



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců JUDr. Bc. Kryštofa Horna a Mgr. Ing. Lenky Bursíkové ve věci

žalobce: **L. H.**, IČO: X
sídlem X

zastoupen advokátem JUDr. Jiřím Vaníčkem
sídlem Šaldova 466/34, Praha

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2019, č. j. 18281/19/5200-10423-705778,

takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah žaloby

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 4. 2018, č. j. 1851892/18/2115-50521-202943. Tím správce daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“) za zdaňovací období roku 2013 ve výši

1 342 912 Kč a uložil mu povinnost k úhradě penále ve výši 268 582 Kč (dále jen „platební výměr“).

2. Žalobce uvedl, že v daňovém řízení prokazoval oprávněnost uplatnění nákladů vynaložených za pohonné hmoty dodané panem M. N., byť pouze částečně, a to v rozsahu jejich použití do tří nákladních vozidel používaných v pískovně v obci Křenek. Svědek Č., který byl technickým dozorem provozovatele pískovny, ve výpovědi podrobně popsal, že převážení, vnitřní provoz a obsluhu pískoven obstarával právě žalobce. Jeho nákladní vozidla se pohybovala pouze po pískovně, neboť byla obalena pískem, jílem a blátem, a nesměla tedy jezdit na pozemních komunikacích. Tankování pohonných hmot do těchto vozidel bylo věcí žalobce. Pokud by vozidla po areálu pískovny nejezdila, nebyly by mu proplaceny vystavené faktury. Svědek rovněž popsal, že provoz vozidel v pískovně je náročný na spotřebu pohonných hmot. Závěry vyplývající z tohoto výsledku žalovaný naprosto dezinterpretoval. Žalobce odebíral pohonné hmoty od pana N. a rovněž od společnosti Shell Czech Republic a.s. (dále jen „Shell“), bylo však prokázáno, že uvedená tři nákladní vozidla pohonné hmoty na čerpací stanici Shell neodebírala, což ostatně ani nebylo možné, pokud nevyjížděla z pískovny. Žalobce k tomu již v průběhu daňové kontroly uvedl, že naftu u pana N. odebíral (osobně on nebo jeho otec) do nádob, které osobním automobilem vozili do pískovny. Uzavřel-li žalovaný, že nebylo prokázáno, jakou naftu do vozidel v pískovně žalobce tankoval, a nemohlo-li jít o naftu od Shell, muselo logicky jít právě o naftu od pana N., jejíž odběr žalobce vykázal v účetnictví. V opačném případě by musely finanční orgány dojít k absurdnímu závěru, že naftu žalobce odebíral od neznámého dodavatele, jehož daňové doklady ani nezanesl do svého účetnictví a neuplatnil z nich nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Žalobce uvedl, že skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze *ex post* prokázat s absolutní jistotou. Zjištěné skutečnosti ale nelze interpretovat tak, aby bylo žalobci znemožněno unést důkazní břemeno. Finanční orgány musí ve vztahu k prokázání toho, jaká nafta byla použita do vozidel v pískovně, nastavit rozumnou míru pravděpodobnosti pro unesení důkazního břemene. Bylo přitom prokázáno, že vozidla v pískovně musela na nějakou naftu jezdit. Žalobce poukázal na to, že pokud jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat (poukázal na rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73). Nejde přitom o abstraktní vydání peněz, po celou dobu žalobce tvrdí, že jde o výdaj vůči panu N.. Argumentoval-li žalovaný tak, že do vozidel mohla být čerpána nafta od Shell, neboť byla užívána i karta k vozidlu r. z. 7S8 0899 poté, co došlo k jeho prodeji, uvádí žalobce, že tuto kartu používal pro nově zakoupená vozidla, pro které dosud Shell tankovací kartu nevystavil. Množství paliva čerpaného na tuto kartu po prodeji zmíněného vozidla by však zdaleka nepostačovalo pro provoz nákladních vozidel v pískovně.
3. Dále žalobce uvádí, že před vydáním napadeného rozhodnutí podáním ze dne 23. 4. 2019 navrhl provedení dalšího výsledku svědka, konkrétně svého zaměstnance pana V. C., který vozidla na zakázce v pískovně v obci Křenek řídil. Mohl tedy osvětlit, jak byla tankována nafta do těchto vozidel. Názor o nutnosti provedení výsledku svědka C. žalobce opírá rovněž o stanovisko správce daně k odvolání. Žalovaný výslech odmítl provést s tím, že pan C. nebyl osobou, která pohonné hmoty tankovala. Žalobce oponuje, že svědek je jako řidič způsobilý osvětlit fungování vozidel v pískovně.

Vyjádření žalovaného

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

4. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a zopakoval argumentaci uvedenou v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Připomněl, že žalobce provozoval dopravu pro společnost Mosolf Automobillogistik s.r.o., IČO: 48591301 (dále jen „Mosolf“), kterou měl dle uzavřené smlouvy provozovat výhradně pro ni. Mosolf žalobci poskytoval i pohonné hmoty prostřednictvím tankovacích karet Shell. Přesto žalobce deklaroval odběr paliva i od pana N. Původně tvrdil, že takto tankoval do více vozidel a část pak odebíral do sudů, které vozil na přívěsu za vozidlem Škoda Octavia k nákladním vozům do pískovny. Toto tvrzení následně opravil tak, že palivo vozil v kanystrech ve svém vozidle Mercedes. Žalobce nechtěl, aby se Mosolf dozvěděl o tom, že provozuje dopravu i pro jiné subjekty. Žádný ze svědků (řidičů) však tankování u pana N. nepotvrdil. Dle účetnictví měla vozidla spotřebovat tisíce litrů pohonných hmot, avšak některá ujela jen malý počet kilometrů, popř. nebyla vůbec v provozu. Nelze vyloučit, že pohonné hmoty odebrané na základě karty prodaného vozu r. z. X byly použity pro provoz vozidel v pískovně. Žalovaný poukázal na to, že obec Vraňany, kde se nachází čerpací stanice pana N., leží zcela mimo trasy, kterými žalobce měl důvod jezdit. K cestám, kdy měl řídit sám žalobce, žalovaný uvedl, že nedoložil CMR listy ani nákladní listy, vozidla neprojela mýtnými branami, a tak nebylo prokázáno uskutečnění zahraničních cest. Nelze tedy mít za prokázaný nákup pohonných hmot v celkové výši základu daně 6 312 421,90 Kč.
5. K výsledku svědka C. žalovaný uvedl, že po zvážení žalobcova důkazního návrhu dospěl v odvolacím řízení k závěru, že navrhovaný výslech není způsobilý prokázat nákup pohonných hmot v deklarovaném množství dle předložených daňových dokladů na čerpací stanici Vraňany. Z tvrzení žalobce vyplývá, že pohonné hmoty určené do vozidel v pískovně tankoval výhradně žalobce osobně, případně jeho otec, nikoliv navrhovaný svědek.

Replika žalobce

6. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že i svědek S. (řidič) při výslechu dne 5. 2. 2018 uvedl, že někdy tankoval i ve Vraňanech (u pana N.) a že zde platili žalobce nebo jeho otec. Zopakoval, že výslech svědka navrhoval z důvodu, že řídil dotčené nákladní vozidlo na zakázce v pískovně v Křenku.

Skutečnosti vyplývající z obsahu správního spisu

7. Dne 2. 6. 2016 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu mj. v rozsahu daně z příjmů fyzických osob za období roku 2013.
8. Žalobce uplatnil náklady na nákup nafty dle pokladních dokladů od pana N. na čerpací stanici ve Vraňanech. Celkem šlo o 216 234 l nafty za 7 638 111 Kč vč. DPH. Žalobce současně nakupoval naftu i u společnosti Shell, která odebrané pohonné hmoty fakturovala společnosti Mosolf, a ta je následně přefakturovávala žalobci. Tyto odběry byly zaznamenávány na jednotlivé tankovací karty pod registračními značkami vozidel žalobce.
9. Při jednání dne 7. 9. 2016 žalobce uvedl, že řidiči dotankovávali palivo u pana N., protože nafta pění, a tak nelze natankovat do plné nádrže. Peníze jim dával na naftu v hotovosti, neboť jim věří a pan N. nechtěl prodávat na fakturu. Dále naftu tankoval žalobce sám do sudu s vozidlem Octavia s přívěsem, tu pak vozil do pískoven přetankovat do vozidel Tatra.
10. Dne 26. 10. 2016 správce daně vyzval žalobce mimo jiné k prokázání toho, že vykázané nákupy nafty od pana N. se uskutečnily tak, jak je uvedeno na pokladních dokladech,

sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů a k provozu jednotlivých označených automobilů. Uvedl, že podle nákupních lístků bylo na jedno čerpání nakoupeno i přes 800 litrů nafty, nemůže jít tedy o „dotankování do plna“. Nákupy byly uskutečňovány i na vozy, u kterých nebylo předloženo vyúčtování služební cesty.

11. Dne 7. 12. 2016 žalobce při ústním jednání do protokolu změnil dřívější vyjádření, podle něhož naftu vozil vozidlem Octavia. Ve skutečnosti ji vozil vozidlem Mercedes ML, r. z. X, k čemuž předložil fotografie vozidla s naloženými nádobami (cca čtrnácti kanystry a sudem), které zcela zaplňovaly zavazadlový prostor vozidla i místo nad sklopenými zadními sedačkami. Předložil dále sešit se záznamy o hotovosti vyplácené řidičům za účelem hotovostní úhrady pohonných hmot u pana N.. Ostatní pak platil žalobce či jeho otec. Jelikož společnost Mosolf chtěla, aby byl žalobce jejím výhradním dopravcem, a hradilo se přes ni tankování u Shell, tankovali u pana N. řidiči, když jezdili i pro jiné zákazníky než Mosolf. Tyto pohonné hmoty také sloužily pro vozidla Tatra, která jezdila v pískovnách.
12. Dne 4. 1. 2017 žalobce při ústním jednání do protokolu doplnil, že podle § 7 smlouvy s Mosolf mu hrozila smluvní pokuta 40 000 Kč, pokud by jezdil pro jiné zákazníky. On však přesto pro jiné zákazníky jezdil, a proto řidiči tankovali u pana N. (neboť o nadměrném odběru pohonných hmot u Shell by se Mosolf dozvěděl, protože přes něj byly pohonné hmoty od Shell fakturovány – pozn. soudu).
13. Svědek N. při výslechu dne 23. 1. 2017 uvedl, že provozuje pouze čerpací stanici ve Vraňanech, kde má jediný čerpací stojan. Nádrž na naftu má objem 16 000 litrů. Prodává na hotovost, CCS karty i na fakturu. Žalobce bral naftu za hotové, a to do nákladních vozidel na převoz malých aut. Svědek nevyloučil, že by žalobce tankoval do nádob, ale neviděl jej u toho. Čerpací stanici ale obsluhují i další osoby. Pokladní lístky nejsou propojeny s nádrží. Svědek nedokázal potvrdit, zda předložené doklady žalobce byly vystaveny na jeho čerpací stanici, či nikoliv. Kromě žalobce zde čerpali i ostatní zákazníci, jde o veřejný prodej.
14. Dne 26. 1. 2017 správce daně do spisu zařadil zápisky pana N. o výtoči nafty a porovnal je s doklady, které předložil žalobce. Pro jednotlivé měsíce správce daně vypracoval tabulku deklarováných nákupů žalobce u pana N. a panem N. zaznamenané výtoče za hotové ve dnech, kdy dle dokladů tankoval žalobce. V některých dnech takto měl žalobce odebrat více nafty, než kolik za celý den pan N. dle záznamů za hotové prodal. Za celý rok 2013 měl žalobce odebrat 216 234 litrů nafty, přitom dle záznamů pana N. bylo (pouze ve dnech, kdy měl žalobce dle svých dokladů čerpat) vytočeno za hotové jen 118 821 litrů. Správce daně též obstaral z centrálního registru prodejců pohonných hmot přehled nákupů nafty panem N. u jeho dodavatele (společnosti ZZN Polabí a. s.). Podle záznamu za celý rok 2013 pan N. nakoupil jen 216 183 litrů nafty, tj. méně, než kolik měl odebrat samotný pan N..
15. Dne 1. 3. 2017 správce daně opětovně vyzval žalobce k prokázání uplatněných nákladů a nároků na odpočet DPH z hotovostních dokladů za nákup nafty od pana N. na čerpací stanici Vraňany. Pochybnosti nebyly rozptýleny, neboť svědecká výpověď jednoznačně nepotvrdila, že by pan N. doklady vystavil a hotovost přijal, vozidla provozovaná v pískovně řídili dle tvrzení žalobce dva důchodci zadarmo, z nichž jeden již zemřel, přičemž náklady na pohonné hmoty převyšovaly částky, které žalobce fakturoval odběratelům. S ohledem na to, že vozidlo Iveco Daily r. z. 7S8 0899 bylo dne 24. 9. 2013

prodáno, avšak nafta byla čerpána na příslušnou CCS kartu i poté, vyjádřil správce daně pochybnost o provozu tohoto vozidla.

16. Dne 28. 6. 2017 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. Správce daně poukázal na rozpory v množství dodané a odebrané nafty na čerpací stanici pana N.. Dále se pozastavil nad tím, že dle čestného prohlášení jezdil s vozidlem v pískovně pan C. zadarmo, a to dle výkazů 8 hodin denně, tedy po celou řádnou pracovní dobu. Přitom mu s cestami z jeho bydliště do pískovny vznikaly další náklady. Žalobce také nevysvětlil rozpor mezi výší nákladů na spotřebovanou naftu v pískovně (916 614 Kč) a zaúčtovanými výnosy (649 160 Kč). Správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatněných nákladů za zdaňovací období roku 2013 ve výši 6 312 421,90 Kč. Tato položka mu bude podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 241/2013 Sb., (dále jen „zákon o daních z příjmů“) dodatečně vykázána na řádku 105 přílohy č. 1 daňového přiznání.
17. Podáním ze dne 15. 9. 2017 se žalobce vyjádřil, že není zřejmé, jak správce daně dospěl k množství nafty, kterou odebral od pana N.. Sám žalobce osobním automobilem v kanystrech odebral minimálně **30 471 litrů pro zakázku v pískovně** a i následně odebíral naftu tímto způsobem a pak ji rozléval do nákladních automobilů ve svém sídle. Uvedl, že zakázka v pískovně skutečně byla ztrátová, to však nezpůsobuje neprůkaznost jeho tvrzení.
18. Žalobce dne 3. 11. 2017 oznámil správci daně úhradu části doměřované daně. Zopakoval, že odebral minimálně 30 471 litrů nafty pro zakázku v pískovně, dále pak 24 478 litrů pro nákladní vozidlo r. z. X a 36 353 litrů pro nákladní vozidlo r. z. X. To činí 42,22% z celkového množství nafty odebrané od pana N., tj. z 216 234 litrů. Jelikož správce daně hodlal zvýšit základ daně za rok 2013 o částku 6 312 422 Kč, uhradil žalobce z této částky snížené právě o 42,22% daň dobrovolně.
19. Správce daně provedl výsledky řidičů, kteří pracovali pro žalobce. Dne 1. 2. 2018 vypovídal svědek P. H.. Pohonné hmoty bral na čerpacích stanicích Shell, měl tankovací kartu. Nikdy neplatil pohonné hmoty v hotovosti ani na to nedostával peníze a nikdy netankoval na čerpací stanici ve Vraňanech ani neví o tom, že by do vozidla bylo čerpáno z kanystrů. Obdobně vypovíдали dne 5. 2. 2018 P. K. a dne 7. 2. 2018 R. T., dne 22. 2. 2018 D. P., dne 5. 3. 2018 V. T. a rovněž po vydání platebního výměru dne 5. 6. 2018 O. F.. Dne 5. 2. 2018 vypovídal P. S., který uvedl, že tankují na Shell a někdy ve Vraňanech, v hotovosti však nikdy neplatil, neboť tam platil vždy žalobce či jeho otec. Doklady ve Vraňanech nedostal a do výkazu tankování zapsané není. Z kanystrů palivo nikam nedoplňoval.
20. Dne 9. 4. 2018 projednal správce daně s žalobcem zprávu o daňové kontrole. Správce daně uvedl, že v knize jízd automobilu Mercedes ML r. z. X jsou zaznamenány jízdy do Benátek nad Jizerou, kde má žalobce uzavřenou smlouvu na pronájem kanceláře a parkovacích míst. Nebylo zjištěno, že by měl prostory, kde by mohl rozlévat několik tisícovek litrů pohonných hmot do nákladních automobilů. Správce daně zopakoval, že pan N. neměl dodáno dost nafty na to, aby mohl deklarované množství za hotové prodat žalobci, a to v jednotlivých dnech, popř. některých celých měsících a ani v celkovém ročním objemu (k tomu správce daně uvedl tabulky zásob pohonných hmot na čerpací stanici ve Vraňanech a deklarované spotřeby v jednotlivých dnech – viz str. 26 a násl. zprávy o daňové kontrole). I množství nafty nakoupené žalobcem pro vozidla Tatra a MAN užívaná v pískovně v jednotlivých dnech přesahovalo množství nafty prodané p. N. ve Vraňanech za hotové

(viz tabulky na str. 36 a násl. zprávy o daňové kontrole). Pokud měla být nafta tankována též do nákladních vozidel r. z. X a X, pak vykázané ujeté kilometry nebyly ztotožněny s vystavenými fakturami a nebyly ani na výzvu doloženy nákladní listy, CMR atp. V mnoha případech rovněž ve dnech, kdy mělo tankování do těchto vozidel probíhat, nebylo na čerpací stanici ve Vraňanech prodáno odpovídající množství nafty za hotové (viz tabulka na str. 39 a násl. zprávy o daňové kontrole). Správce daně poukázal rovněž na výpověď většiny řidičů, kteří popřeli tankování ve Vraňanech i možnost tankování z kanystrů. Kontrolní zjištění se nezměnilo.

21. Dne 11. 4. 2018 správce daně vydal platební výměr, který byl podle § 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 170/2017 Sb. (dále jen „daňový řád“) odůvodněn zprávou o daňové kontrole.
22. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které doplnil dne 27. 6. 2018. Argumentoval v něm obdobně jako v dosavadním řízení a později v žalobě. Uvedl, že tři nákladní automobily (2x Tatra a MAN) z pískovny nevyjížděly, neboť z důvodů znečištění nebylo možné, aby vjely na pozemní komunikaci. Nemohly tedy čerpat pohonné hmoty u Shell, neboť by to bylo nemožné a s ohledem na vzdálenost k nejbližší čerpací stanici tohoto provozovatele i nerentabilní. Dle dohody mezi žalobcem a provozovatelem pískovny měl pohonné hmoty zajišťovat na vlastní odpovědnost a náklady žalobce.
23. Součástí spisu je rovněž protokol ze dne 23. 1. 2017 o výsledku žalobce jako svědka v průběhu daňové kontroly pana N., týkající se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 a DPH za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2013. Žalobce při něm uvedl, že zaměstnanci měli svěřenou hotovost a tankovali ve Vraňanech. Poté, co předali doklad, odškrtnl si zálohy a vyúčtoval je. Když žalobce tankoval osobně, několikrát jej obsluhoval sám pan N..
24. Dne 13. 8. 2018 byl v odvolacím řízení vyslechnut L. Č., vedoucí pískoven provádějící v roce 2013 v pískovně v Křenku dozor. Uvedl, že tam bagr těží písek z vody, což je náročnější. Při skrývkových pracích jsou potřeba auta. Ta jezdí z pískoven jedině při opravě, nejsou z důvodů znečištění schopna provozu na silnici. Vjezdy nejsou evidovány. Způsob doplňování pohonných hmot byl věcí žalobce. Platí se jen čistý čas práce, nikoliv pohonné hmoty, ale pokud by auto nejezdilo, žalobci by neplatili.
25. Dne 17. 10. 2018 žalobce doplnil odvolání. Namítl, že výsledkem svědka Č. byl prokázán provoz nákladních vozidel v pískovně, je tedy evidentní, že nějaké pohonné hmoty musely být spotřebovány. Nemohlo se přitom jednat o naftu od společnosti Shell. Závěr, že nejde o naftu od pana N., odporuje formální logice. I kdyby na tomto nezákonném závěru správce daně setrval, musí zohlednit to, že nafta prokazatelně spotřebována byla.
26. Dne 8. 4. 2019 byl žalobce seznámen se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení. Žalobce se k nim 23. 4. 2019 vyjádřil. Současně navrhl písmoznalecké zkoumání podpisů pana N. na daňových dokladech. Ztotožnil se se stanoviskem správce daně k podanému odvolání v tom, že je potřeba vyslechnout svědka C. (správce daně v úředním záznamu dne 20. 9. 2018 uvedl, že dle jeho názoru je potřeba dokazování takto doplnit, aby bylo ověřeno předložené čestné prohlášení, podle kterého pan C. žalobci zdarma vypomáhal jako řidič). Jeho výslech žalobce navrhl s tím, že tak bude ověřena otázka tankování pohonných hmot do vozidel žalobce v pískovně Křenek.

27. Dne 15. 5. 2019 žalovaný vydal napadené rozhodnutí. Uvedl, že svědci popřeli doplňování pohonných hmot na čerpací stanici Vraňany a žalobcovu verzi nepotvrdil ani její provozovatel pan N.. Naopak pochybnosti správce daně byly jeho výsledkem ještě posíleny. Žalobce tankovat do kanystrů neviděl, ačkoliv tam měl tankovat téměř denně. Nebyl schopen potvrdit ani to, že předložené podkladní doklady sám vystavil. Významné pochybnosti vyplývají z celkového zjištěného množství nafty, které bylo panu N. dodáno, a z jeho záznamů o hotovostních prodejkách, které neodpovídají množství, které měl odebrat žalobce. Měl totiž odebrat více, než bylo k dispozici, resp. než kolik pan N. v hotovosti prodal, ačkoliv čerpací stanice je přístupná veřejnosti. Bylo též zjištěno, že vozidla, která měla dle účetnictví žalobce spotřebovat tisíce litrů paliva, měla jen nízký nájezd kilometrů. V účetnictví žalobce byly zaznamenány nákupy pohonných hmot pro vozidlo r. z. X jak u Shell, tak u pana N., a to v době, kdy jej již žalobce prodal. Další pochybnost v žalovaném vyvolala skutečnost, že obec Vraňany se nenachází na trase mezi Benátkami nad Jizerou (provozovna) či Ledci (bydliště a sídlo žalobce) a Křenkem. Naopak se nachází na opačné straně a je vzdálena několik desítek kilometrů. K tvrzenému odběru nafty do nákladních vozidel r. z. X a X neexistují záznamy o trase k čerpací stanici Vraňany, CMR listy atp. Nejsou zaznamenány ani jejich průjezdy mýtnými branami. Věřohodnost dokladů předložených žalobcem byla zpochybněna jednáním samotného žalobce, který nejprve předkládal doklady, kterými deklaroval nákup nafty od pana N. v celkovém množství 216 234 litrů, aby poté následně (bez jakéhokoliv racionálního vysvětlení) sám ve svém oznámení o úhradě daně uvedl, že ve skutečnosti od pana N. měl nakoupit pouze 91 302 litrů nafty. Z takového jednání vyplývá, že žalobce přiznává, že naftu dle části sporných dokladů neodebral, resp. nespoteboval. Nebyl tím ale prokázán nákup jakéhokoliv množství pohonných hmot od dodavatele N.. Žalovaný uzavřel, že žalobce neprokázal daňovou účinnost nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
28. Žalovaný dále uvedl, že z výsledku provozovatele pískovny pana Č. neplyne, že by žalobce nakoupil pohonné hmoty dle předložených daňových dokladů od pana N., neboť svědek nevěděl, jakým způsobem žalobce pohonné hmoty doplňoval, a nezajímalo ho to. Pro unesení důkazního břemene nepostačuje prokázat, že nějaké pohonné hmoty uvedenými vozidly být spotřebovány musely. Je podstatné prokázat skutečné vynaložení nákladu v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů v daném zdaňovacím období a způsobem, o nichž tak stanoví zákon. Je přitom podstatné, aby daňový subjekt prokázal vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoliv toliko abstraktní vydání peněz, neboť to by dle rozsudku NSS ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 306/2018-40, nepostačovalo k prokázání souvislosti se zdanitelnými příjmy.
29. Žalovaný připomněl, že žalobce aktuálně tvrdí, že pohonné hmoty tankoval on sám, popř. je tankoval jeho otec, nikoliv navrhovaný svědek C.. Ten nefiguruje ani v předložených záznamech o předání hotovosti za účelem nákupu pohonných hmot. Proto jeho výsledek neprovedl s ohledem na to, že není způsobilý prokázat nákup pohonných hmot v deklarovaném množství dle předložených daňových dokladů na čerpací stanici Vraňany.
30. K možnosti uznání tzv. esenciálních nákladů žalovaný uvedl, že je podstatné, že není zcela vyloučeno, že pohonné hmoty pro časově omezenou zakázku v pískovně již jsou zaznamenány v účetnictví v podobě tankování u dodavatele Shell. Žalobce disponoval tankovacími kartami a např. na kartu vztaženou k vozidlu r. z. X čerpal naftu i poté, co již toto vozidlo změnilo vlastníka i provozovatele. Nelze tedy souhlasit s tvrzením, že by bylo

zřejmě, že nafta spotřebovaná v areálu pískovny nebyla od dodavatele Shell. Naopak to nelze vyloučit. Ostatně sám žalobce uvedl, že nafta nakoupená touto formou od dodavatele Mosolf byla používána i pro jiné žalobcovy zakázky. Nejbližší čerpací stanice Shell je vzdálena 19 km od obce Křenek. Na této čerpací stanici žalobce běžně pohonné hmoty čerpal. S poukazem na rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38, žalovaný uzavřel, že nebylo nutno ve vztahu k vyloučeným nákladům na pohonné hmoty od dodavatele N. přistoupit k zohlednění tzv. esenciálních nákladů, neboť zakázku v pískovně mohl žalobce realizovat za příspěví nezpochybněných nákladů na spotřebované pohonné hmoty od dodavatele Mosolf nakoupených na čerpacích stanicích Shell v objemu 502 033 litrů v celkové výši úhrnu základu daně 14 277 603,16 Kč.

Splnění procesních náležitostí

31. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). O věci soud rozhodl postupem podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť účastníci s tímto postupem vyslovili souhlas (žalovaný výslovně, žalobce implicitně, neboť na výzvu soudu neuvedl, že na nařízení jednání trvá).
32. Dokazování soud neprováděl, neboť navržené důkazy jsou součástí správního spisu, kterým se dokazování neprovádí.

Posouzení žaloby soudem

33. Soud předesílá, že skutkově obdobnou věcí, byť v kontextu DPH, se zabýval již v rozsudku ze dne 18. 10. 2021, č. j. 54 Af 18/2019-36, od jehož závěrů nemá důvod se odchylovat a ze kterého – s přihlédnutím k odlišné povaze věci (DPFO) a vymezení žaloby – vychází.

Obecná východiska

34. Jádrem sporu je otázka, zda žalobce unesl důkazní břemeno a prokázal uskutečnění nákupů pohonných hmot od dodavatele N. jakožto nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
35. Obecně platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). 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 (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
36. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, body 47 až 51, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, bod 13, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, bod 49, viz také např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, bod 15). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

důkazní břemeno, přičemž tuto povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).

37. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
38. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.
39. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
40. Pro účely odvedení daně z příjmů je nutné nejdříve v souladu se zákonem stanovit její základ. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů „[v]ýdaje (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“. Daňový subjekt si tedy nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonné podmínky. Jinými slovy, daňový subjekt musí prokázat nejen to, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také to, že se tak stalo 1) za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 2 Afs 40/2014-28). Daňový subjekt zpravidla nesplní tuto důkazní povinnost pouhým předložením byť formálně bezvadného dokladu. Skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován, bez dalšího neznamena, že výdaje byly do základu daně zahrnuty oprávněně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008-85).

Unesení důkazního břemene

41. V nyní posuzované věci sice žalobce splnil prvotní důkazní břemeno předložením daňových dokladů. Finančním orgánům se však zejména zjištěním nesrovnalostí v objemech nafty, která byla panu N. dodána jeho jediným dodavatelem, resp. kolik jí pan N. za hotové prodal a objemem, který měl odebrat dle daňových dokladů žalobce, podařilo prokázat, že tyto doklady (deklarující dodavatele i množství odebraného paliva) neodpovídají skutečnosti.
42. To sice neznamena, že žalobce ve Vraňanech *nikdy* netankoval. Proto ani ojedinělé vyjádření jednoho ze svědků, který na rozdíl od ostatních nepopřel, že by zde kdy

tankoval, není v rozporu se závěrem finančních orgánů, že žalobce svou verzi (a tedy ani dodavatele ani celkový objem odebraných pohonných hmot) neprokázal. V kontextu ostatních zjištění správce daně (nemalá vzdálenost čerpací stanice od pískovny, její poloha mimo rozumně předpokládané trasy, či absence svědka potvrzujícího čerpání do nádob), ke kterým soud dodává i značnou fyzickou obtížnost dennodenního přelévání velkého množství nafty jedinou osobou z kanystrů do nádrží nákladních automobilů a také zjevnou nebezpečnost převážení stovek litrů pohonných hmot na zadních sedačkách a v zavazadlovém prostoru osobního automobilu, se však i soudu jeví žalobcova verze jako krajně nepravděpodobná a neprokázaná.

43. Tomuto závěru ostatně napomáhá sám žalobce, který opakovaně v návaznosti na zjištění finančních orgánů radikálně měnil svá tvrzení. Je zajisté právo žalobce tvrzení před finančními orgány modifikovat, musí však počítat s tím, že pokud přesvědčivě nevysvětlí důvod těchto modifikací, jeho věrohodnost tím utrpí. Tak tomu je i v projednávaném případě. Ostatně i z žalobcem citovaných pasáží rozsudků NSS č. j. 6 Afs 306/2018-40 a č. j. 9 Afs 30/2007-73 jasně vyplývá, že změna tvrzení je až krajní možností, přičemž součástí objasnění skutkového stavu má být i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některých skutečností. V daném případě žalobce po několika změnách tvrzení rezignoval na prokazování podstatné části dříve uplatněných nákladů, aniž by vysvětlil, proč dříve uplatnil náklady, jejichž oprávněnost nebyl schopen prokázat. Není tedy divu, že finanční orgány žalobci neuvěřily a při absenci přímého důkazu se s jeho verzí, byť možnou z hlediska formální logiky, neztotožnily.
44. Pokud žalobce dochází „vylučovací metodou“ k tomu, že pokud ve svém účetnictví eviduje pouze nákup pohonných hmot od Shell a od pana N., a sám uvádí, že bylo prokázáno, že nafta od Shell v pískovně používána nebyla, a jediným možným dodavatelem je tedy pan N., soud tuto logiku nesdílí. Jelikož správce daně průkaznost evidencí žalobce účinně vyvrátil, bylo na žalobci, aby tvrdil a prokázal oprávněnost nákladu. Jakkoliv se žalobci může zdát absurdní, že by odebíral pohonné hmoty od jiného (nezmiňovaného) subjektu, rozhodně taková možnost není nereálná, přičemž nebylo úkolem finančních orgánů (a není to ani úkolem soudu) dopátrávat se vysvětlení nebo rozkrývat skutečný stav věci, který není předmětem tvrzení žalobce.
45. Důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti uplatněných nákladů tížilo žalobce a ten jej, jak správně konstatoval žalovaný, neunesl. Soud k tomu dodává, že žalobce jistě není povinen zajistit svědka, který potvrdí každé tankování pohonných hmot. Není úkolem soudu a ostatně ani daňových orgánů žalobci sdělovat, jakým způsobem má důkazní břemeno unést. Je však nutno uvést, že pokud by žalobce k tvrzenému způsobu dopravování pohonných hmot využil další osoby, hradil pohonné hmoty prokazatelným (bezhotovostním) způsobem a vedl o tankování dokumentaci za součinnosti více nezávislých osob, jistě by se mu důkazní břemeno unášelo snáze. Finanční orgány po žalobci nepožadovaly prokázat neprokazatelné.

Výslech svědka

46. Soud nesouhlasí ani s námitkou, že správce daně měl povinnost provést výslech řidiče C., který pracoval v pískovně. Finanční orgány nejsou povinny provést všechny důkazy navržené daňovým subjektem, ale mají právo nejprve samostatně posoudit jejich relevanci či potřebnost, a tedy je i případně neprovést, pokud by jejich provedením nemohl být naplněn účel dokazování, tj. zjištění skutkového stavu rozhodného pro posouzení věci.

V takovém případě musí svůj postup řádně odůvodnit (viz např. rozsudky NSS ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, body 26 a 27, nebo ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003-101, č. 495/2005 Sb. NSS). Žalobce v podání ze dne 8. 4. 2019 výslech tohoto svědka navrhl k ověření otázky tankování pohonných hmot do vozidel žalobce v pískovně Křenek. Učinil tak zjevně v návaznosti na stanovisko správce daně k podanému odvolání, podle kterého však měl být pan C. vyslechnut za účelem ověření pravdivosti jeho čestného prohlášení, podle kterého žalobci zdarma vypomáhal jako řidič. Jak sám žalobce v žalobě uvádí, tímto stanoviskem se žalovaný nemusí řídit. Soud k tomu dodává, že stanovisko správce daně a důkazní návrh žalobce jsou poněkud mimoběžné, neboť správce daně se vyjadřoval k otázce čestného prohlášení, které se vztahovalo zejména k *výkonu práce pro žalobce a odměně za ni*. Žalobce přitom výslech navrhl s obecným sdělením, že jím má být ověřena otázka *tankování pohonných hmot do vozidel žalobce v pískovně Křenek*. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 42) však poukázal na to, že žalobce nikdy netvrdil, že by se tankování či nalévání pohonných hmot do nádrží vozidel měl účastnit pan C. (to ostatně žalobce v bodu 37 žaloby *de facto* potvrdil). Naopak tvrdil, že pohonné hmoty obstarával sám žalobce či jeho otec. Ani z předložených záznamů nevyplývá, že by panu C. byla za účelem nákupu předávána hotovost. Lze tedy souhlasit se závěrem žalovaného, že by uvedený výslech byl nadbytečný. Soud k tomu dodává, že podstatnou skutečností v dané věci není to, zda bylo do nákladních vozidel v pískovně tankována nafta z kanystrů, ale z jakých zdrojů pocházela a jaké bylo její množství. Vzhledem k žalobcem tvrzenému způsobu získávání pohonných hmot a jejich dopravování do Křenku není důvod předpokládat, že by o těchto skutečnostech mohl pan C. jakožto řidič vozidel něco bezprostředně vědět.

Esenciální náklady

47. Soud nepřehlédl, že finanční orgány nezpochybnily fakt, že žalobcova vozidla byla používána v pískovně v Křenku a nevyjížděla z ní za účelem tankování. Je tedy evidentní, že do vozidel nějaká nafta (v neurčeném množství) čerpána být musela, jinak by, jak uvádí žalobce a jak je potvrzeno svědeckou výpovědí svědka Č., nebyly propláceny žalobcem vystavované faktury za výkony vozidel v pískovně. Současně finanční orgány nemají za prokázané, že tato nafta pochází od pana N..
48. Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu; nelze proto akceptovat při stanovení daně pouze příjmy daňového subjektu, pokud by bylo zcela odhlíženo od výdajů, které mají reálný základ. Neunesl-li daňový subjekt důkazní břemeno stran uskutečněných výdajů a nebylo-li možno spolehlivě stanovit daň dokazováním, bylo na místě zvažovat postup dle § 98 daňového řádu a stanovit daň podle pomůcek (srov. rozsudek NSS ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014-27) a přihlídnout při tom k výši minimálních nutných (tzv. esenciálních) nákladů (výdajů), které nutně musel daňový subjekt na zajištění, dosažení a udržení příjmů vynaložit (srov. také rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-50, č. 1396/2007 Sb. NSS).
49. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobce neprokázal nákupy nafty v objemu dle sporných dokladů od dodavatele N. na čerpací stanici Vraňany (neboť o této skutkové verzi přetrvávají vážné a důvodné pochybnosti), nicméně jeho účetnictví obsahuje nezpochybněné náklady na pohonné hmoty tankované na čerpacích stanicích Shell od dodavatele Mosolf, prostřednictvím kterých mohl realizovat veškeré zakázky a tedy dosáhnout nezpochybněných výnosů zahrnutých v jeho účetnictví (tedy i výnosů

plynoucích z pískovny v Křenku). Není tedy dle něj nutno přistoupit k zohlednění esenciálních výdajů.

50. Pakliže žalovaný citoval rozsudek NSS č. j. 2 Afs 160/2016-38 na podporu tohoto argumentačního konstruktů, má soud za to, že tak učinil v rozporu s jeho smyslem. Pokud NSS v bodě 31 citovaného rozsudku káral daňové orgány, že se opomněly zabývat otázkou, zda nezpochybně výdaje mohly stěžovateli umožnit realizaci tam posuzované stavební zakázky, činil tak proto, že pokud by uplatněné a prokázané výdaje nemohly pokrýt provedené stavební práce a použitý stavební materiál, bylo by nutné přistoupit k stanovení daně pomocí pomůcek. Tento rozsudek však nelze vykládat jako pokyn, aby finanční orgány vyhledávaly uplatněné a prokázané výdaje, které byly uplatněny za jiným účelem, než daňový subjekt deklaruje. Žalobce nikdy netvrdil a neprokazoval, že by užíval pohonné hmoty od Shell pro potřeby vozidel v pískovně. Právě naopak, setrvale argumentoval tak, že do vozidel v pískovně nafta od Shell být tankována nemohla a že byla odebírána výhradně od pana N. Stejně jako ze správního spisu neplyne podklad pro tvrzení žalobce, že nafta nalévaná do vozidel v pískovně pocházela od dodavatele N., absentuje tam i jakýkoliv podklad pro tvrzení, že pocházela od Shell. Jestliže žalobce ohledně nákladů na pohonné hmoty od Shell deklaroval souvislost s určitými příjmy, měl je správce daně ověřit a buď uznat (což učinil), nebo dojít k závěru, že jejich vynaložení za účelem dosažení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nebylo prokázáno. V tomto ohledu jsou tedy zcela irelevantní spekulace žalovaného o tom, jak mohla být užita nafta zakoupená od Shell na tankovací kartu prodaného vozu r. z. X (a z toho důvodu se soud blíže nezabýval žalobcovým vysvětlováním užívání tankovací karty Shell příslušné pro toto vozidlo i po jeho prodeji, neboť to nic nemění na skutečnosti, že nebyl prokázán odběr pohonných hmot *od pana N.*).
51. Přestože má soud k odůvodnění napadeného rozhodnutí v otázce tzv. esenciálních nákladů výše uvedené výhrady, není oprávněn napadené rozhodnutí zrušit, neboť žalobce odpovídající žalobní bod namítající nutnost zohlednit náklady, které musel nutně na zakázku v pískovně vynaložit, neuplatnil (na rozdíl od odvolacího řízení, kde tento argument výslovně zazněl a žalovaný se jím – byť ne zcela správně – zabýval). Žalobce sice v žalobě zmínil skutečnost, že nákladní vozidla musela na nějakou naftu jezdit, učinil tak však v rámci argumentační linie na podporu závěru, že bylo prokázáno odebrání nafty od pana N.. Této argumentační linii však soud nepřisvědčil, jak je uvedeno výše. Není pak úkolem soudu vyhledávat vady napadeného rozhodnutí a vystupovat tak ze své role nezávislého třetího a suplovat advokáta jedné ze stran.
52. Nad rámec nutného odůvodnění soud uvádí, že k uznání tzv. esenciálních nákladů, resp. přechodu na stanovení daně dle pomůcek, kterého je k tomu potřeba, by beztak s ohledem na zanedbatelnou část vyloučených nákladů nebyl důvod. Žalovaný v bodě 46 napadeného rozhodnutí uvádí, že nebyly zpochybněny náklady na spotřebované pohonné hmoty od dodavatele Mosolf nakoupené na čerpacích stanicích Shell v objemu 502 033 litrů o úhrnu základu daně 14 277 603,16 Kč. Ve věci pískovny v Křenku (pouze ohledně ní žalobce vznáší žalobní argumentaci) jde jen o 30 471 litrů pohonných hmot. Jedná se tedy přibližně o 6 % objemu pohonných hmot. I pokud by žalobce v roce 2013 neuplatnil žádné jiné náklady, rozhodně by nešlo hovořit o tom, že by byla nezohledněním nákladů na tuto dílčí zakázku zatemněna podstatná část jeho účetnictví (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Přitom v některých případech řešených NSS nepostačovalo pro aktivaci možnosti stanovení daně podle pomůcek ani zpochybnění nákladů v rozsahu 7,18

%, resp. 5,09 % ročních výdajů (srov. rozsudek ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019-41), ani 10 % z celkově u uplatněných nákladů (srov. rozsudek ze dne 4. 9. 2020, č. j. 8 Afs 206/2018-35). Byť pochopitelně ani dle názoru rozšířeného senátu NSS vyjádřeného v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, nelze stanovit univerzální procentní hranici pro přechod na pomůcky a je nutno zohledňovat individuální okolnosti případu, kritérium poměru zpochybněných nákladů není samoúčelné. Při stanovení daně za užití pomůcek platí princip, že nelze kombinovat způsoby stanovení daně, to znamená, že nelze některé z podnikatelských aktivit podrobit stanovení daně důkazy a u jiných, pro absenci důkazů, stanovit daň pomůckami (srov. též rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003-87). Stanovení daně podle pomůcek nebo pomocí dokazování totiž podléhá odlišnému rozsahu přezkumu v odvolacím řízení. Poznatky získané správcem daně v průběhu dokazování jsou sice využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu (shodně viz rozsudky NSS ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004-56, č. 675/2005 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142), a správce daně proto může tu část evidence, kterou vyhodnotí jako kompletní a nepochybnou, využít jako pomůcky. Naopak u výdajů, kde pochybnosti měl a které se daňovému subjektu nepodařilo vyvrátit, může využít statistické či jiné údaje vztahující se ke srovnatelným daňovým subjektům a hospodářským činnostem (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40). To však neznamená, že takový postup má být použit tam, kdy je zpochybněno (navíc za značně rozporuplných okolností) maximálně 6% nákladů v objemu milionů Kč prokázaných dokazováním coby primárním způsobem stanovení daně. Takový postup by byl zjevně v rozporu s efektivitou daňové správy a ve svém důsledku by s sebou nesl značné riziko daleko většího zkreslení obrazu o zdanitelném ekonomickém výkonu žalobce, než pomnutí malé části jeho nákladů v důsledku výše uvedeného. To by bylo v rozporu s cílem správy daně, kterým je *správné* zjištění a stanovení daně (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Soud si je vědom, že tento závěr se může žalobci subjektivně jevit jako nesprávný a nespravedlivý. Je však nutno uvést, že si daný důsledek zapříčinil v první řadě sám tím, že si neobstaral spolehlivé a věrohodné důkazy o nákladech, které hodlal daňově uplatnit.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

53. Soud neshledal žádný žalobní bod důvodným a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
54. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, soud náhradu nákladů nepřiznal, protože mu žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejbližší 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

Praha 30. března 2022

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu