



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **P. K.**, bytem X, zastoupený JUDr. Lubošem Komůrkou, advokátem se sídlem Jihlava, Benešova 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 3. 2014, č.j. 6159/14/5000-14306-711377,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 3. 2014, č.j. 6159/14/5000-14306-711377, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** žalobci nahradit náklady řízení k rukám JUDr. Luboše Komůrky, advokáta se sídlem Jihlava, Benešova 8, ve výši 22 632 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 3. 2014, č.j. 6159/14/5000-14306-711377, jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání

a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 5. 2013:

- č.j. 1005499/13/2913-05701-707194, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 183 523 Kč za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2009 a současně byla stanovena povinnost uhradit penále ve výši 36 704 Kč,
- č.j. 1005523/13/2913-05701-707194, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 249 344 Kč za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2009 a současně byla stanovena povinnost uhradit penále ve výši 49 868 Kč,
- č.j. 1005537/13/2913-05701-707194, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 237 249 Kč za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2009 a současně byla stanovena povinnost uhradit penále ve výši 47 449 Kč,
- č.j. 1005551/13/2913-05701-707194, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 216 316 Kč za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2009 a současně byla stanovena povinnost uhradit penále ve výši 43 263 Kč.

Podanou žalobou se žalobce domáhá zrušení i výše uvedených prvostupňových rozhodnutí.

I. Podstata věci

Dne 18. 7. 2011 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty mimo jiné za zdaňovací období 1., 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2009. Dne 15. 5. 2013 správce daně vydal výše uvedené dodatečné platební výměry, neboť dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, pokud jde o nárokovaný odpočet daně z přidané hodnoty uplatněný na základě faktur za dodání náhradních dílů od společností Ardet s.r.o., SQ, spol. s r.o., Dr. ARST s.r.o., JK TRANS INVEST spol. s r.o., FLAMSTEED s.r.o. a na základě pokladních dokladů za nákup pohonných hmot (dále jen „PHM“).

Správce daně dospěl k závěru, že žalobce předloženými důkazními prostředky neprokázal, že by předmětná plnění použil pro realizaci své ekonomické činnosti.

Proti dodatečným platebním výměrům žalobce podal odvolání, ve kterém namítal, že pokud jde o náhradní díly určené k opravám vozidel, tak řidiči, kteří byli vyslechnuti správcem daně, si až na drobné závady neopravovali vozidla sami. Vozidla se tudíž opravovala ve dnech jejich volna, přičemž žalobce zpochybnil výpověď bývalého zaměstnance L. M. Pokud jde o PHM, tak ty byly natankovány do vozidel podle soupisu skladových listů, který v odvolacím řízení žalobce doložil žalovanému.

Žalovaný odvolání žalobce zamítl a potvrdil prvostupňové rozhodnutí, neboť dospěl k věcně shodnému závěru jako správce daně, že žalobce na základě předložení daňových dokladů, záznamů o době řízení vozidla, bezpečnostních přestávkách a odpočinku a skladovými listy PHM neprokázal použití nakoupených PHM a nákup náhradních dílů do automobilů pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti a nebyly tak

naplněny podmínky pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

Pokud jde o nákup pohonných hmot, tak žalobce ani po dvou výzvách správce daně nepředložil důkazní prostředky, které by podle žalovaného prokázaly, na jakých vozidlech byly nakoupené pohonné hmoty spotřebovány, a není tak zřejmé, zda byly použity pro ekonomickou činnost žalobce. K soupisu skladových listů předloženému v odvolacím řízení žalovaný uvedl, že tato evidence obsahuje sloupce: datum, vozidla, jméno řidiče, dovoz PHM v litrech, zůstatek v litrech a údaj o natankovaném množství do vozidla. Tyto údaje ale neodkazují na číslo daňového dokladu o nákupu PHM. Podle předložených faktur měl žalobce nakoupit 75 134 litrů nafty a podle pokladních listů za rok 2009 nakoupil 95 565 litrů nafty. Vykazoval tedy nákup 170 699 litrů nafty, ale podle předložené skladové evidence to mělo být 98 720 litrů. Ani soupis skladových listů tak neprokázal použití PHM dle pokladních listů za rok 2009 pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobce.

Pokud jde o náhradní díly, žalobce předložil daňové doklady a své vyjádření. V rámci ověření tvrzení žalobce správce daně prostřednictvím místně příslušných správců daně vyslechl bývalé zaměstnance žalobce a provedl dožádání ve vztahu k dodavatelům žalobce, jejichž místně příslušní správci daně sdělili, že tyto daňové subjekty jsou nekontaktní. Žádný z řidičů žalobce pak nevěděl o dodávkách náhradních dílů a nepotvrdil rozsah oprav na nákladních vozidlech žalobce. Pokud jde o zpochybňovanou svědeckou výpověď L. M., tak žalobce nevyužil svého práva účastnit se svědecké výpovědi a klást svědkovi otázky a v rámci odvolání svou námitku nepravdivosti svědecké výpovědi ničím nedoložil.

Závěry žalovaného a správce daně nyní žalobce napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí argumentace žalobce

Žalobce namítá, že žalovaný dospěl k nesprávnému právnímu závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Žalobce argumentuje tak, že nakoupil celkem 170 699 litrů nafty (tento nákup je doložen daňovými doklady), přičemž k odvolání doložil spotřebu 98 720 litrů nafty. K doložení zbývajícího množství nafty nebyl žalovaným vyzván, neboť měl za to, že v této části správce daně nákup nafty nikterak nezpochybnil. Správce daně tak pochybil, pokud nevyzval žalobce i k doložení důkazů ohledně zbývajícího množství nakoupených PHM. Správce daně v rozporu s § 8 odst. 1 a § 92 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), nezohlednil jako důkaz skladovou evidenci žalobce a svůj postup dostatečně neodůvodnil. Podle žalobce tedy žalovaný nepřihlédl ke všem skutečnostem a řádně nevyhodnotil žalobcem předložené důkazní prostředky. Takto postupoval i v případě namítaného uskutečnění nákupu náhradních dílů, když potvrdil závěr správce daně.

Správce daně si učinil závěr o tom, že dodavatelé náhradních dílů byli v době provádění daňové kontroly nekontaktní. Avšak ze svědeckých výpovědí zaměstnanců žalobce jednoznačně vyplývá, že se opravy na vozidlech prováděly. S ohledem na značný časový odstup je však logické, že jeho zaměstnanci nebyli schopni tyto opravy

dostatečně podrobně popsat. Je logické, že aby byla zachována činnost žalobce, tak opravy na vozidlech prováděny být musely. K tomu však správce daně ani žalovaný nepřihlédl.

Žalobce dále namítá, že nekontaktnost obchodních dodavatelů nelze přičítat k tíži žalobce. V této souvislosti žalobce odkazuje na judikaturu Soudního dvora EU ve věci *Optigen*, *Alex Kittel*, a *Teleos* a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č.j. 9 Afs 18/2010-227.

Žalobce dále namítá, že není zřejmé, zda byla správcem daně (žalovaným) vydána výzva k prokázání skutečností a zda došlo k přenesení důkazního břemene.

V podané replice žalobce zopakoval část své žalobní argumentace vztahující se k nezohlednění skladové evidence PHM a k přenesení důkazního břemene.

Žalobce setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejšími soudem a z výše uvedených důvodů se domáhá zrušení jak napadeného, tak jemu předcházejících prvostupňových rozhodnutí.

III. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

Žalovaný nesouhlasí s tím, že by se nevypořádal s doloženým soupisem skladových listů a odkazuje v tomto směru na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Zdůrazňuje, že mezi předloženou daňovou evidencí za rok 2009 a předloženým soupisem skladových listů byly rozdíly v množství deklarovaných PHM.

K námitce ohledně nákupu náhradních dílů žalovaný uvádí, že v rámci daňové kontroly byly předloženy pouze daňové doklady a vyjádření žalobce. Jiné důkazní prostředky předloženy nebyly. Tvzení žalobce byla v rozporu s výsledky dokazování provedeného správcem daně (výslechy svědků, dožádání místně příslušných správců daně dodavatelů). Vzhledem k tomu, že žalobce žádné další důkazní prostředky nepředložil, lze konstatovat, že z jeho strany nebylo uneseno důkazní břemeno.

Taktéž žalovaný na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejšími soudem a s ohledem na výše uvedené navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci

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

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rámci žalobních bodů, jak je uplatnil žalobce v podané žalobě ve smyslu § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného postupem podle § 75 odst. 1 s.ř.s.

Sporným v nyní projednávané věci je, zda správce daně, resp. žalovaný dospěli ke správnému závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno při uplatňování odpočtu daně z přidané hodnoty. Žalobce podle názoru správce daně neprokázal

jednak použití nakoupených PHM a dále použití přijatých zdanitelných plnění od společností Ardet s.r.o., SQ, spol. s r.o., Dr. ARST s.r.o., JK TRANS INVEST spol. s r.o., FLAMSTEED s.r.o. pro svou ekonomickou činnost.

Podle § 72 odst. 1 tohoto zákona má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

Podle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu (zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví), popřípadě evidován podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty u plátců, kteří nevedou účetnictví.

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

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

Z obsahu daňového spisu, jak byl soudu žalovaným zaslán, vyplynulo, že při zahájení daňové kontroly žalobce neměl k dispozici účetní a daňové doklady; ty v té době měla policie. Žalobce uvedl, že v letech 2008 – 2009 provozoval 4 kamiony a zametací vůz. „Centrálu“ měl ve Stránecké Zhoři v bývalém areálu družstva. Naftu nakupoval od společností „Rin oil“ a „ADW Krahulov“, které mu vozily naftu do areálu družstva, kde se tankovalo přímo do vozidel. Dále se nafta nakupovala přímo na čerpacích stanicích (protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 18. 7. 2011, č.j. 70217/11/353931703007). Účetní žalobce dne 30. 9. 2011 správci daně předložila šanony obsahující mzdovou agendu, šanon „Scania 3J36365“ obsahující vydané faktury za rok 2009, první číslo 1/2009, poslední číslo 453/2009, a záznamy o době řízení vozidla, bezpečnostních přestávkách a době odpočinku z roku 2009 bez pořadových čísel (úřední záznam č.j. 81767/11/353931703007). Správce daně dne 4. 10. 2011, výzvou č.j. 81883/11/353931703007, žalobce vyzval mimo jiné k předložení veškerých pokladních dokladů k prokázání oprávněnosti odpočtů daně z přidané hodnoty uplatněných dle pokladních dokladů za nákup PHM, a to tak, aby bylo zřejmé, do kterého vozidla byly nakoupené PHM natankovány a která osoba za žalobce jednotlivé nákupy uskutečnila. Dále byl žalobce vyzván k prokázání oprávněnosti odpočtů daně z přidané hodnoty uplatněných dle daňových dokladů za nákup náhradních dílů tak, aby bylo zřejmé, jak byly nakoupené díly použity pro podnikání žalobce a kdy, kde, kým a na která vozidla byly nakoupené náhradní díly namontovány. K tomuto byla žalobci stanovena patnáctidenní lhůta od doručení výzvy. Dne 9. 11. 2011 správce daně vydal opakovanou výzvu s totožným obsahem a

dne 25. 1. 2012 seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění (protokol č.j. 4271/12/353931703007).

Dne 27. 2. 2012 žalobce správci daně doručil vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, ve kterém uvedl, že náhradní díly byly použity na konkrétní vozidla a byly namontovány přímo žalobcem v areálu zemědělského družstva Stránecká Zhoř, vyjma faktury č. 200902050 a č. 200902044, kde náhradní díly dodala a opravu provedla přímo dodavatelská firma. Náhradní díly, které později nebyly namontovány, byly zpětně prodány dodavatelským firmám. Dále se vyjádřil k vybraným fakturám.

Dne 22. 2. 2012 žalobce nahlédl u správce daně do dokladů, které správci daně poskytla policie.

Dne 12. 3. 2012 žalobce správci daně zaslal vyjádření, ve kterém mj. uvedl, že PHM v částkách nad 10 000 Kč mu byly přivezeny do provozovny Stránecká Zhoř společnostmi „Rinoil“ a „ADW Krahulov“ a byly natankovány přímo do jeho vozidel. K částkám za PHM nižším než 10 000 Kč uvedl, že byly natankovány na benzínových stanicích do vozidel, které provozoval, nebo do barelů. Uvedl, že si již nemůže vzhledem k tříleté časové prodlevě vzpomenout, kdo PHM natankoval, a není v jeho silách upřesnit, který doklad ke kterému vozidlu přesně patří. V některých případech tankoval on sám, někdy řidiči a někdy jeho kolega, který mu vypomáhal.

Dne 29. 3. 2012 se žalobce dostavil za účelem ústního jednání k objasnění některých obchodních případů a opět předložil záznamy o provozu vozidel v roce 2009. K objasnění nákupu náhradních dílů žalobce uvedl, že zboží objednával telefonicky, dodavatel u něj byl sám se svojí nabídkou, kontaktem na dodavatele již nedisponuje. Žalobce uvedl, že nezná osoby, od nichž náhradní díly přebíral, náhradní díly mu přivezli a on je v hotovosti zaplatil řidiči. Montáž prováděl on sám ve Stránecké Zhoři na volné ploše, případně s otcem nebo s některým z řidičů, jednalo-li se o montáž kabiny či převodovky (protokol o ústním jednání č.j. 29839/12/353931703007).

Ze správního spisu rovněž vyplynulo, že správce daně vyslechl bývalé zaměstnance žalobce (L. T. – výslech ze dne 8.10.2012, protokol č.j. 87649/12/353931703007, J. K. – výslech ze dne 8.10.2012, protokol č.j. 87650/12/353931703007, L. M., výslech ze dne 9.10.2012, protokol č.j. 87940/12/353931703007, L. V. – výslech ze dne 9.10.2012, č.j. 87968/12/353931703007), kteří shodně uváděli, že o dodavatelských firmách náhradních dílů nikdy neslyšeli.

Součástí správního spisu jsou rovněž odpovědi na dožádání od jednotlivých správců daně dodavatelů náhradních dílů pro žalobce, z nichž nevyplynulo nic konkrétního k jejich ekonomické činnosti vyjma toho, že se jedná o daňové subjekty nekontaktní.

Dne 19. 11. 2012 správce daně písemností č.j. 96495/12/353931703007, žalobce vyzval, aby prokázal pořízení náhradních dílů od společností Ardet s.r.o., SQ, spol. s r.o., Dr. ARST s.r.o., JK TRANS INVEST spol. s r.o., FLAMSTEED s.r.o. a jejich použití pro podnikání. Na tuto výzvu žalobce nereagoval.

Dne 9. 5. 2013 správce daně se žalobcem projednal zprávu o daňové kontrole a na základě výsledků daňové kontroly vydal dne 15. 5. 2013 dodatečné platební výměry, proti nimž žalobce podal odvolání, jehož přílohu tvořil soupis skladových listů PHM za rok 2009.

Soud dále zjistil, že součástí vyhledávací části spisu je předávací protokol ze dne 29. 6. 2011, č.j. KRPJ-4784-6/TČ-2011-161481, kterým policie správci daně dne 29. 6. 2011 zapůjčila doklady a účetnictví P. K. (ve vztahu k roku 2009 - 1 ks šanon s popisem P. K., pokladna č. 2, faktury přijaté 2009, 1 ks šanon s popisem P. K., banka, DPH, zahr. pokladna 2009).

Zároveň tvoří obsah veřejné části spisu příloha č. 67 - záznamy o řízení vozidla za rok 2009 a příloha č. 66 – pokladní doklady. V příloze č. 66 se nacházejí kopie pokladních dokladů, převážně od společnosti HUNGAS s.r.o. za koupi nafty v hotovosti na čerpací stanici v Měříně. Dále se zde nachází i příjmový pokladní doklad od společnosti Rin oil s.r.o. na částku 30 054 Kč, částečně překryty jsou vidět kopie lístků o zaplacení mýta a některé další částečně překryté kopie pokladních dokladů. Kdy byly tyto doklady zažurnalizovány do daňového spisu a odkud pocházejí, to nelze zjistit. Lze pouze dovozovat, že se jedná zřejmě o doklady žalobce, které byly správcem daně okopírovány poté, co si je zapůjčil od policie. Soud u jednání namátkou prošel záznamy o řízení vozidla v příloze č. 67, přičemž zjistil, že velmi často se zde vyskytovaly záznamy o cestě vozidel z Měřína, a to v časových údajích (datech), které korespondovaly řadě pokladních lístků, které se nacházely v příloze č. 66 veřejné části spisu. U jednání žalobce po předložení přílohy č. 66 veřejné části daňového spisu k nahlédnutí dovodil, že pokud se jedná o doklady od policie, může jít o jeho doklady, a dále k nim uvedl, že se jedná o pokladní lístky z čerpací stanice v Měříně, kde řidiči tankovali, pokud „byly peníze“ a dostali je na cestu. Často též on osobně tankoval v Měříně do barelu nebo do kanystru a vozil PHM do areálu ve Stránecké Zhoři. U jednání žalobce dále uvedl, že většinou řidiči tankovali ve Stránecké Zhoři z barelů o objemu 1 000 litrů, kde „byla měrka a zapsalo se, kolik se do auta natankovalo“, k tomu správci daně předložil skladovou evidenci („několik listů psáno rukou na místě, jak se tam přijelo“).

Pokud jde o výsledek kontrolního zjištění a zprávu o daňové kontrole, jejich přílohou je mimo jiné seznam pokladních dokladů za rok 2009. Na tento seznam správce daně odkazuje ve zprávě o daňové kontrole ve vztahu k závěru o neuznání uplatněných odpočtů na nákup pohonných hmot dle těchto dokladů (str. 8 – 9 zprávy o daňové kontrole). Některé doklady v seznamu uvedené soud v příloze č. 66 veřejné části spisu nenalezl. Podle zmiňovaného seznamu správce daně vypočítal daňovou povinnost žalobce. Není tedy zřejmé, o jaké doklady, které správce daně neuznal, se jedná. Soudu není zcela zřejmé, jak je správce daně hodnotil, jsou-li v příloze č. 66 některé kopie stěží čitelné, neboť se vzájemně překrývají a některé chybí. Jedná se např. o v seznamu zmiňovaný doklad ze dne 7. 1. 2009 na částku 53 667, 35 Kč, doklad ze dne 31. 1. 2009 na částku 58 740, 40 Kč, dále o doklady ze dne 20. 3. 2009 na částku 54 750 Kč, ze dne 9. 4. 2009 na částku 58 458, 83 Kč či ze dne 11. 4. 2009 na částku 31 673, 17 Kč, dále ze dne 21. 4. 2009 na částku 57 228, 68 Kč či ze dne 30. 4. 2009 na částku 56 936, 28 Kč.

Pokud jde o kopie některých dalších dokladů, jež tvoří přílohu úředního záznamu ze dne 19. 8. 2013, č.j. KRPJ-4784-22/TČ-2011-161, nacházející se ve vyhledávací části daňového spisu, tak se jedná o doklady, které byly jednak dle obsahu protokolu správcem daně nakopírovány až po vyhotovení zprávy o daňové kontrole, také se týkají roku 2009, nicméně se jedná opět o jiné doklady, které nekorespondují zcela přesně s údaji o pokladních dokladech v seznamu, který tvoří přílohu č. 1 zprávy o daňové kontrole.

Soud na základě obsahu správního spisu a z úvah předestřených správcem daně ve zprávě o daňové kontrole nebyl schopen vůbec zjistit, jakým způsobem správce daně hodnotil žalobcem předložené záznamy o řízení vozidla a doklady, které měl zřejmě od 29. 6. 2011 k dispozici od policie. Soudu dále není zřejmé, na základě jakých úvah správce daně dospěl ke svému závěru, že doklady o nákupu PHM nesouvisí s ekonomickou činností žalobce, kterou bylo provozování kamionové přepravy. Jinými slovy chybí jakákoli specifikace konkrétních pochybností správce daně k jednotlivým pokladním dokladům a dále důvody proč k vyvrácení těchto pochybností nepostačí záznamy o řízení vozidla. V daňovém spisu absentuje konkrétní úvaha správce daně, čím má důkazní hodnotu pokladních dokladů za sníženou či zpochybněnou. Pokud jde o neformální komunikaci se správcem daně, na niž odkazoval žalobce u jednání, která měla spočívat ve výzvě správce daně doložit skladovou evidenci týkající se PHM skladovaných v areálu ve Stránecké Zhoři, kde také řidiči do vozidel čerpali naftu, tak ta není v daňovém spisu zaznamenána. Nicméně žalobce v daňovém řízení předložil soupis skladových listů, týkající se tankování PHM přímo z barelů v areálu ve Stránecké Zhoři. Zároveň je zřejmé, že správce daně tvrzení tankování PHM přímo v areálu ve Stránecké Zhoři nezpochybnil, neboť uznal fakturu od společnosti ADW Bio, a.s. za naftu v ceně 59 825, 74 Kč. Z daňového spisu zároveň nevyplynulo, že by bylo provedeno dožádání ohledně společností Rin oil s.r.o. a ADW Bio, a.s. Také žádné skutečnosti, které by se týkaly čerpací stanice HUNGAS s.r.o., nejsou v odůvodnění rozhodnutí žalovaného zmíněny.

Soudu dále není zřejmé, proč správce daně dne 4. 10. 2011 a dne 9. 11. 2011 žalobce vyzýval k předložení pokladních dokladů, o nichž věděl, že je již žalobce nemá (protokol ze dne 26. 6. 2011). V daňovém spisu dále není žádná zřetelná procesní stopa reakce správce daně na žalobcem předložené záznamy o řízení vozidla. Není nikde uvedeno, proč jsou pro správce daně nepostačující pro „spárování“ s pokladními doklady a jaké konkrétní pochybnosti o pokladních dokladech správce daně má. Až ve zprávě o daňové kontrole je na str. 3 uvedeno, že z pokladních dokladů a ani ze záznamů o době řízení vozidla nebylo patrné, v jakých vozidlech byly pohonné hmoty spotřebovány, takže není zřejmé, jak byly tyto pohonné hmoty použity pro dosažení, zajištění a udržení příjmů. Není však uvedeno, z jakého důvodu.

Lze souhlasit se žalovaným, že pokud žalobce jako provozovatel kamionové dopravy tankoval PHM deklarovaným způsobem, je nepochybné, že byl povinen nákupy prokázat doklady. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v tomto případě z § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, který vyžaduje, aby plátce doložil nárok na odpočet daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi. Ne vždy však k prokázání

tvrzení daňového subjektu budou postačovat daňové doklady. V rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č.j. 2 Afs 7/2006-107, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[p]rokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění“. Je tomu tak proto, že daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, nýbrž v existenci zdanitelného plnění. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, č.j. 5 Afs 65/2013-79). Pokud daňový doklad obsahuje nesprávné náležitosti, resp. požadované náležitosti chybí, nebo se ukážou nepravdivými, tak v takovém případě je plátce povinen nárok prokazovat jiným způsobem. Je však nutné, aby správce daně identifikoval nesprávnosti, nejasnosti či pochybnosti o pravosti a vypovídací hodnotě předložených formálních dokladů. K tomu však podle soudu v nyní posuzované věci nedošlo.

Pokud tedy jde o ekonomickou činnost žalobce, je nepochybné, že žalobce nějaké PHM hmoty musel nakupovat. Žalobce nákup PHM prokazoval pokladními doklady z čerpací stanice (v drtivé většině v Měříně, odkud údajně vyjížděly jeho kamiony na cesty). Pokladní doklad z čerpací stanice je běžně řidiči vydávaným dokladem. Dále nákup PHM prokazoval fakturami za dodání nafty přímo do areálu ve Stránecké Zhoří (daňovým spisem prochází faktura od společnosti ADW bio, a.s.)

Pokladní doklady však správce daně jako průkazné neuznal, spolu s některými dalšími doklady podle seznamu, které tvoří přílohu č. 1 ke zprávě o daňové kontrole, které se soudu nepodařilo v daňovém spisu nalézt. Není však uvedena žádná úvaha správce daně, proč tyto daňové doklady neuznal, není identifikována jakákoli pochybnost správce daně k těmto pokladním dokladům. Není dále uvedeno, proč takové případné pochybnosti nebyly rozptýleny záznamy o provozu vozidel. Není však úkolem soudu takové úvahy za správce daně domýšlet.

Pokud jde o výzvy správce daně ze dne 4. 10. 2011 či ze dne 9. 11. 2011, jejich obsah je s ohledem na obsah daňového spisu a skutkové okolnosti z něj plynoucí zmatečný (daňové doklady totiž v té době měla policie a nikoli žalobce). Neobsahují ani identifikaci pochybností správce daně k dokladům, které již měl k dispozici (pokladní doklady a záznamy o provozu vozidel). Daňovým spisem dále zřetelně neprochází všechny doklady, které měly být správcem daně hodnoceny. Pokud jde o přílohu č. 66 veřejné části daňového spisu, nelze seznat, kdy se stala součástí daňového spisu a řada dokladů v této příloze je nakopírována až lajdáckým způsobem, kdy se doklady vzájemně překrývají.

V dalším řízení tedy bude namísto shromáždit pokladní doklady (pravděpodobně vyžádáním od policie), přestříhat je žalobci, identifikovat jednoznačně pochybnosti správce daně o těchto dokladech a dát žalobci procesní prostor na jasně identifikované pochybnosti reagovat a přesvědčivě doložit spotřebu PHM s ohledem na povahu dokladů a povahu ekonomické činnosti, kterou žalobce provozoval.

K tomu soud zdůrazňuje, že při provozování kamionové přepravy je do jisté míry charakteristické, že dochází opakovaně k nákupu PHM jednotlivými řidiči na

čerpacích stanicích, a to i v hotovosti. To přirozeně vede k nižší vypovídací hodnotě předložených pokladních dokladů o zaplacení v hotovosti ve vztahu k prokazování nákupu PHM na čerpacích stanicích. To však neznamená, že by měly být bez dalšího vyloučeny. Jejich vypovídací hodnota a tedy průkaznost může být v případě pochybností posílena právě ve spojení s dalšími doklady, záznamy o provozu vozidel, doložením celkem najetých kilometrů jednotlivých kamionů či u jednání žalobcem zmiňovaných potvrzeních o výdeji peněz pro řidiče na tankování a logickým a konzistentním vysvětlením provázanosti těchto dalších dokladů s pokladními doklady. U jednání žalobce uvedl, že je schopen doložit reálnou spotřebu PHM jednotlivých kamionů za rok 2009 a po odečtení množství spotřebovaného PHM ve Stránecké Zhoři by mělo být reálné množství v hotovosti nakoupené nafty na čerpací stanici ověřit. Uvedl, že policii doložil u každého kamionu jeho trasy, počet najetých kilometrů a spotřebu PHM za rok 2009. Tu je na žalobci, aby takto správci daně ke konkrétně specifikované výzvě k nákupu PHM na čerpacích stanicích spotřebu PHM předestřel. Výzva správce daně však musí obsahovat jednoznačně identifikovanou pochybnost, proč pokladní doklady, které byly správci daně předloženy, nejsou ve vztahu k tvrzení žalobce průkazné.

Bude tedy nyní na žalobci, aby po předestření dokladů a konkrétních pochybností správce daně tyto pochybnosti transparentním a logickým způsobem rozptýlil. V tomto ohledu mu však nemůže být kladeno k tíži, že některými jeho doklady disponuje policie; je na správci daně si doklady od policie vyžádat. Uváděl-li v této souvislosti žalobce u jednání, že byl správcem daně vyzván k předložení pouze skladové evidence k PHM tankovaným v areálu ve Stránecké Zhoři, tak tato argumentace žalobce zůstala v rovině pouhého tvrzení. O takové komunikaci žalobce se správcem daně není žádný záznam v daňovém spisu. Je na žalobci, aby jako daňový subjekt důsledně dbal na zaznamenání veškeré komunikace, kterou se správcem daně vede.

Všechna tato pochybení způsobují nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, neboť závěr o tom, že žalobce neprokázal souvislost pokladních dokladů na nákup PHM se svojí ekonomickou činností, nemohl soud na základě daňového spisu vůbec přezkoumat. Dílčí závěr správce daně, resp. žalovaného, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění odpočtu na základě nákupů PHM, u nichž neprokázal jejich použití pro ekonomickou činnost za jednotlivá čtvrtletí roku 2009, tak, jak odpovídá kalkulaci provedené správcem daně podle seznamu pokladních dokladů dle přílohy č. 1 ke zprávě o daňové kontrole, je nepřezkoumatelný, a to pro nedostatek skutkových důvodů.

Pokud jde o neuznání odpočtu daně z přidané hodnoty na základě daňových dokladů za hotovostní nákup náhradních dílů, tu žalobce nemůže být úspěšný s námitkou, že mu byla nezákonně přičítána k tíži nekontaktnost jeho dodavatelů. Nekontaktnost deklarovaných dodavatelů může být sama o sobě důvodem vedoucím k pochybnostem správce daně o reálném provedení celé obchodní transakce, zároveň daňový subjekt nemůže být postihován jenom za to, že dodavatel je nekontaktní nebo že neplní své daňové povinnosti; jedná se ovšem o impuls správce daně se celou obchodní transakcí více zabývat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2014, č.j. 1 Afs 120/2014-34). Jinými slovy na doklady, jež osvědčují formální stránku

věci nelze nahlížet jako na dostačující za situace, kdy jejich vystavení nelze u dodavatelů jakkoli ověřit a je tudíž na žalobci, aby navrhl k deklarované transakci dostatečně průkazné důkazní prostředky.

V daném případě však nekontaktnost dodavatelů byla doplněna výpověďmi bývalých zaměstnanců. Ty nepřispěly k unesení důkazního břemene žalobce, neboť na jejich základě nebylo možno ověřit žalobcovo tvrzení. Žalobce nadto kromě svého tvrzení žádné jiné důkazní prostředky nenavrhl, ač bylo na něm prokázat uskutečnění transakcí, které spočívaly v tom, že měl přebírat náhradní díly, za něž platil v hotovosti.

Ze správního spisu vyplynulo, že dne 19. 11. 2012 správce daně vyzval žalobce, aby prokázal pořízení náhradních dílů od uvedených společností a použití těchto náhradních dílů pro další ekonomickou činnost. V této výzvě mj. správce daně uvedl, že svědci neznali firmy, od nichž byly pořizovány náhradní díly, a že jedna ze společností je zcela nefunkční již od roku 2007. Žalobce tedy byl vyzván k předložení důkazů a rovněž byl seznámen s tím, jaké konkrétní pochybnosti správce daně má, aby na ně mohl reagovat. Vzhledem k tomu, že žalobce na tuto výzvu nereagoval, důkazní břemeno v daňovém řízení ve vztahu k uplatněnému odpočtu v souvislosti s nákupem náhradních dílů neunesl. Nelze se tedy ztotožnit s názorem žalobce, že důvodem závěru o neunesení důkazního břemene byla „pouze“ nekontaktnost jeho dodavatelů. Pakliže mělo dojít k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak žalobce uváděl v podaných daňových přiznáních, musel být schopen prokázat „svými“ důkazními prostředky, že k jejich uskutečnění fakticky došlo. Skutečnosti, jež vyplynuly z dožádání a z výsledku svědků, tedy nebyly žalobci přičítány k tíži, ovšem k unesení jeho vlastního důkazního břemene ve vztahu k nákupu náhradních dílů a realizaci oprav nijak nepřispěly, když správce daně vypovídající hodnotu formálních dokladů s ohledem na nekontaktnost údajných dodavatelů zpochybnil.

Argumentoval-li žalobce rozsudky Soudního dvora EU ve věcech *Optigen*, *Alex Kittel*, *Teleos* a rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č.j. 9 Afs 18/2010-227, není tato argumentace zcela přílehavá na právě posuzované věc, neboť tato rozhodnutí se týkají problematiky tzv. zneužití práva v oblasti uplatňování odpočtů DPH u transakcí, o jejichž uskutečnění po faktické stránce není pochyb. V nyní posuzovaném případě se však nejedná o šetření tzv. karuselového podvodu, nýbrž o problematiku důkazního břemene správce daně a daňového subjektu.

S ohledem na výše uvedené soud žalobou napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

V. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s.ř.s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení.

Podle obsahu soudního spisu náklady spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a za přiznání odkladného účinku ve výši 1 000 Kč, společně s náklady zastoupení advokátem, konkrétně za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky a účasti u jednání soudu, společně se čtyřmi režijními paušály po 300 Kč.

Na cestovním dále náleží náhrada ve výši 1 198 Kč za cestu ze sídla zástupce ke Krajskému soudu v Brně a zpět na jednání soudu osobním automobilem s průměrnou spotřebou 7,4 l/100 km, ve vztahu k němuž předložil zástupce kopii osvědčení o registraci; z toho 502 Kč (7,4 : 100 x 188 km x 36,10) jako náhrada za spotřebovanou pohonnou hmotu a 696 Kč (188 km x 3,70) jako základní náhrada. Dále žalobci náleží náhrada ztráty času za 3 hodiny na cestě z Jihlavy do Brna a zpět, tj. 600 Kč.

To vše podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 3, § 14 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif), podle § 157 odst. 4 písm. b) a § 158 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, a vyhlášky č. 328/2014 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad. Vzhledem k tomu, že zástupce je plátcem DPH, byla zmíněná částka (vyjma soudního poplatku) navýšena o částku 3 234 Kč odpovídající DPH podle § 57 odst. 2 s.ř.s. Celkem se tedy jedná o částku 22 632 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit k rukám zástupce žalobce ve stanovené lhůtě.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej

zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 10. prosince 2015

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu