



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jany Daňkové a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Alexandra Krysla v právní věci **žalobkyně O. Š., zastoupené JUDr. Josefem Karlíkem, advokátem se sídlem v Praze 10, Počernické 22**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze 1. června 2009 č.j. 3796/09-1100-402099 a č.j. 3797/09-1100-402099

t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad v Horažďovicích (*dále jen finanční úřad*) vydal dodatečné platební výměry, kterými O. Š. (*dále jen žalobkyně*) doměřil daň z příjmů fyzických osob (*dále jen také DPFO*) za rok 2003 a 2004. Proti dodatečným platebním výměrům žalobkyně podala odvolání, o kterých Finanční ředitelství v Plzni (*dále jen žalovaný*) rozhodlo v obou případech dne 1.6.2009 tak, že dodatečné platební výměry změnilo a daňovou povinnost žalobkyně zvýšilo. Konkrétně žalovaný rozhodnutím č.j. 3796/09-1100-402099, zvýšil DPFO doměřenou dodatečným platebním výměrem č. 1080000002 (č.j. 348/08/134970/1864) ze dne 9.1.2008 za rok 2003 z částky 2.025 Kč na částku 8.850 Kč a rozhodnutím č.j. 3797/09-1100-402099, zvýšil DPFO doměřenou dodatečným platebním výměrem č. 1080000005 (č.j. 352/08/134970/1864) ze dne 9.1.2008 za rok 2004 z částky 4.035 Kč na částku 13.215 Kč (*dále jen napadená rozhodnutí nebo rozhodnutí žalovaného*).

Žalobkyně se včasnou žalobou domáhala zrušení výše uvedených rozhodnutí žalovaného jakož i zrušení obou dodatečných platebních výměrů finančního úřadu a přiznání práva na náhradu nákladů řízení. Kromě toho se stejnou žalobou domáhala zrušení celkem patnácti rozhodnutí žalovaného vydaných dne 1.6.2008, kterými změnil dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (*dále jen DPH*) za zdaňovací období říjen až prosinec roku 2003 a 2004 vydané stejným finančním úřadem a doměřenou DPH zvýšil. Původní žaloba byla u Krajského soudu v Plzni (*dále jen soud*) evidována pod sp. zn. 57 Ca 57/2009.

Usnesením ze dne 6.8.2009, č.j. 57 Ca 57/2009-135, které nabylo právní moci dne 12.8.2009, soud vyloučil rozhodnutí žalovaného ze dne 1.6.2009 č.j. 3796/09-1100-402099 a č.j. 3797/09-1100-402099 z důvodu vhodnosti k samostatnému projednání a zaevidoval pod sp. zn. 57 Ca 62/2009.

Žalobu žalobkyně odůvodnila shodně jak pro doměřenou DPH, tak pro doměřenou DPFO. Uvedla, že po provedené daňové kontrole DPH za zdaňovací období září 2003 až prosinec 2004 a kontrole daně z příjmů za zdaňovací období 2003 a 2004 vydal finanční úřad dodatečné platební výměry a žalovaný její odvolání proti nim zamítl. S postupem žalovaného i finančního úřadu vyslovuje nesouhlas a to zejména proto, že je obecným pravidlem, že nemůže-li kterýkoliv finanční úřad najít v účetnictví kontrolované firmy chyby, obrátí se vždy na knihu jízd a pracovní pomůcky, což se stalo i v tomto případě. Žalovaný zrušil výroky nižšího orgánu ve věci pracovních oděvů, zůstal však problém s DPH, který je odvozen od nákupu pohonných hmot (*dále jen PHM*), a jde zejména o nákup PHM do kanystrů, aniž by žalobkyně vykazovala svými automobily cestu k benzinové pumpě, tedy nakoupila PHM jinak, např. svými příbuznými apod. Konkrétní výši jednotlivých doměrků považuje přitom žalobkyně za druhořadé, základním motivem celé žaloby je dokázat protiprávnost postupu žalovaného a tím dosáhnout zrušení všech jeho rozhodnutí.

Žalovaný svoje stanovisko vysvětlil ve svých rozhodnutích, která jsou argumentačně shodná. Zejména uvedl, že žalobkyně byla vyzvána k prokázání veškerých jízd, které byly uskutečněny v souvislosti s podnikáním v letech 2003 a 2004 a které byly uvedeny v knize jízd. Žalobkyně nedoložila ani nenavrhla žádné další důkazní prostředky, pouze odkazovala na knihu jízd. Jako zásadní stanovisko žalovaný uvedl, že daňový subjekt (žalobkyně) neprokázal uplatnění nároku na odpočet daně u nákupu PHM u těch případů, kdy z dokladů o nákupu bylo zřejmé, že místo nákupu PHM nesouhlasí s místem uskutečnění jízdy dle předložené knihy jízd. Žalovaný opětovně vyzval žalobkyni k předložení dokladů (tedy podruhé, první předložení bylo u místního finančního úřadu) a žalovaný použil formulaci ... současně k prokázání skutečností, že veškeré daňovým subjektem doložené doklady o nákupu PHM v roce 2003 a 2004 byly použity v souvislosti s podnikatelskou činností daňového subjektu a to jak u vozidel, tak u dalších zařízení... Dále žalovaný uvedl, ... že samotná kniha jízd neprokazuje, že se jízdy uskutečnily a že ty zároveň sloužily k podnikatelské činnosti.

S názory žalovaného žalobkyně vyslovila zásadní nesouhlas z následujících důvodů. Není pravdou, že žalobkyně poskytla jenom výše uvedené údaje a podklady, nýbrž poskytla knihu jízd a pochopitelně podklady, to je nákupní kupony; je tedy jasné, že prokázala nákup PHM. Dále předložila výpočet měrné spotřeby pro jednotlivá vozidla a další strojní zařízení sloužící k zemědělské výrobě. Podle výpočtu měrné spotřeby je jasné, že když se nezapočte PHM nakoupená do kanystrů, tak žalobkyně nemohla v podstatě plnit své podnikatelské úkoly, nemohla provádět zemědělskou výrobu. Podle názoru žalovaného nelze uznat nákup PHM do kanystrů, když žalobkyně nedojela k benzinové pumpě vlastněnými automobily. Tento názor nemá žádnou oporu v právních předpisech, je pro podnikatele v zemědělství jednoznačně neekonomický (nedovoluje nákup příležitostně levnějších pohonných hmot) a ani nerespektuje specifika zemědělské výroby, to je potřebu „volných“ pohonných hmot např. podle počasí, sklizně apod. Žalobkyně je toho názoru, že žalovaný nerespektoval specifika zemědělské výroby a fakticky svým postupem žalobkyni jen poškozoval.

Na podporu svého tvrzení, že postup žalovaného nebyl v souladu s právem, žalobkyně zmiňovala některá soudní rozhodnutí, ze kterých vyplývá, že má-li daňový subjekt prokázat skutečnosti stanovené ve výzvě správce daně, musí jít o výzvu jasnou, určitou,

srozumitelnou a splnitelnou (blíže neoznačené rozhodnutí 30 Ca 21/2000 a 7 Afs 155/2004). V té souvislosti poukazovala na to, že v průběhu daňové kontroly byla požadována např. svědecká výpověď v roce 2009 na rok 2003 a 2004, že žádný prodejce PHM nevydává prodejní kupon na „nákup do kanystrů“, jak požadoval žalovaný. Žalobkyně má za to, že pokud správce daně opírá svůj názor o tvrzení, že účetní zápis není správný, musí to dostatečným způsobem prokázat. Nestačí pouhé konstatování takového závěru jako správcem daně shledaného faktu -formulace neprokázal- finanční úřad neuznává, bez jakéhokoliv zdůvodnění. Takový postup je v rozporu se základními zásadami daňového řízení zakotvenými v § 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění novel (*dále jen daňový řád nebo také d.ř.*), a porušení tohoto ustanovení vede k porušení Listiny základních práv a svobod (*dále jen Listina*), zejména čl. 2 odst. 2 a čl. 11 odst. 1. Ust. § 31 odst. 9 daňového řádu zavazuje daňový subjekt prokázat všechny skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván ... ale jen za předpokladu, že požadavek příslušného finančního úřadu je splnitelný. V případě žalobkyně požadavky byly nesplnitelné (nemůže ovlivnit výpisy registračních pokladen u benzinových pump) a tedy šikanózní. Žalobkyně dále uvedla, že je na žalovaném, aby podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost a správnost v účetnictví vedeném žalobkyní. Podle ustálené judikatury nepostačují žalovanému jen jeho pochybnosti, nýbrž je požadováno, aby jednoznačným způsobem věrohodnost, průkaznost vyvrátil, což žalovaný neuskutečnil. Žalobkyně rovněž namítala, že u kontrol DPH je postup žalovaného „...v rozporu s Pokynem Ministerstva financí ČR č. D-190 a to konkrétně v § 24 zákona, bod 19“, podle kterého daňové výdaje za spotřebované pohonné hmoty se prokazují evidencí jízd, která obsahuje minimálně tyto údaje: datum jízdy, cíl jízdy, účel jízdy, ujeté kilometry, přičemž kniha jízd, kterou žalobkyně žalovanému předložila, všechny tyto údaje obsahuje. Nákup PHM do kanystrů s přihlédnutím k charakteru zemědělské výroby a k nákupu za příznivou cenu je dostatečně odůvodněn ve výpovědi žalobkyně a takový nákup je efektivní zejména z toho pohledu, že v okolí sídla žalobkyně jsou velmi rozdílné ceny PHM (toto musí být žalovanému známo) a objížďení benzinových pump „podnikatelským vozem“ je nepochybně mnohem nákladnější. Žalovaným uváděné formulace např. to, že má kanystry, ještě nedokazuje, že byly použity k podnikatelské činnosti, je podle žalobkyně nesystémové a tato formulace se dá použít na všechno a všechno touto formulací negovat.

Žalobkyně dále (z opatrnosti) žalovanému vytýkala nesprávný způsob řešení odvolání. Odvolací orgán má povinnost postupovat pouze v rozsahu podaného odvolání a neměl by se od tohoto odchýlit. Žalovaný v jejím případě vyžádal předložení veškerých dokladů za kontrolované období, které proběhly daňovou kontrolou u finančního úřadu. Podle jejího názoru tak byla zahájena další, byť skrytá, daňová kontrola se stejným předmětem kontroly, přičemž takovýto postup je v rozporu s platnou právní úpravou. Doplnění odvolacího řízení totiž nelze připustit, jestliže se týká rozsáhlého okruhu skutečností významných pro správné stanovení daňové povinnosti, kterým se prvoinstanční orgán zabýval. Pro podporu své argumentace odkázala na nálezy Ústavního soudu III. ÚS 351/02 a dovodila, že zde platí § 28 odst. 1 daňového řádu a z hlediska faktické druhé daňové kontroly jde o res iudicata ve smyslu § 27 odst. 1 písm. e) téhož zákona.

Žalobkyně shrnula, že daňová kontrola trvala neúměrně dlouho, odvolací řízení mělo šikanózní průběh, žalovaný požadoval na žalobkyni nerealizovatelné důkazní prostředky. Popsaný postup je v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny a s § 2 odst. 2 daňového řádu, dokazování neproběhlo v souladu s § 31 d.ř. a žalovaný nepostupoval podle § 50 daňového řádu.

Doručením žaloby ke Krajskému soudu v Plzni bylo u tohoto soudu zahájeno řízení

podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zák.č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších novel (*dále jen s.ř.s.*).

Žalovaný v písemném stanovisku k žalobě ze dne 29.10.2009 navrhl podanou žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Zdůraznil, že žalobkyně v žalobě opětovně uvádí tytéž námitky, které již byly předmětem odvolacího řízení, a má za to, že se v odůvodnění napadených rozhodnutí s odvolacími námitkami dostatečně vypořádal. Zhodnocení důkazních prostředků navržených žalobkyní (knihy jízd, doklady o nákupu PHM, výpočet normované spotřeby) a veškeré důvody, pro které nebyly osvědčeny jako skutečné důkazy prokazující oprávněnost uplatnění nákupu PHM-benzínu do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (*dále také jen daňové výdaje*) v letech 2003 a 2004, jsou zřejmé z odůvodnění obou napadených rozhodnutí. Taktéž se vypořádal s námitkou ohledně nákupu PHM-benzínu do kanystrů a považuje za nezbytné zdůraznit, že důvodem jejich neuznání rozhodně nebyla skutečnost, že žalobkyně nedojela k benzínové pumpě vlastními automobily. K argumentaci, že z výpočtu měrné spotřeby je jasné, že v případě nezapočtení PHM (benzínu) nakoupených do kanystrů, nemohla v podstatě plnit své podnikatelské úkoly, zdůraznil, že předmětem podnikatelské činnosti žalobkyně bylo provozování zemědělské prvovýroby a že veškerá nakoupená nafta potřebná do zemědělské techniky byla ponechána v daňových výdajích. Tvzení, že v podstatě nemohla plnit své podnikatelské úkoly, nelze tudíž přisvědčit. Veškeré pochybnosti jak v průběhu daňové kontroly, tak v odvolacím řízení směřovaly k množství nakoupených PHM-benzínu do dvou osobních automobilů, a oprávněnost těchto uplatněných výdajů jako výdajů daňových žalobkyně ani přes opakované výzvy finančního úřadu a žalovaného neprokázala. V žádné z těchto výzev přitom nebylo požadováno předložení důkazních prostředků - svědecká výpověď či prodejní kupóny s označením „nákup do kanystrů“, jak je namítáno v žalobě. Ve výzvě č.j. 9443/08-1100-402099 ze dne 13.10.2008 žalobkyně byla pouze upozorněna na ustanovení § 31 odst. 4 d.ř., tj. na skutečnost, jakých důkazních prostředků lze v daňovém řízení užít (např. že sama může navrhnout svědeckou výpověď). Žalobkyně se v průběhu celého daňového řízení neustále odvolávala na Pokyn MF Č. D-190, bod 19 k ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, přičemž poukazovala na to, že dle tohoto pokynu se daňové výdaje za spotřebované PHM prokazují evidencí jízd, která obsahuje minimálně údaje: datum jízdy, cíl jízdy, účel jízdy, ujeté kilometry, a argumentovala tím, že jí předložená kniha jízd (resp. knihy jízd) obsahuje všechny tyto údaje. Žalovaný považuje za nezbytné zdůraznit, že ve zmíněném pokynu je dále uvedeno, že v knize jízd eviduje daňový subjekt mj. rovněž i údaj o státní poznávací značce vozidla, o stavu ujetých km k 1. lednu (případně k datu zahájení činnosti) a k 31. prosince kalendářního roku (případně k datu ukončení činnosti). Žádné takové údaje žalobkyní vedené a předložené knihy jízd neobsahují, nebylo tudíž možné přisvědčit jejímu tvrzení, že knihy jízd byly vedeny zcela v souladu s Pokynem MF č. D-190. Absence těchto údajů tedy znemožnila správci daně provést jakoukoliv kontrolu ohledně ujetých kilometrů a spotřeby PHM. K námitce, že správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) d.ř. jednoznačným způsobem nevyvrátil průkaznost její evidence, žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 68/2008-84 ze dne 16.4.2009 a v něm prezentovaný právní názor na rozložení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně a na jeho přesouvání. Konstatoval, že z napadených rozhodnutí je seznatelné, že finanční úřad nabyt důvodné pochybnosti o oprávněnosti žalobkyní uplatněných výdajů na nákup PHM, neboť bylo zjištěno, že místo nákupu dle předložených dokladů nesouhlasí s místem uskutečněných jízd dle předložené knihy jízd. Proto byla opakovaně vyzvána k předložení důkazních prostředků. Žalovaný po zhodnocení navržených důkazních prostředků dospěl k závěru, že žalobkyně důkazní břemeno neunesla. Neprokázala-li v daňovém řízení jí tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na § 31 odst. 8 písm. c) d.ř. dovozovat, že důkazní břemeno přešlo na správce daně. Žalovaný dále uvedl, že z ust. § 50 odst. 3 vyplývá, že umožňuje odvolacímu orgánu doplňovat řízení i nad rámec podaného

odvolání. V rámci odvolacího řízení žalovaný neshledal opodstatnění pro závěr finančního úřadu uvedený ve zprávě o daňové kontrole (*dále jen Zpráva*) a dospěl k závěru, že neprokázala oprávněnost uplatněných daňových výdajů na nákup PHM-benzinu. Protože ze Zprávy ani z jiné písemnosti spisového materiálu postoupeného žalovanému nebyly zřejmé částky veškerého nakoupeného benzinu, byly opětovně na žalobkyni požadovány účetní a daňové písemnosti vztahující se k veškerým nákupům PHM. To představovalo úkon nezbytný pro rozhodnutí o odvolání žalobkyně a nelze jej považovat za opakovanou daňovou kontrolu. Předmětem daňové kontroly provedené finančním úřadem byly mj. i veškeré žalobkyní nakoupené PHM. Nelze proto souhlasit s námitkou žalobkyně, že doplňování daňového řízení v rámci řízení odvolacího se mělo týkat rozsáhlého okruhu skutečností, kterými se správce daně v průběhu kontroly nezabýval. Stran tvrzení o porušení Listiny a § 2 odst. 2 d.ř. a námitky ve věci neúměrné délky daňové kontroly odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí.

V replice ze dne 24.11.2009 žalobkyně setrvala na žalobních tvrzeních. Podtrhla, že její zásadní námitka spočívá v tom, že považuje rozhodnutí o nákupu PHM do kanystru za nákup v souladu s předpisy. Doplnila, že nakoupené pohonné hmoty používala i u dalších strojů a zařízení, například ke křovinořezu či k sekačkám. Podle jejího názoru šlo o čistou a promyšlenou perzekuci ze strany finančního úřadu. V kontextu § 16 odst. 1, věty druhé d.ř. neobstojí ani postup žalovaného, který obesíláním žalobkyně se stále stejnými dotazy, o kterých bylo známo, že je žalobkyně nemůže splnit (nákup do kanystru - dokumentace či „přistavení vozidla“), se snažil vytvořit stav, že žalobkyně neplní požadavky finančních úřadů.

Z obsahu správních spisů se podává, že finanční úřad zahájil u žalobkyně dne 11.10.2006 daňovou kontrolu mimo jiné daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 a 2004 (protokol č.j. 17080/06/134930/2743), v průběhu které provedl řadu procesních úkonů. Učiněná zjištění a z nich vyvozené závěry za jednotlivá zdaňovací období shrnul do Zprávy č.j. 11138/07/134930/2743, kterou s žalobkyní projednal dne 7.1.2008. Žalobkyně při projednání vyslovila nesouhlas se zjištěními týkajícími se čerpání pohonných hmot.

Dodatečným platebním výměrem č. 1080000002 (č.j. 348/08/134970/1864) ze dne 9.1.2008 byla žalobkyni za zdaňovací období roku 2003 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 2.025 Kč a dodatečným platebním výměrem č. 1080000005 (č.j. 352/08/134970/1864) ze dne 9.1.2008 za zdaňovací období roku 2004 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 4 035 Kč (celkem vyměřená daň za rok 2004 ve výši 11 880 Kč).

Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně společné odvolání ze dne 31.1.2008, které doplnila podáním ze dne 7.3.2008.

Žalovaný samostatnými žalobou napadenými rozhodnutími ze dne 6.1.2009 dodatečně vyměřenou DPFO zvýšil o částky konkretizované v prvním odstavci odůvodnění tohoto rozsudku a rozhodnutí v rozsahu, ve kterém je potřebný pro posouzení důvodnosti žaloby, shodně podrobně odůvodnil takto. Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí předně zrekapituloval průběh dosavadního daňového řízení shrnul odvolací výtky žalobkyně, provedl výklad některých ustanovení ZDP a daňového řádu a poukázal na v této věci použitelnou judikaturu Nejvyššího správního soudu.

Poté shrnul, že v uvedeném případě žalobkyně předložila finančnímu úřadu účetnictví,

resp. daňovou evidenci vč. dalších souvisejících písemností (tj. mj. zmíněné knihy jízd vozidel), přičemž ten na základě kontroly veškerých předložených dokladů a dalších písemností zjistil, že v každém měsíci kontrolovaných zdaňovacích období jsou jako daňové výdaje zaúčtovány nákupy PHM, avšak dle dokladů se jednalo o nákupy v místech, kde podle evidence knihy jízd (resp. knih jízd) nebyla uskutečněna žádná pracovní cesta. Z protokolu č.j. 8614/07/134930/2743 sepsaného v průběhu kontroly (dne 23.4.2007) mj. na dotaz finančního úřadu, kým byly řízeny osobní automobily používané k podnikání (Lada Niva a Peugeot), žalobkyně sdělila, že těmito automobily jezdí převážně manžel p. V.Š. a dcery pí. Š. a K. a příležitostně také zeť p. K. Navíc i s ohledem ke skutečnosti, že žalobkyní předložené knihy jízd v žádném případě neobsahovaly veškeré údaje - údaje o státní poznávací značce vozidla a zejména údaje o stavu ujetých km k 1. lednu a k 31. prosinci kalendářního roku (což znemožnilo správci daně provést jakoukoliv kontrolu ohledně ujetých kilometrů a spotřeby PHM), je žalovaný toho názoru, že v tomto případě měl finanční úřad oprávněně pochybnosti o správnosti obsahu předložené knihy jízd, potažmo i o správnosti výše zaúčtovaných výdajů na spotřebované PHM. Své pochybnosti v průběhu kontroly žalobkyni sdělil, a to opakovaně (nejprve v protokolu č.j. 8614/07/134930/2743 ze dne 23.4.2007, podruhé byla vyzvána výzvou č.j. 14650/07/134930/0370 ze dne 12.9.2007), přičemž požadoval předložení důkazních prostředků prokazujících veškeré jízdy uvedené v knihách jízd pro obě vozidla a současně prokázání skutečnosti, že veškeré jí doložené doklady o nákupu PHM byly použity v souvislosti s její podnikatelskou činností. Odpovědí ze strany žalobkyně bylo pouhé tvrzení o tom, že v případech, kdy z dokladů o nákupu bylo zřejmé, že místo nákupu PHM nesouhlasí s místem uskutečnění jízdy dle předložené knihy jízd, byly PHM tankovány do kanystrů rodinnými příslušníky při cestách soukromými vozidly (protokol č.j. 8618/07/134930/2743 ze dne 30.5.2007). Nejenže toto své tvrzení opět ničím neprokázala, avšak i v případě, že by toto tvrzení o nákupu PHM do kanystrů prokázáno bylo, žádným způsobem nedosvědčuje, že veškeré nakoupené PHM (tedy i ty do kanystrů) byly spotřebovány v souvislosti s podnikatelskou činností žalobkyně.

Žalovaný považoval za nezbytné žalobkyni upozornit, že za těchto okolností zůstalo důkazní břemeno na její straně. A protože žalovaný ze spisového materiálu shledal, že finanční úřad nevyhodnotil zjištěné skutečnosti v souladu se zákonem o daních z příjmů (když, jak vyplývá ze Zprávy, vyloučil pouze část nakoupených PHM, ačkoliv žalobkyně pro účely podnikatelské činnosti neprokázala žádné), provedl doplnění řízení, jak mu umožňuje ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu. V rámci odvolacího řízení byla opakovaně žalobkyně vyzývána, avšak jí navrženými důkazními prostředky (za které považuje celý spisový materiál, knihy jízd, výpočet normované spotřeby PHM a čestné prohlášení ve věci použití vozidel pro pracovní cesty), nikterak neprokázala, že se jízdy uskutečnily, že zároveň skutečně sloužily k výkonu její podnikatelské činnosti a že tudíž byly oprávněně zaúčtovány jako daňové i výdaje na nákup PHM spotřebovaných na tyto jízdy. Jestliže tedy v tomto případě žalobkyně neprokázala v daňovém řízení jí tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d.ř. dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za ní, a přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění.

Co se týče samotného prokazování skutečností daňovými doklady, žalovaný považoval za potřebné žalobkyni upozornit na judikát 5 Afs 40/2005 ze dne 12.4.2006, z něhož vyplývá, že prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Tzn. že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění

transakce v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Soud k tomuto dále uvedl, že je proto zcela bez významu, namítá-li stěžovatel, že doklad byl vystaven existující firmou a má veškeré náležitosti. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt (tedy i žalobkyně) má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Důkazní břemeno nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o jeho tvrzení, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat.

Daňový výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP je takový, u něhož musí být prokázána současná existence všech následujících podmínek, a to, že: 1) jej žalobkyně skutečně vynaložila, 2) vynaložila v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů, 3) vynaložila v daném zdaňovacím období, 4) jedná se o výdaj, o němž tak stanoví zákon. V konkrétním případě žalobkyně neměl finanční úřad pochybnost o tom, že se nákupy PHM doložené doklady od čerpacích stanic uskutečnily, avšak zcela jednoznačně nebyla pro uplatnění nákupů PHM jako daňových výdajů splněna podmínka druhá, tj. nebylo prokázáno, že nakoupené PHM (konkrétně benzín) byly spotřebovány pro účely podnikatelské činnosti.

K názoru žalobkyně, že odvolací orgán nemůže v rámci odvolacího řízení zpochybnit bez důkazů další okruh výdajů za PHM, žalovaný opakovaně sdělil (poprvé toto uvedeno ve sdělení Finančního ředitelství v Plzni č.j. 968/09-1100-402099 ze dne 5.2.2009), že z ustanovení § 50 odst. 3 d.ř. mj. vyplývá, že odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. Z uvedeného vyplývá, že ustanovení § 50 odst. 3 d.ř. umožňuje odvolacímu orgánu doplňovat řízení i nad rámec odvolání, tedy v tomto případě i nad rámec odvolání podaného žalobkyní proti výše zmíněným dodatečným platebním výměrům. Vzhledem k tomu, že žalobkyně ani přes opakované výzvy finančního úřadu a poté i žalovanému žádným způsobem neprokázala, že jí uvedené jízdy v knihách jízd byly uskutečněny v souvislosti s její podnikatelskou činností, a tedy zároveň že i jí nakoupené PHM-benzín (o jehož nákupu předložila doklady) byl použit výhradně pro účely jejího podnikání, neshledal žalovaný ze spisového materiálu opodstatnění pro závěr finančního úřadu, tj. neshledal opodstatněnost pro vyloučení pouze části nakoupeného benzínu ve výši 26 208,65 Kč z žalobkyní uplatněných celkových výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Proto také žalovaný vyzval žalobkyni výzvou č.j. 10093/08-1100-402099 ze dne 5.11.2008 a poté další výzvou č.j. 97/09-1100-402099 ze dne 7.1.2009 k doložení veškerých účetních a daňových dokladů, týkajících se nákupu PHM za kontrolovaná zdaňovací období, a na základě žalobkyní předložených dokladů shledal, že byly uplatněny neoprávněně výdaje na benzín ve zdaňovacím období 2003 ve výši 76023,47 Kč a 2004 ve výši 80001,57 Kč bez DPH.

K námitce vztahující se k § 50 odst. 3 d.ř. žalovaný konstatoval, že předmětem daňové kontroly provedené finančním úřadem byly veškeré žalobkyní nakoupené PHM (a na tomto nic nemění ani skutečnost, že výsledkem daňové kontroly bylo vyloučení pouze jejich části), tzn., že rozhodně nelze tvrdit, že žalovaný doplňoval řízení ve věci rozsáhlého okruhu nových skutečností, jimiž se finanční úřad vůbec nezabýval. Rovněž v tomto konkrétním případě nelze ani tvrdit, že ze strany žalovaného šlo o doplňování skutečností natolik podstatných, že jejich zjištění rozhodující měrou ovlivnilo způsob stanovení daňové povinnosti žalobkyně. Finanční úřad stanovil po provedené daňové kontrole daň dokazováním a na tomto způsobu stanovení daně nezměnil nic ani žalovaný po provedeném doplnění řízení.

Žalovaný se také neztotožnil s názorem žalobkyně, že značná část úkonů v odvolacím řízení byla provedena v rozporu se zákonem (v tomto případě má žalobkyně na mysli, že si žalovaný ohledně výdajů spojených s nákupem PHM znovu v rámci doplňování řízení vyžádal podstatnou část jejich účetních písemností), a tedy že tyto účetní písemnosti nelze použít jako důkaz. Sama žalobkyně stejné účetní a jiné písemnosti předložila finančnímu úřadu v průběhu kontroly jako důkaz svého tvrzení o správnosti podaného daňového přiznání. Důvod, proč si jejich část (vztahující se k nákupu PHM) znovu žalovaný vyžádal v rámci odvolacího řízení, byla zapříčiněna pouze tím, že ve Zprávě ani jiné písemnosti založené ve spisu žalobkyně nebyla uvedena částka veškerého nakoupeného benzínu. Žalovaný tedy pro svůj závěr vyloučit nakoupené PHM (benzín) z celkových výdajů žalobkyně potřeboval tyto účetní písemnosti, neboť žalobkyně opakovaně na výzvy finančního úřadu ani poté žalovaného neprokázala souvislost pracovních cest se svou podnikatelskou činností ani použití veškerých nakoupených PHM pro potřeby své podnikatelské činnosti.

Dále žalovaný uvedl, že s výsledkem, který vyplynul z odvolacího řízení, byla žalobkyně seznámena ve sdělení ze dne 5.2.2009. Ve svém vyjádření k němu žalobkyně ohledně prokazování jízd a spotřeby PHM, stejně jako k postupu žalovaného uvádí stále tytéž námitky, s nimiž se již žalovaný dostatečně vypořádal. Navíc namítala, že daňová kontrola byla zahájena krátce před vypršením lhůty pro promlčení daně za rok 2003, v protokolu o zahájení kontroly nejsou uvedeny bližší důvody pro zahájení této kontroly a že rozsah její daňové evidence (500-700 položek ročně) není tak velký, aby řešení případu knihy jízd trvalo téměř tři roky. Dle jejího názoru došlo v jejím případě k porušení základních zásad daňového řízení zakotvených v § 2 d.ř. a především k porušení čl. 2 odst. 2 a čl. 11 odst. 1 Listiny. Žalovaný k námitkám konstatoval, že finanční úřad zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období 2003, byť krátce před vypršením lhůty, avšak stále v zákonné lhůtě, neporušil žádné právo poplatnice (navíc ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2004 se ani nejednalo o zahájení kontroly krátce před vypršením lhůty), stejně jako tím, že jí do protokolu o zahájení daňové kontroly nesdělil konkrétní důvody daňové kontroly. Právo správce daně kontrolovat splnění daňových povinností ve stanovené výši a době vyplývá z ustanovení § 1 odst. 2 a § 16 daňového řádu. Daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Zákon nestanoví správci daně povinnost při zahájení daňové kontroly uvádět bližší důvody daňové kontroly. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti; může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně, či nikoliv. Možnost takové kontroly je přitom nutno chápat v souvislosti s celkovou koncepcí daňového řízení, jež je založeno na tom, že je to daňový subjekt, kdo daň sám přiznává. Proto také musí správce daně být oprávněn v rámci daňové kontroly prověřit, zda daňový subjekt sám svou daň stanovil správně, či nikoliv. V dané věci je přitom nutno rozlišovat podmínky při zahájení daňové kontroly dané ustanovením § 16 odst. 1 d.ř. a podmínky při zahájení vytýkácího řízení vymezené v § 43 odst. 1 téhož zákona.

Poukazuje-li tedy poplatnice v této souvislosti na nejnovější judikaturu Ústavního soudu I. ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008, žalovaný sdělil, že česká právní kultura se vyznačuje důrazem na tzv. psané právo, jehož základním pramenem je zákon, z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nikdy nevyplynul požadavek, aby pro zákonné zahájení daňové kontroly byla nutná existence podezření správce daně o zkrácení daňové povinnosti a povinnost tato podezření při zahájení daňové kontroly daňovému subjektu sdělit, přičemž ani senát Ústavního soudu projednávající tuto věc nebyl jednotný ve svém stanovisku (viz disentující

stanovisko soudkyně Ivany Janů k výroku nálezů). Nadto uvedl, že ze spisového materiálu žalobkyně je zřejmé, že kontrola byla zahájena kontrolním oddělením na základě důvodů uvedených v podnětu vyměřovacího oddělení.

K námitce ohledně délky provádění daňové kontroly žalovaný konstatoval, že kontrola trvala od 11.10.2006 do 7.1.2008, kdy byl s žalobkyní sepsán protokol o projednání zprávy z kontroly, následovalo vydání dodatečného platebního výměru a odvolací řízení, které bylo potřeba doplnit. Od konce zdaňovacího období, v němž byla zahájena daňová kontrola, se odvíjí další tříletá lhůta pro vyměření či doměření daně, jak vyplývá z ustanovení § 47 odst. 2 d.ř. Protože tato lhůta končí dne 31.12.2009, nedošlo ze strany finančního úřadu ani žalovaného k žádnému porušení práv žalobkyně a její námitka ohledně délky kontroly se jeví jako bezpředmětná. V souvislosti s touto kontrolou žalovaný neshledal ani žádné porušení základních zásad daňového řízení zakotvených v § 2 d.ř., jakož ani v čl. 2 odst. 2 a čl. 11 odst. 1 Listiny.

Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.), a napadené výroky rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.). O věci samé rozhodl bez jednání, protože žalobkyně (str. 40 spisu) i žalovaný (str. 38 spisu) s takovým postupem výslovně souhlasili (§ 51 odst. 1 s.ř.s.).

Daň z příjmů byla pro danou právní věc upravena v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2003 a 2004. Správa daní je upravena v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Soud považuje za nezbytné předeslat, že žalobkyně podala společnou žalobu, kterou napadala rozhodnutí žalovaného, jimiž byla doměřena jak DPH, tak DPFO. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27.7.2007, č.j. 5 Afs 129/2006-142, „*Principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou však odlišné a jakkoli se jednalo o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), jakož i podmínky pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty).*“ Žalobkyně v žalobě nespecifikovala žalobní body odlišně pro tu kterou daň. Podstatná část žaloby na první pohled zpochybňuje doměřenou DPH; dokonce i obranu Pokynem Ministerstva financí ČR č. D-190 K jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, žalobkyně výslovně spojuje s kontrolou DPH. Z kontextu žaloby je však zcela evidentní, že žalobkyně především (na rozdíl od žalovaného) zastává názor, že splnila své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 d.ř. a prokázala opodstatněnost uplatnění sporných výdajů na nákup PHM jako výdajů daňových, tedy prokázala splnění podmínek § 24 ZDP.

Tento žalobní bod není důvodný.

Podle § 24 odst. 1 ZDP *se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

Z citovaného ustanovení je judikaturou standardně dovozováno, že za výdaje, které

snižují daňový základ poplatníka, je možné uznat pouze takové výdaje, které splňují následující předpoklady: 1) poplatník je skutečně vynaložil, 2) výdaje vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů, 3) výdaje vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) jde o výdaje, o nichž tak stanoví zákon. Aby mohl být výdaj uznán za výdaj daňový, musí být prokázána současná existence všech zmíněných podmínek (obdobně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6.12.2007, č.j. 1 Afs 80/2007-60, dostupný na www.nssoud.cz).

S ohledem na argumentaci žalobkyně stran unesení jejího důkazního břemene a naopak neunesení důkazního břemene zatěžujícího správce daně je nezbytné zmínit ust. § 31 odst. 9 a ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, včetně interpretace jejich vzájemného vztahu.

Podle § 31 odst. 9 d.ř. *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.*

Podle § 31 odst. 8 písm. c) d.ř. *správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.*

Nejvyšší správní soud se k problematice důkazního břemene a jeho rozložení v daňovém řízení vyslovil např. v rozsudku ze dne 16.4.2009, č.j. 5 Afs 68/2008-84, vycházející přitom ze své předchozí judikatury. Ačkoliv tak učinil ve vztahu k DPH, vyslovený právní názor je pro svou obecnou povahu použitelný i na DPFO. Uvedl, že „...se této otázce již opakovaně věnoval (viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS; či rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupný na www.nssoud.cz). Z těchto rozsudků plyne, že prvotní břemeno tvrzení i důkazní břemeno leží na daňovém subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu), který v první fázi splní svou povinnost tvrzení tím, že předloží formálně bezvadné daňové přiznání, a prvotní břemeno důkazní unese již tím, že předloží účetnictví (resp. jinou zákonem stanovenou evidenci), které koresponduje se skutečnostmi uvedenými v daňovém přiznání. V takovém případě se důkazní břemeno přesouvá na správce daně [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], který **musí prokázat důvodné pochybnosti** o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je (opět) na daňovém subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu), aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (blíže viz oba citované rozsudky).“ S tímto právním názorem se zdejší soud zcela ztotožňuje. Z obou rozhodnutí žalovaného je dále patrné, že z prezentovaného právního názoru vycházel v odvolacím řízení i žalovaný.

V posuzovaném případě žalobkyně unesla své břemeno tvrzení tím, že předložila za obě zdaňovací období daňová přiznání, kde vedle základu daně vyčíslila i výdaje související s daňovými příjmy. Z předložených daňových spisů ani z rozhodnutí žalovaného se nepodává, že by v rozsahu sporných skutečností, tj. výdajů na nákupu PHM-benzinu, nemělo daňové přiznání oporu v účetnictví žalobkyně v roce 2003, resp. v daňové evidenci v roce 2004. Ve

smyslu právního názoru prezentovaného v předešlém odstavci lze učinit závěr, že žalobkyně splnila své prvotní důkazní břemeno.

Za těchto okolností bylo na finančním úřadu, **aby** ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) d.ř. **prokázal důvodné pochybnosti** o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, jsou účetnictví žalobkyně, resp. pro rok 2004 daňová evidence věrohodné, úplné, průkazné a správné. Nejvyšší správní soud totiž v rozsudku ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119 dovedl, že *„správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným“*. Potud tedy interpretace ust. § 31 odst. 8 písm. c) d.ř. provedená žalobkyní se stávající judikaturou nekoresponduje.

Zdejší soud zastává shodně s žalovaným názor, že v tomto případě nesoulad mezi místem nákupů PHM- benzínu a místem uskutečněných pracovních cest podle knihy jízd vzbudil u finančního úřadu oprávněné a důvodné pochybnosti o tom, že účetnictví, resp. daňová evidence spolu s dalšími předloženými písemnostmi žalobkyně poskytují v tomto rozsahu skutečný obraz o jejím hospodaření, byť na první pohled potřebné informace obsahují (doklady o nákupu PHM a knihu jízd). Pochybnosti byly umocněny navíc prohlášením žalobkyně při ústním jednání dne 23.4.2007, že oběma osobními automobily, které používá k podnikání, jezdí převážně její manžel, obě dcery, případně její zeť, a dále tím, že předložené knihy jízd pro obě vozidla neobsahovaly veškeré pro kontrolu potřebné údaje. Řečeno jinak, finančnímu úřadu vyvstala zásadní pochybnost o tom, zda důvody a cíle jízd vykonaných osobními automobily používanými k podnikání žalobkyně odpovídaly údajům v knize jízd a sloužily pro podnikání žalobkyně, či zda záznamy v knize jízd byly v rozporu s realitou a bez vazby k jejímu podnikání (např. pro soukromé účely žalobkyně či jiných osob), případně v jakém rozsahu. Vyřešení pochybnosti mělo stěžejní význam pro uznání či neuznání žalobkyní uplatněných výdajů na nákup PHM-benzínu jako výdajů daňových. Finanční úřad pak nepochybně splnil své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) d.ř. již tím, že dne 23.4.2007 při ústním jednání sdělil žalobkyni konkrétní skutečnosti, ze kterých dovozuje důvodné pochybnosti o důkazní hodnotě účetnictví, resp. daňové evidence a souvisejících písemností, tj. existenci nesouladu mezi místem nákupů PHM- benzínu a místem uskutečněných pracovních cest podle knihy jízd. Popravdě řečeno z protokolu č.j. 8614/07/134930/2743 ze dne 23.4.2007 tato skutečnost expresis verbis přímo nevyplyvá. Že však finanční úřad identifikoval své pochybnosti zcela přesně, se podává jednak z protokolu č.j. 8618/07/134930/2743 ze dne 30.5.2007, v němž je uvedeno, že daňový subjekt jako odpověď na protokol o ústním jednání č.j. 8614/07/134930/2743 předal správci daně „kopie vysvětlení zhotovených daňovým subjektem v rámci doložení nesouladu evidence jízd za roky 2003 a 2004 na doklady o nákupu phm“, dále z vlastního vysvětlení žalobkyně k tomuto protokolu připojeného, na němž jsou rukou vypsána místa a data tankování a množství natankovaných PHM samostatně pro rok 2003 a 2004, s poznámkou „jízda soukromým vozidlem, tankováno do kanistru rodinnými příslušníky.“, ze soupisu jízd za roky 2003 a 2004, u kterých finanční úřad zjistil nesrovnalosti, který předal žalobkyni (viz zpráva o daňové kontrole č.j. 11138/07/134930/2743, str. 4, první odstavec shora) a je přiložen k vysvětlení žalobkyní podanému. Koneckonců že finanční úřad žalobkyni konkrétně sdělil důvod svých pochybností, nezpochybňuje ani žalobkyně. Ve výzvě ze dne 12.9.2007 adresované žalobkyni identifikoval finanční úřad další pochybnosti o vypovídací hodnotě evidence jízd vedené žalobkyní, vycházejí z množství nakoupených PHM, počtu

ujetých km a průměrných spotřeb PHM dle údajů uvedených v technických průkazech vozidel a vyzval ji k předložení všech důkazních prostředků prokazujících veškeré jízdy zaevidované v knihách jízd pro obě vozidla, o kterých tvrdila (např. k výslovnému dotazu finančního úřadu při ústním jednání dne 23.4.2007), že všechny byly uskutečněny v souvislosti s podnikáním. S žalobkyní je třeba souhlasit potud, že má-li daňový subjekt prokazovat skutečnosti k výzvě správce daně, musí jít o výzvu jasnou, určitou, srozumitelnou a splnitelnou, jak dovodil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 2..1.2006, č.j. 7 Afs 155/2004-90. Pouze za předpokladu, že výzva odpovídá uvedeným požadavkům, lze z jejího nesplnění vyvozovat pro daňový subjekt negativní důsledky. Protože však v žádné z výzev nebyla žalobkyni ukládána povinnost předložit prodejní kupony (paragony) s označením, že se jednalo o nákup do kanistrů, ani požadována svědecká výpověď „v roce 2009 na rok 2003 a 2004“, nemohlo se jednat z tohoto důvodu o výzvy nesplnitelné, jak tvrdila žalobkyně v žalobě.

Za výše popsanych okolností přešlo zcela nepochybně důkazní břemeno z finančního úřadu zpět na žalobkyni v intencích § 31 odst. 9 d.ř. a koneckonců i § 16 odst. 2 písm. e) d.ř. Na žalobkyni pak bylo, aby prokázala soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrvala na svých původních tvrzeních a doložila, že přes vzniklé pochyby se sporný případ udál tak, jak je o něm účtováno (např. mohla navrhnout jako svědky osoby, které uskutečnily konkrétní nákup PHM-benzinu do kanystru), anebo aby naopak upravila (změnila) svá původní tvrzení, předeštlá tvrzení nová, zohledňující pochybnosti o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázala.

Žalobkyně původní tvrzení ponechala beze změn, a to i po další výzvě tentokrát žalovaného ze dne 13.10.2008, č.j. 9443/08-1100-402099, která z formálního hlediska byla zcela precizní, z hlediska obsahového velmi podrobná a sumarizovala z konkrétně vyjádřených příčin pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených knih jízd a kterou byla žalobkyně znovu vyzvána k předložení důkazních prostředků prokazujících, že veškeré zaevidované jízdy v knihách jízd byly skutečně realizovány a že tyto sloužily k podnikatelské činnosti. Za důkazní prostředky prokazující uskutečnění všech jízd i to, že nakoupené PHM byly použity pro podnikání, v konečné verzi žalobkyně označila: celý spisový materiál k daňové kontrole, knihy jízd, výpočet normované spotřeby PHM, doklady od čerpacích stanic o uskutečněném nákupu PHM a své čestné prohlášení stran použití vozidel pro pracovní cesty. Žalovaný jednotlivé označené důkazní prostředky hodnotil a v odůvodnění napadených rozhodnutí pečlivě zdůvodnil, proč nemohly být osvědčeny jako skutečné důkazy prokazující oprávněnost uplatnění nákupu PHM-benzinu do daňových výdajů. Uzavřel, že v daném případě nebylo žalobkyni prokázáno splnění druhé podmínky pro uznání výdajů za nákup PHM jako výdajů daňových, tj. že výdaje vynaložila v souvislosti se získáním daňově účinných příjmů. Žalobkyně tedy neprokázala, že jízdy evidované v knize jízd fakticky uskutečnila a že sloužily k dosažení zdanitelných příjmů, protože nepředložila důkazní prostředek k žádné z jízd v těchto knihách uvedených. Soud se s hodnocením důkazů i závěrem ohledně neunesení důkazního břemene žalobkyni zcela ztotožňuje a v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 27.07.2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130, dle něhož *„Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“* a při splnění v něm označených předpokladů na napadená rozhodnutí, respektující aktuální

judikaturu Nejvyššího správního soudu, v tomto směru v podrobnostech odkazuje.

Pokud žalobkyně v žalobě připomíná opětovně knihy jízd, pak soud dodává, že nemohly posloužit jako důkazní prostředek k prokázání oprávněnosti uplatněných daňových výdajů za nákup PHM již z toho důvodu, že v rozporu s Pokynem MF D-190 neobsahovaly údaje o státní poznávací značce vozidla a o počátečním a konečném stavu km v kalendářním roce, což vylučovalo možnost provedení kontroly ujetých km a spotřeby PHM, zápisy v knize nebyly vedeny chronologicky, apod. Kromě toho řádně vyplněná kniha jízd (což v daném případě nenastalo) může být jedním z důkazních prostředků o výdajích na tyto cesty, musí však být v souladu s ostatními důkazními prostředky, které se k takovému tvrzení vztahují. Evidence jízd sama o sobě neprokazuje, zda jízdy měly souvislost s podnikatelskou činností či nikoliv a zda výdaje na PHM při nich spotřebované jsou daňovými výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Pokud pak žalobkyně tvrdila, že prokázala nákup PHM, je s žalovaným ve shodě, neboť v napadených rozhodnutích konstatoval, že správce daně neměl pochybnost o tom, že se nákupy PHM doložené doklady od čerpacích stanic uskutečnily (viz str. 8). Výpočet normované spotřeby pro jednotlivá vozidla a další strojní zařízení pak sám o sobě nemůže být důkazním prostředkem způsobilým prokázat, zda uskutečněná jízda byla pracovní cestou či nikoliv. Lze souhlasit dále s žalobkyní, že v právních předpisech nemá oporu názor, že nelze uznat nákup PHM do kanistrů, nedojela-li žalobkyně k benzinové pumpě vlastními automobily. Žalovaný však v jejím případě výroky napadených rozhodnutí o takový názor neopřel a z tohoto důvodu částky vynaložené na nákup PHM z daňových výdajů nevyloučil.

Jako nedůvodný považoval soud i žalobní bod uplatněný „z opatrnosti“, v němž žalobkyně problematizovala nesprávný způsob řešení odvolání, potažmo porušení § 50 d.ř. tím, že žalovaný překročil rozsah žalobkyní podaného odvolání, znovu vyžadoval předložení veškerých dokladů, které měl již k dispozici finanční úřad, čímž skrytě zahájil další daňovou kontrolu se stejným předmětem kontroly a nepřipustně doplnil odvolací řízení o rozsáhlý okruh skutečností významných pro správné stanovení daně.

Podle § 50 odst.3 d.ř. odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlédnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Zjistí-li odvolací orgán, že jsou splněny u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 2, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán.

Již ze znění věty druhé citovaného ustanovení je zřejmé, že se žalobkyně mýlí, pokud má za to, že je odvolací orgán striktně vázán odvolacími námitkami daňového subjektu a jejich rámec nesmí překročit. Jak judikoval Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 19.2.2008, č.j. 7 Afs 212/2006-74, *odvolací orgán přezkoumá rozhodnutí správce daně v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno. Nadto je povinen zabývat se rozhodnutím z hledisek uvedených v § 50 odst. 3 větě druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a přihlédnout ke zjištěným skutečnostem, i když nebyly odvolatelem uplatněny.*“ (publikován ve Sb.NSS 1566/2008). Třetí věta téhož ustanovení navíc výslovně připouští změnit odvoláním napadené rozhodnutí i v neprospěch odvolatele.

Již v rozsudku ze dne 24.1.2006, č.j. 2 Afs 31/2005-57, publikovaném pod č. 868/2006 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud vyslovil, že výjimky z obecného pravidla stanoveného ve větě první § 50 odst. 3 d. ř. (tj. že odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání) rozsah použitelnosti tohoto pravidla zásadním způsobem redukuje ve prospěch přezkumu řady aspektů zákonnosti napadeného prvoinstančního rozhodnutí z úřední povinnosti. Rozhodnutí odvolacího orgánu tudíž nebude možno shledat nezákonným pouze za předpokladu, že odvolací orgán v daňovém řízení přezkoumá (a správně posoudí) rozhodnutí orgánu prvoinstančního jednak v rozsahu požadovaném v odvolání (§ 50 odst. 3 věta první d. ř.), jednak (nad rámec tohoto rozsahu) i z důvodů uvedených v § 50 odst. 3 věte druhé d. ř., které nutno vykládat extenzivně. Taková právní úprava a interpretace § 50 odst. 3 d.ř. odpovídá jedné ze základních zásad daňového řízení, která je zakotvena v § 2 odst. 2 d.ř. a ukládá správcům daně povinnost postupovat tak, aby byla daňová povinnost stanovena správně.

Nelze dále přehlédnout, že rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Takový právní názor zaujal Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, publikovaném pod č. 1865/2009 Sb.NSS.

Ze shora uvedeného vyplývá, že v případě žalobkyně byl žalovaný povinen mimo jiné ex officio prověřit zákonnost právního posouzení v průběhu daňové kontroly zjištěného skutkového stavu věci ohledně jízd evidovaných v knihách jízd a výdajů vynaložených na nákup PHM. Předmětem kontroly finančního úřadu pak byly veškeré jízdy, které žalobkyně evidovala v knihách jízd, proto nemůže být důvodná námitka, že šlo o doplňování odvolacího řízení, které se týkalo rozsáhlého okruhu skutečností, kterými se prvoinstanční orgán nezabýval. Protože závěr finančního úřadu prezentovaný ve zprávě o daňové kontrole považoval za neopodstatněný a finančním úřadem předložený spisový materiál neobsahoval důkazní prostředky dokumentující veškerý nákup benzínu za kontrolovaná zdaňovací období, požádal žalobkyni, aby znovu předložila účetní a daňové písemnosti k nákupům PHM-benzínu se vztahující. Takový postup žalovaného podle názoru zdejšího soudu nemůže být kvalifikován jako opakování daňové kontroly, nýbrž jako úkon vytvářející předpoklad pro rozhodnutí o odvolání za respektování povinnosti odvolacího orgánu vyplývající z § 50 odst. 3 věty druhé d.ř.

Postup žalovaného z důvodů výše uvedených shledal soud zcela legálním a tudíž tvrzení žalobkyně, že odporoval čl.2 odst. 2 a čl. 11 odst. 1 Listiny a dále ust. § 2 odst. 2, § 31 odst. 8 písm. c), odst. 9 d.ř. zcela neopodstatněným.

Žaloba nebyla důvodná, proto ji soud postupem dle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl (výrok I.).

Žalobkyně nedosáhla v řízení procesního úspěchu a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal. Proto soud podle § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační

stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu prostřednictvím Krajského soudu v Plzni ve dvou písemných vyhotoveních (§ 102, § 106 odst. 2 s.ř.s.).

Důvody kasační stížnosti jsou taxativně stanoveny v § 103 odst. 1 s.ř.s.

Kasační stížnost směřující pouze proti rozhodnutí o nákladech řízení nebo proti důvodným rozhodnutím je nepřipustná (§ 104 odst. 2 s.ř.s.).

Kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s.ř.s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s.ř.s.).

Stěžovatel musí být v řízení o kasační stížnosti 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 (§ 105 odst. 2 s.ř.s.).

V Plzni dne 30.srpna 2010

JUDr. Jana Daňková,
předsedkyně senátu

