



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Martiny Vernerové a JUDr. Jiřího Derfla ve věci

žalobce: T. O., narozen X,
bytem X,

proti

žalovanému: Odvolací finanční ředitelství,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2021, č. j. 42894/21/5200-10423-705778,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 11. 2021, č. j. 42894/21/5200-10423-705778, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 7. 2020, č. j. 1776696/20/2510-50522-505180. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147, § 143 a § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 48 926 Kč, daňovou ztrátu ve výši (minus) 106 279 Kč, daňový bonus ve výši (minus) 7 819 Kč a podle § 251 odst. 1 daňového řádu mu sdělil výši penále 17 895 Kč [z toho 16 833 Kč podle písmene a) a 1 062 Kč podle písmene c)]. Žalobce se současně v žalobě domáhal toho, aby soud zrušil také zmíněný dodatečný platební výměr a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

2. Žaloba v části směřující proti vyrozumění správce daně ze dne 15. 12. 2021, č. j. 2416427/21/2510-50522-505180, o úroku z prodlení, byla usnesením ze dne 23. 6. 2022, č. j. 141 Af 1/2022-79, vyloučena k samostatnému projednání.

Žaloba

3. V žalobě žalobce namítal, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právními předpisy. Upozornil na to, že správci daně předložil daňové doklady prokazující zejména objem a cenu zakoupených pohonných hmot, navrhl výslech několika svědků a předložil doklady týkající se vozidla užívaného k podnikatelské činnosti. Byl přesvědčen, že tím splnil svou důkazní povinnost a unesl důkazní břemeno, tudíž ke stanovení daně neměly být použity pomůcky ve smyslu § 98 daňového řádu. Novinový článek ze dne 1. 6. 2008, jehož obsahem bylo testování spotřeby stejného modelu vozidla, jaké užíval žalobce, a který správce daně použil jako pomůcku, podle žalobce není nezávislý, neboť sponzorem článku byl výrobce testovaného vozidla, v jehož zájmu bylo, aby test dopadl co nejlépe. Žalobce podotkl, že daňové orgány získaná data a další informace nijak neověřovaly. Dodal, že testováno bylo nové vozidlo, zatímco žalobce používal vozidlo značně ojeté (najelo cca 480 000 km), tudíž testovaná spotřeba pohonných hmot v žádném případě nemůže být reálná. K argumentaci daňových orgánů průměrnou spotřebou daného vozidla u nájemce Multitrans CZ Truck s. r. o., IČO: 27547035, (dále jen „Multitrans“) žalobce poznamenal, že průměrná spotřeba pohonných hmot je závislá na terénu a oblasti, kterou vozidlo projíždí. Vysvětlil, že vykonával svou podnikatelskou činnost též v zahraničí, tedy musel projíždět kopcovitým terénem, kdy se spotřeba zákonitě musela zvýšit. Žalobce připomněl, že zmiňovaný test vozidla se prováděl na rovném závodním okruhu, který v žádném případě nemůže nasimulovat podmínky, s nimiž se musí vypořádat řidiči v běžném provozu; nezahrnuje kolony vozidel, popojíždění v nich ani profil vozovky. Podle žalobce má dále na průměrnou spotřebu nezanedbatelný vliv také počasí, kdy nízké teploty spotřebu zvyšují. Dodal, že daňová kontrola se týkala celého roku 2016, tudíž zahrnovala i měsíce, kdy nepanuje teplé počasí, zatímco uvedený test se uskutečnil v Itálii za velmi příjemného počasí a vysokých teplot. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 207/2005 žalobce zdůraznil, že pomůcky musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Uzavřel, že daňové orgány nepoužily vhodné pomůcky k tomu, aby určily daň v co největší možné reálné míře.

Vyjádření žalovaného k žalobě

4. Žalovaný ve svém vyjádření předeslal, že správce daně měl legitimní pochybnosti o tom, zda veškeré výdaje za pohonné hmoty podle předložených dokladů v celkové částce 1 316 736,10 Kč byly oprávněně zahrnuty do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tyto pochybnosti se týkaly zejména nedostatku spolehlivých údajů o počtu ujetých kilometrů a průměrné spotřebě paliva

vozidla registrační značky X, kdy žalobce nedoložil řádně vedenou evidenci jízd a sám potvrdil, že předložené záznamy o provozu vozidla neobsahují veškeré uskutečněné jízdy. Žalovaný upozornil na nenavazující záznamy o místu ukončení jízdy a začátku jízdy následující, nereálné časové intervaly, chybějící záznamy o místu čerpání pohonných hmot a jejich objemu a na spotřebu vyplývající z předložených dokladů 87,54 litru na 100 km, jež neodpovídá technickým charakteristikám vozidla ani spotřebě, kterou předmětné vozidlo dosahovalo v provozu u nájemce Multitrans v květnu 2016. Podle žalovaného tedy žalobce nedoložil kompletní záznamy o provozu vozidla a věrohodně neprokázal průměrnou spotřebu vozidla, tudíž nesplnil své povinnosti při dokazování a při stanovení výdajů za pohonné hmoty nebylo možno z hodnot jím sdělených vycházet. Žalovaný poznamenal, že z vybraných záznamů nájemce Multitrans vyplynula spotřeba nafty cca 30 litrů na 100 km, což neodpovídá žalobcem tvrzeným 55 litrům na 100 km a diametrálně se odlišuje od spotřeby 87,54 litru na 100 km podle předložených daňových dokladů. K žalobcovu tvrzení o technické závadě žalovaný podotkl, že tato závada by se logicky projevila zvýšenou spotřebou též u nájemce, který vozidlo provozoval v květnu 2016 za stejným účelem a pro přepravu obdobných nákladů s odpovídající hmotností, jako tomu bylo u žalobce. Podle žalovaného žalobce v daňovém řízení nereflektoval pochybnosti správce daně a neposkytoval důkazy nezbytné pro spolehlivé stanovení daně dokazováním. Vzhledem k tomu, že byly zpochybněny výdaje za pohonné hmoty tvořící 71 % celkových výdajů na dosažení zdanitelných příjmů, považoval žalovaný podmínky pro stanovení daně podle pomůcek za splněné. Pomůcky zároveň označil za věrohodné, přezkoumatelné a naplňující požadavek maximálního přiblížení se realitě.

5. Podle žalovaného nebylo při stanovení daně podle pomůcek možno využít údaje srovnatelného daňového subjektu, protože žalobce na rozdíl od jiných osob zabývajících se nákladní dopravou využíval ke své činnosti vozidlo Mercedes-Benz ACTROS 1844 LSNRL. Žalovaný upozornil na to, že žalobce nerozporoval správcem daně určený počet ujetých kilometrů (73 721 km) ani stanovení ceny za 1 litr nakoupených pohonných hmot (29,50 Kč). Zdůraznil, že porovnával informace uvedené v novinovém článku ze dne 1. 6. 2008 a v jiných novinových článcích, přičemž správce daně vybral články s hodnocením typu vozidla nejvíce se blížícího k typu užívanému žalobcem, tedy zohlednil tovární značku, typ, maximální výkon motoru, točivý moment, rok výroby apod., přičemž stanovil průměrnou spotřebu nafty ve výši 34,1 litrů na 100 km, tedy nejvyšší zjištěnou v rámci jednotlivých vybraných článků. Žalovaný připomněl, že důkazní břemeno leželo na žalobci, který však nebyl schopen na podporu svých tvrzení předložit žádné důkazní prostředky, na jejichž základě by bylo možno ověřit, že veškeré výdaje na pohonné hmoty zahrnuté v daňové evidenci jsou daňově účinné, nedoložil ani tvrzenou průměrnou spotřebu 55 litrů na 100 km. Ve vztahu ke spotřebě vozidla u nájemce Multitrans žalovaný dodal, že žalobce neuvedl žádné konkrétní argumenty, v čem se tak podstatně lišil profil tras, jež projíždělo vozidlo u nájemce Multitrans, a který by způsobil diametrální rozdíly ve spotřebě paliva (kolem 30 litrů na 100 km u nájemce Multitrans, 34 litrů na 100 km podle odborných článků, 55 litrů na 100 km podle sdělení žalobce a 87 litrů na 100 km podle daňových dokladů). S ohledem na spotřebu paliva, kterou dosahovalo vozidlo registrační značky X u nájemce Multitrans, je podle žalovaného odhad spotřeby provedený správcem daně plně relevantní a ve prospěch žalobce, nikoli mimo realitu, jak se snaží podsouvat žalobce. Žalovaný zdůraznil, že žalobci nesvědčí právo domáhat se použití konkrétních pomůcek a neunesení žalobcova důkazního břemene nelze přenášet na žalovaného. Pokud žalobce nesouhlasil se zjištěními týkajícími se průměrné spotřeby nafty, měl možnost předložit takové důkazní prostředky, které by tato zjištění vyvrátily.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Žalovaný uzavřel, že námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek, avšak v žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

Replika žalobce k vyjádření žalovaného

6. V replice ze dne 8. 3. 2022 žalobce uvedl, že se dodatečně našly „důkazy z účtu“ a že ze spisu, který má soud k dispozici, by vše nebylo zřejmé. Podle žalobce chce žalovaný celou věc paušalizovat a zjednodušit a dokladuje nesmysly.

Ústní jednání soudu

7. Při jednání soudu konaném dne 19. 7. 2022 žalobce předeslal, že k tomuto případu byly vypracovány čtyři právní analýzy, z nichž jedna se zabývá dopravní tematikou. Tyto analýzy podle žalobce potvrzují nesprávnost postupu daňových orgánů. Podotkl, že v technickém průkazu předmětného vozidla je uvedeno, že jeho spotřeba musí být vysledována provozem. Upozornil na to, že daňovým orgánům předložil obrovské množství dokladů (mimo jiné veškeré doklady o tankování), které nikdo nezpochybnil, a přesto mu daňové orgány vyčítaly, že se jim nezdá spotřeba. Žalobce měl za to, že byl ze strany daňových orgánů šikanován a poškozen snahou za každou cenu něco najít a dodanit. Poznamenal, že jeho účetní měla vážné zdravotní problémy a po ukončení hospitalizace našla ještě nějaké další daňové doklady, které má nyní žalobce u sebe. Podotkl, že se nakonec se správcem daně shodli na počtu ujetých kilometrů, a to i na základě doporučení od Dekry. Konstatoval, že žalovanému uniká podstata – důvod, proč zkrachoval, a tím je neplacení faktur ze strany odběratelů. Žalobce upozornil na to, že v Anglii jsou enormní sankce za nedodání zboží včas, proto jezdí rychlostí 90 až 92 km/h. Vysvětlil, že společnost Multitrans vykazala nižší spotřebu, protože jezdí po rovině s nákladem dvou až tří tun a zpět bez nákladu a má řidiče, který jezdí mimořádně úsporně rychlostí 77 km/h. Podle žalobce nelze zpochybňovat výpočet spotřeby trojčlenkou na základě údajů o tom, kolik natankoval a kolik ujel kilometrů. Podotkl, že jeho spotřeba byla jen nepatrně vyšší oproti ostatním. Zpochybnil možnost vycházet z údajů v článku novinářů spřízněných s firmou Mercedes popisujícím testování nového tahače na dálnici nebo na závodním okruhu za ideálních podmínek (v červnu, po rovině, aniž by bylo zřejmé, zda a jak byl naložen) a srovnávat jeho spotřebu se spotřebou tahače, který má koncepci motoru z roku 1996, najeto 580 tisíc kilometrů, byl koupen se specem motorem (reklamováno panem P.) a jezdí plně naložen. Podle žalobce tedy daňové orgány porovnávaly neporovnatelné, zmíněný článek nemá žádnou právní váhu, a metodika jejich postupu je proto vadná. Navrhl, aby si soud předvolal znalce z oboru dopravy, který by tyto úvahy potvrdil, nebo vyvrátil. Dodal, že tahače Mercedes jsou výkonově slabé a při zatížení mají větší spotřebu než např. Scania. Žalobce konstatoval, že daňová kontrola se dlouho táhla, pak spis tři a půl roku ležel v Brně, tak musel kvůli nečinnosti daňových orgánů napsat na Ministerstvo financí. Po celou dobu trvání řízení přitom žalobci narůstalo příslušenství daně (úroky z prodlení). Poznamenal, že výsledek daňové kontroly mu byl sdělen na začátku letních prázdnin, kdy všichni čerpají dovolenou, a u daně z příjmů se výsledek dozvěděl na začátku vánočních prázdnin. Ministerstvo financí podle žalobce uznalo, že není možné, aby kontrola trvala takto dlouho a aby mu poslali vyjádření před letními prázdninami a dali mu na reakci dva měsíce. Žalobce uvedl, že v důsledku pochybení JUDr. Š. byla jeho žaloba ve věci daně z přidané hodnoty podána Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

opožděně a odmítnuta, tudíž daňové orgány získaly celou tuto daň. V reakci na referát z obsahu správního spisu žalobce konstatoval, že v něm chybí několik dokladů, dodatečně předkládal nosič CD, na kterém byly zaznamenány trasy tahače tak, jak je evidoval žalobcův disponent ve svém počítači. Žalobce zdůraznil, že z povahy tahače je jasné, že nejde o cesty za rekreací, ale o služební cesty. Trval na tom, že spotřeba tahače se pohybuje do 55 litrů na 100 km, a dodal, že nikdy netvrdil, že je to přesně 55 litrů. Podle žalobce se prakticky nikdy neshoduje objednávka se skutečností, odjezd bývá pozdější, objednávka může být vystavena i dva týdny dopředu, než se najde technika potřebná na odvoz. Tvrzení, že se neshoduje objednávka s konkrétní trasou, označil žalobce za liché. Podle žalobce daňové orgány neznají problematiku dopravy a věci řeší od stolu, chybně.

8. Pověřená pracovnice žalovaného, která se soudního jednání konaného dne 19. 7. 2022 účastnila v souladu s § 102a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) prostřednictvím videokonference, odkázala na písemné vyjádření k žalobě. Konstatovala, že daňové orgány dodržely zákonné lhůty, a pokud měl žalobce dojem, že dochází k nečinnosti, mohl se proti tomu bránit využitím institutů, které jsou k tomu určeny. Popřela žalobcovo tvrzení o záměrném načasování vydání rozhodnutí. Odmítla, že by rozhodnutí daňových orgánů stála jen na žalobcem zpochybňovaném novinovém článku.
9. Jednání soudu konané dne 19. 7. 2022 bylo přerušeno z důvodu technických problémů s videokonferencí a následně odročeno na neurčito.
10. Při jednání soudu konaném dne 30. 8. 2022 žalobce upozornil na listiny, které soudu předal prostřednictvím podatelny asi měsíc po minulém jednání. Popsal, že šlo o vyjádření advokátní kanceláře LP Legal k tomuto případu, vyjádření JUDr. Š. a odpověď na výzvu soudu. Žalobce tvrdil, že se mu originály těchto listin od soudu vrátily s tím, že si soud pořídil kopie. Soud tato tvrzení prověřil a zjistil, že v červenci a srpnu 2022 nepřišlo od žalobce žádné podání k projednávané věci, pouze podání ve věci sp. zn. 141 Af 14/2022 s přílohami, které soud mezitím již žalobci vrátil. Žalobce trval na významu těchto podkladů pro dané řízení a navrhl, aby soud jednání odročil s tím, že předmětné listiny soudu dodá.
11. Při jednání soudu konaném dne 8. 11. 2022 žalobce k dotazu soudu potvrdil, že na nosiči CD, který měl být součástí správního spisu, se nacházely záznamy o provozu vozidla, jež přiložil k žalobě a které v tištěné podobě tvoří součást správního spisu; v tomto ohledu tedy ve správním spisu podle žalobce nic nechybí. K dotazu soudu ohledně spotřeby vozidla vypočtené soudem z žalobcem předložených daňových dokladů na nákup pohonných hmot, založených ve správním spisu, a z počtu žalobcem ujetých kilometrů, která činila cca 87 litrů na 100 km, žalobce vyjádřil pochybnosti o správnosti počtu ujetých kilometrů, resp. počtu kilometrů najetých v době, kdy bylo vozidlo pronajato společností Multitrans a PTDM s. r. o. Dodal, že po skončení nájmu se mu vozidlo vrátilo s prázdnou nádrží. Žalobce vysvětlil, že tvrzením, že se dodatečně našly doklady z účtu, obsaženým v podání ze dne 8. 3. 2022, měl na mysli, že účetnictví má kompletní a našel se i doklad, který správce daně postrádal. K dotazu soudu žalobce upřesnil, že pokud při jednání konaném dne 19. 7. 2022 hovořil o právních analýzách, jednalo se o dokumenty, jež přinesl na podatelnu soudu dne 30. 8. 2022 v 15:16 hodin a které jsou založeny v přílohové obálce na č. l. 110 soudního spisu; navrhl, aby soud těmito listinami provedl dokazování. V konečném návrhu žalobce trval na důvodnosti podané žaloby.

12. Pověřená pracovnice žalovaného, která se soudního jednání konaného dne 8. 11. 2022 účastnila v souladu s § 102a o. s. ř. prostřednictvím videokonference, uvedla, že podle § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) je nutno vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Uzavřela, že daňové orgány postupovaly při stanovení daně podle pomůcek správně a napadené rozhodnutí je plně v souladu se zákonem.

Posouzení věci soudem

13. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
14. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po uskutečněném ústním jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Před vypořádáním jednotlivých žalobních bodů soud směrem k žalobci připomíná, že soudní řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou koncentrace, jež nachází svůj odraz v § 71 odst. 2 třetí větě s. ř. s., podle které „[r]ozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.“ Soud se proto může věcně zabývat jen těmi žalobními body, které byly uplatněny ve lhůtě dvou měsíců poté, kdy bylo napadené rozhodnutí žalobci doručeno (srov. § 72 odst. 1 s. ř. s.), tj. v projednávané věci do 24. 1. 2022, neboť napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno do vlastních rukou dne 24. 11. 2021. Projednání později uplatněných žalobních bodů by znamenalo nepřípustné porušení principu koncentrace řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69). Z těchto důvodů soud nemohl přihlížet k těm námitkám, které žalobce nově vznesl ve své replice ze dne 8. 3. 2022 (že se dodatečně našly „důkazy z účtu“, že ze spisu by vše nebylo zřejmé, že žalovaný chce celou věc paušalizovat a zjednodušit a dokladuje nesmysly), neboť tak učinil až po uplynutí lhůty pro podání žaloby, která je podle § 71 odst. 2 s. ř. s. nejzazším limitem i pro případné rozšíření žaloby o další žalobní body. Uvedená nová tvrzení jsou navíc velmi obecná a nemají kvalitu žalobních bodů.
16. Ze stejných důvodů soud nepřihlížel k námitkám, které žalobce nově přednesl při ústních jednáních dne 19. 7. 2022 a 8. 11. 2022. Žalobce takto nově namítal, že byl ze strany daňových orgánů šikanován; že daňové řízení trvalo dlouho a žalobci narůstalo příslušenství daně; že výsledek daňové kontroly mu byl sdělen na začátku prázdnin, kdy všichni čerpají dovolenou; že v důsledku pochybení JUDr. Š. byla jeho žaloba ve věci daně z přidané hodnoty odmítnuta, tudíž daňové orgány získaly celou tuto daň. Zcela nové jsou podle názoru soudu i námitky, že žalobcova účetní měla vážné zdravotní problémy a po ukončení hospitalizace našla ještě nějaké další daňové doklady, které má nyní žalobce u sebe, a že žalovanému uniká podstata – důvod, proč zkrachoval, a tím je neplacení faktur Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ze strany odběratelů. Žalobce také nově namítal, že taháče Mercedes jsou výkonově slabé a při zatížení mají větší spotřebu než např. Scania; že v Anglii jsou enormní sankce za nedodání zboží včas, proto jezdí rychlostí 90 až 92 km/h, a že společnost Multitrans vykazala nižší spotřebu, protože jezdí po rovině s nákladem dvou až tří tun a zpět bez nákladu a má řidiče, který jezdí mimořádně úsporně rychlostí 77 km/h. Jako novou soud vyhodnotil i námitku zpochybňující počet kilometrů najetých v době, kdy bylo vozidlo pronajato společností Multitrans a PTDM s. r. o., a námitku upozorňující na to, že po skončení nájmu se mu vozidlo vrátilo s prázdnou nádrží. Všechny tyto námitky byly poprvé uplatněny až po uplynutí lhůty pro podání žaloby, která je podle § 71 odst. 2 s. ř. s. nejzazším limitem i pro případné rozšíření žaloby o další žalobní body, proto se jimi soud nezabýval.

17. Soud dále zdůrazňuje, že napadeným rozhodnutím žalovaný stanovil žalobci daň podle pomůcek. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek jsou upraveny v § 98 odst. 1 věť první daňového řádu, jež stanoví, že *„[n]esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.“* Z citovaného ustanovení jednoznačně vyplývá, že prioritu má stanovení daně na základě dokazování, a teprve není-li možné daň tímto způsobem stanovit, a to z důvodu nesplnění povinnosti daňovým subjektem, může správce daně přejít na stanovení daně podle pomůcek. Základním předpokladem pro stanovení daně podle pomůcek je tedy porušení nejméně jedné zákonem stanovené povinnosti ze strany daňového subjektu, které znemožní stanovení daně dokazováním (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005-71, nebo ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54).
18. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu [která se sice týká § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016-46)] platí, že *„stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním“* (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Pro použití pomůcek však nelze stanovit *„žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu“* (srov. již zmíněné usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 87/2015-29).
19. Na citovanou judikaturu navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38, podle kterého *„ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých ze stěžovatelem deklarovaných výdajů nelze bez dalšího dovozovat*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 AfS 11/2011-68). Nicméně jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 AfS 70/2011-147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 AfS 93/2007-85, či ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 AfS 86/2011-143). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 AfS 148/2006-50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS).“

20. S těmito závěry Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje a konstatuje, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly v projednávané věci splněny. Žalobce totiž nesplnil svou zákonnou povinnost prokázat údaje uvedené v daňovém přiznání (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu). Nesplnění zákonné povinnosti při dokazování ze strany žalobce spatřuje soud ve shodě se žalovaným v tom, že žalobce – ačkoli jej s ohledem na řádně sdělené a prokazané pochybnosti správce daně tížilo důkazní břemeno – neprokázal daňovou uznatelnost jím uplatněných výdajů (zejména za nákup pohonných hmot).
21. Směrem k žalobci soud připomíná, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (srov. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [srov. § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
22. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS. Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

23. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoli, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).
24. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy nejprve výlučně na daňovém subjektu, aby prokázal, že náklad jím uplatněný je daňově účinný, že jej vynaložil (zda byla příslušná služba skutečně poskytnuta a daňovému subjektu odevzdána) a že tento náklad měl vazbu na dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů. Nepostačí, prokáže-li daňový subjekt pouze to, že náklad vynaložil, a nepodaří se mu již prokázat, že služba byla skutečně nejen provedena, ale i žalobci odevzdána. Pokud se mu podaří prokázat (např. pomocí svého účetnictví), že náklad skutečně vynaložil, a že služba byla zhotovitelem nejen provedena, ale i odevzdána, musí dále prokázat, zda uplatněný náklad skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125).
25. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že „*výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*“ Z citovaného ustanovení vyplývá, že mezi základní podmínky daňové uznatelnosti nákladů patří prokázání toho, že ten který konkrétní náklad byl skutečně vynaložen, tj. vyplacen příslušnému dodavateli za konkrétní jím poskytnuté plnění, a zároveň také prokázání toho, že skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Vzhledem k tomu, že výše nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tvoří nedílnou součást daňového tvrzení daňového subjektu, nese důkazní břemeno daňový subjekt [srov. § 92 odst. 3 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu], jak již ostatně bylo vysvětleno výše. Vzniknou-li správcem daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat [srov. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

26. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti mimo jiné o tom, zda byly výdaje za pohonné hmoty ve výši 1 316 736,10 Kč oprávněně zahrnuty do daňově uznatelných výdajů. Tyto pochybnosti správce daně spatřoval v tom, že z předložených dokladů nelze zjistit faktický počet ujetých kilometrů, neboť v záznamech o provozu vozidla za rok 2016 žalobce uvedl záznamy, které na sebe nenavazují, záznamy obsahující nereálné časové intervaly v ujeté délce trasy, a naopak neuvedl dobu čekání a bezpečnostních přestávek, údaje o tom, na jaké čerpací stanici, v jaký den a čas a jaké množství pohonných hmot tankoval. Správce daně současně upozornil na výdaj za pohonné hmoty ve výši 4 132,23 Kč, ke kterému žalobce nepředložil příslušný daňový doklad (V/291). Správce daně dále poukázal na zjištěné nesrovnalosti spočívající v rozdílu mezi žalobcem tvrzeným a správcem daně zjištěným počtem ujetých kilometrů, v chybějících údajích mezi vykládkou a další nakládkou (konkrétní případy uvedeny ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 1. 8. 2019), v jiném datu nakládky a vykládky v žalobcově záznamu oproti objednavce (konkrétní případy uvedeny ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 1. 8. 2019), v chybějící faktuře a objednavce k vykázané cestě z Mostu do Derbyshire (10. 2. 2016) a z Byňova do Ústí nad Labem (3. 5. 2016). Správce daně současně zjistil, že žalobce dne 21. 10. 2016 převedl předmětné vozidlo na společnost David Poukar betontrans s. r. o., IČO: 04043588, která si vozidlo téhož dne převzala, a přesto žalobce v předložených záznamech uvedl další cesty v období od 22. do 30. 10. 2016. Správce daně konstatoval, že v technickém průkazu vozidla nejsou uvedeny žádné údaje o jeho spotřebě a žalobce nepředložil žádnou písemnost, ze které by bylo zřejmé, že (a jak) pro dané vozidlo stanovil průměrnou spotřebu pohonných hmot na ujetých 100 km, resp. toliko tvrzenou průměrnou spotřebu 55 litrů na 100 km nijak nedoložil.
27. K ostatním pochybnostem správce daně [zejména, pokud jde o postup podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů, tj. úpravu základu daně o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem] neuplatnil žalobce v žalobě žádné námitky, proto se jimi soud blíže nezabýval.
28. V návaznosti na zjištěné pochybnosti vydal správce daně postupně několik výzev k prokázání skutečností (ze dne 26. 3. 2019, ze dne 1. 8. 2019 a ze dne 7. 5. 2020), v nichž své pochybnosti řádně a srozumitelně popsal a uložil žalobci, aby prokázal oprávněnost jím uplatněných výdajů, resp. pravdivost svých tvrzení. Provedené dokazování pak pochybnosti správce daně potvrdilo, resp. přidalo další, jak správce daně uvedl v jednotlivých seznámeních s výsledkem kontrolního zjištění (ze dne 30. 9. 2019, ze dne 9. 3. 2020 a ze dne 26. 6. 2020), kde shledal, že v důsledku nedostatku spolehlivých a podložených údajů o počtu ujetých kilometrů a průměrné spotřebě pohonných hmot dosáhla intenzita pochybností správce daně takového rozsahu, že je zcela zastřen obraz o hospodaření žalobce. Ze všech těchto písemností včetně zprávy o daňové kontrole, kterou správce daně se žalobcem projednal dne 13. 7. 2020, vyplývá, že žalobce věrohodně neprokázal průměrnou spotřebu vozidla registrační značky X, ani nedoložil jím tvrzenou průměrnou spotřebu, která měla činit 55 litrů na 100 km, ani nedoložil řádně vedenou evidenci jízd a úplné záznamy o provozu vozidla (sám potvrdil, že předložené záznamy o provozu vozidla neobsahují veškeré uskutečněné jízdy), tudíž nebyl k dispozici dostatek spolehlivých údajů o počtu ujetých kilometrů a průměrné spotřebě paliva předmětného vozidla. Žalovaný pak tyto pochybnosti dále rozvedl v napadeném rozhodnutí, kde poukázal na zásadní rozdíly v údajích o spotřebě paliva (kolem 30 litrů na 100 km při užívání předmětného vozidla nájemcem Multitrans, 34,1 litru na 100 km podle odborných

článků o vozidle stejného typu, 55 litrů na 100 km u předmětného vozidla podle sdělení žalobce a 87,54 litru na 100 km u předmětného vozidla podle daňových dokladů).

29. Soud podrobně prostudoval jednotlivé daňové doklady na nákup pohonných hmot, které jsou součástí správního spisu, a zjistil, že žalobce v období od 1. 1. 2016 do 30. 11. 2016 nakoupil celkem 64 684,18 litru paliva, z toho 64 666,25 litru motorové nafty a 17,93 litru benzínu Natural 95. Soud zároveň nepřehlédl, že některé nákupy pohonných hmot proběhly v termínu od 9. 5. 2016 do 29. 5. 2016, kdy bylo vozidlo v dispozici nájemce Multitrans, konkrétně ve dnech 9. 5. 2016, 10. 5. 2016, 11. 5. 2016, 13. 5. 2016 a 27. 5. 2016, v termínu od 8. 8. 2016 do 4. 9. 2016, kdy bylo vozidlo v dispozici nájemce PTDM s. r. o., konkrétně ve dnech 9. 8. 2016, 10. 8. 2016, 11. 8. 2016, 12. 8. 2016, 13. 8. 2016, 14. 8. 2016, 15. 8. 2016, 16. 8. 2016, 17. 8. 2016, 18. 8. 2016, 19. 8. 2016, 20. 8. 2016, 21. 8. 2016, 22. 8. 2016, 23. 8. 2016, 24. 8. 2016, 25. 8. 2016, 26. 8. 2016, 27. 8. 2016, 29. 8. 2016, 30. 8. 2016 a 31. 8. 2016, a po datu 21. 10. 2016, kdy již bylo předmětné vozidlo předáno jeho novému vlastníkovi společnosti David Poukar betontrans s. r. o., konkrétně ve dnech 24. 10. 2016, 25. 10. 2016, 27. 10. 2016, 28. 10. 2016, 2. 11. 2016 a 30. 11. 2016. Tyto nákupy pohonných hmot podle názoru soudu samy o sobě vzbuzují pochybnosti. Další pochybnosti vyvstaly soudu v souvislosti s tím, že ve 23 případech činil objem natankovaných pohonných hmot méně než 50 litrů, což spíše než tankování pro tahač nasvědčuje tankování do osobního automobilu. Soud dále zkoumal počet žalobcem ujetých kilometrů v roce 2016, přičemž vycházel z prokázaného stavu tachometru vozidla k datu 10. 12. 2015 (technická prohlídka vozidla u příležitosti jeho koupě žalobcem) 485 176 km a z prokázaného stavu tachometru k datu 27. 10. 2016 (evidenční prohlídka vozidla u příležitosti jeho prodeje žalobcem) 586 199 km. Mezi uvedenými daty tedy předmětné vozidlo najelo 101 023 km, z toho 7 300 km v roce 2015 (podle žalobcem předloženého ručně psaného záznamu o provozu vozidla), 9 239 km v době pronájmu vozidla u nájemce Multitrans (podle sdělení nájemce) a 10 000 km v době pronájmu vozidla u nájemce PTDM s. r. o. (podle sdělení nájemce 2 500 km týdně x 4 týdny trvání pronájmu). Soud proto uvedené hodnoty 7 300, 9 239 a 10 000 odečetl od celkové hodnoty 101 023, čímž zjistil počet kilometrů ujetých žalobcem v roce 2016, a to 74 484 km (soud přitom nebral v potaz, že část z tohoto počtu kilometrů již mohl naježdit nový vlastník vozidla společnost David Poukar betontrans s. r. o. v období od 21. 10. 2016 do 27. 10. 2016, tedy postupoval ve prospěch žalobce a pracoval s maximální možnou hodnotou žalobcem ujetých kilometrů). Následně soud vydělil počet nakoupených litrů motorové nafty (nikoli benzínu, neboť předmětný tahač měl diesellový motor) 64 666,25 počtem ujetých kilometrů 74 484 a vynásobil 100, čímž zjistil spotřebu vozidla 86,82 litru na 100 km. Tato hodnota se významně odchyluje od žalobcem uváděné (a ničím neprokázané) spotřeby 55 litrů na 100 km, ještě více pak od hodnoty zjištěné z provozu předmětného vozidla u nájemce Multitrans – 30 litrů na 100 km. Popsaný výpočet soudu tak potvrdil pochybnosti správce daně, který ve svém výpočtu spotřeby podle daňových dokladů rovněž dospěl k hodnotě cca 87 litrů na 100 km. Drobný rozdíl mezi hodnotou vypočtenou soudem a hodnotou vypočtenou správcem daně přitom nic nemění na extrémním rozdílu obou těchto vypočtených hodnot oproti reálné spotřebě předmětného vozidla u nájemce Multitrans a na významném rozdílu vypočtených hodnot oproti spotřebě tvrzené žalobcem. V tomto kontextu vyhodnotil soud žalobcovo tvrzení, že jeho spotřeba byla jen nepatrně vyšší oproti ostatním, jako zcela nepodložené.
30. Výše popsané pochybnosti správce daně soud shledal důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými, logickými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když prokázal

existenci důvodných pochybností o správnosti, věrohodnosti a průkaznosti evidence vedené žalobcem. Prokázáním těchto pochybností přešlo důkazní břemeno na žalobce, který tak byl povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, resp. v dalších podáních, tj. že své výdaje uplatnil v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů. To znamená, že bylo povinností žalobce prokázat daňovou uznatelnost výdajů za pohonné hmoty ve výši 1 316 736,10 Kč a skutečné vynaložení výdaje za pohonné hmoty ve výši 4 132,23 Kč. Tyto skutečnosti ovšem žalobce neprokázal, tedy své důkazní břemeno neunesl, a správce daně byl proto oprávněn rozhodnout v jeho neprospěch.

31. Na uvedeném závěru nic nemění ani žalobcem navržení svědci. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že žalobce v podání ze dne 23. 12. 2019 navrhl výslech svědků Z. B. (k systému tankování), své účetní L. H. (k zaúčtování dokladů) a pana P. z Lužce (k „spečenému“ motoru). Na tyto důkazní návrhy reagoval správce daně sdělením ze dne 24. 1. 2020, ve kterém žalobci oznámil, že výsledky navržených svědků neprovede. Vysvětlil, že daň byla stanovena podle pomůcek v důsledku nepředložení řádné evidence jízd (obsahující minimálně údaje o datu, cíli a účelu jízdy, ujetých kilometrech, typu vozidla, registrační značce a stavu ujetých kilometrů k 1. lednu a k 31. prosinci kalendářního roku) a nepředložení relevantních podkladů pro určení průměrné spotřeby pohonných hmot. K navržené svědkyni L. H. správce daně uvedl, že případné prokázání existence daňového dokladu V/291 nemělo žádný vliv na neunesení důkazního břemene a že pohledávky za společnostmi David Poukar betontrans s. r. o. a PTDM s. r. o. byly evidovány řádně (povinnost dodanění pohledávek v roce 2016 vznikla v důsledku toho, že žalobce v tomto roce ukončil svou podnikatelskou činnost – k tomu ostatně žalobce v žalobě neuplatnil žádné námitky). K navrženému svědkovi P. z Lužce správce daně podotkl, že případné potvrzení „spečeného“ motoru není samo o sobě schopno prokázat průměrnou spotřebu pohonných hmot a v předloženém opisu protokolu o technické prohlídce ze dne 10. 12. 2015 navíc není v závadách uvedena žádná zmínka o „spečeném“ motoru; dodal, že žalobce vozidlo využíval a dále pronajímal. K navrženému svědkovi Z. B. správce daně konstatoval, že samotný systém tankování již nebyl po žalobcově vysvětlení rozporován, případně jakkoli zpochybněn.
32. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (v odstavci 118) k navrženému svědkovi Z. B. doplnil, že jakékoli další osvětlení praxe v dopravě a průběhu a systému doplňování paliva do předmětného vozidla se jeví jako nadbytečné, neboť tyto skutečnosti nejsou sporné; prvotní pochybnosti o údajích vztahujících se k systému tankování paliva, zahrnuté do výzvy k prokázání skutečností ze dne 26. 3. 2019, žalobce rozptýlil svým vysvětlením v reakci na předmětnou výzvu a další dokazování by bylo nadbytečné. Provedení této svědecké výpovědi by podle žalovaného nebylo způsobilé ovlivnit závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem, neboť zpochybněna byla skutečnost, že veškeré výdaje za pohonné hmoty jsou daňově účinné, a to za existence zásadních pochybností o spotřebě vozidla v souvislosti s objemem spotřebovaných pohonných hmot podle předložených daňových dokladů a s ohledem na neúplnost předložených záznamů o provozu vozidla. K navrženému svědkovi P. z Lužce žalovaný v napadeném rozhodnutí (v odstavcích 119 až 123) připomněl svá zjištění, že předmětné vozidlo u nájemce Multitrans podle doložených záznamů o provozu vozidla dosahovalo spotřeby kolem 30 litrů na 100 km a že při technické prohlídce dne 10. 12. 2015 nebyly zjištěny žádné závady. Podle žalovaného tak svědecká výpověď pana P. z Lužce není způsobilá zvrátit závěr o neunesení důkazního břemene, resp. prokázat relevantní hodnotu průměrné spotřeby pohonných hmot, tudíž je nadbytečná. Žalovaný zdůraznil, že i kdyby tento svědek potvrdil

deklarovanou závadu na vozidle, nebyla by jeho výpověď způsobila odstranit pochybnosti plynoucí z markantních rozdílů spotřeby paliva u nájemce a celkového spotřebovaného objemu pohonných hmot podle veškerých předložených dokladů zahrnutých v daňové evidenci.

33. S uvedenými závěry daňových orgánů se soud plně ztotožňuje, neboť má rovněž za to, že výpovědi navržených svědků by nebyly způsobilé jakkoli ovlivnit fakt, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, když nepředložil řádně vedenou evidenci jízd obsahující všechny podstatné údaje a nepředložil relevantní podklady pro určení průměrné spotřeby pohonných hmot, resp. neprokázal jím tvrzenou průměrnou spotřebu. Daňové orgány tudíž nepochybily, pokud navržené důkazy výpověďmi svědků neprovedly. Příslušnou žalobní námitku proto soud shledal nedůvodnou.
34. Vycházejí z výše popsaných pochybností správce daně i ze svých vlastních výpočtů soud dodává, že nesdílí žalobcův názor, že jím předložené daňové doklady o tankování nikdo nezpochybnil, a přesto mu daňové orgány vyčítaly, že se jim nezdá spotřeba. Daňové orgány totiž zcela jednoznačně zpochybnily údaj o spotřebě vozidla vypočtený na základě žalobcem předložených daňových dokladů o nákupech pohonných hmot, čímž podle názoru soudu zároveň zpochybnily množství nakoupených pohonných hmot i daňovou uznatelnost výdajů doložených předmětnými daňovými doklady. Sdělené pochybnosti žalobce nijak nevyvrátil a svá tvrzení neprokázal.
35. Lze tedy uzavřít, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, tudíž při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil svou zákonnou povinnost. Vzhledem k tomu, že daňovými orgány zpochybněné výdaje na nákup pohonných hmot dosahovaly 71 % celkových žalobcem uplatněných výdajů, soud přisvědčil úvaze žalovaného, že v důsledku zmíněného porušení povinností při dokazování ze strany žalobce nebylo možné stanovit daň dokazováním. Je tomu tak proto, že správce daně i žalovaný akceptovali žalobcem vykázané příjmy, pro jejichž dosažení musely být zcela logicky vynaloženy výdaje, jejichž skutečná výše však nebyla prokázána. Vzhledem k tomu, že podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 160/2016-38 bylo nutné přiznat žalobci relevantní část výdajů objektivně nutných k dosažení jím vykázaných příjmů, bylo podle názoru zdejšího soudu zcela namístě stanovit daň podle pomůcek. Žalobce se tedy mylí, pokud se domnívá, že splnil svou důkazní povinnost, unesl důkazní břemeno a že ke stanovení daně neměly být použity pomůcky ve smyslu § 98 daňového řádu. Příslušné žalobní námitky shledal soud nedůvodnými.
36. Na tomto místě soud dále připomíná, že stanovení daně podle pomůcek představuje určitý limit i pro odvolací řízení a následný přezkum ve správním soudnictví. Podle § 114 odst. 4 daňového řádu totiž platí, že *„[s]měruje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.“* Soud proto konstatuje, že zkoumání zákonnosti dodatečného platebního výměru, jímž byla stanovena daň podle pomůcek, se v rámci odvolacího řízení omezuje na zjištění, zda byly naplněny podmínky, za nichž lze vydat rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, a na přiměřenost použitých pomůcek. Odvolací řízení v případě stanovení daně podle pomůcek tudíž podle názoru soudu nemůže sloužit k nápravě toho, co žalobce zanedbal v průběhu daňové kontroly, a suplovat jeho pasivitu, pokud jde o uplatňování a předkládání důkazních návrhů. K tomu měl žalobce dostatek prostoru před vydáním dodatečného platebního výměru a právě svou pasivitou způsobil, že neunesl důkazní břemeno a došlo k naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

37. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že limity odvolacího řízení podle § 114 odst. 4 daňového řádu platí i pro následný soudní přezkum (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, nebo ze dne 12. 5. 2021, č. j. 6 Afs 363/2020-52). V naposledy uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud dále shrnul, že *„[d]aňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené dle pomůcek s poukazem, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž patří nepřezkoumatelná úvaha správce daně ohledně konstrukce zvolené pomůcky či tak závažné logické deficity zvolené pomůcky, že vůbec nelze hovořit o stanovení daně, která by dostatečně přesně reflektovala realitu. Jde o případy zásadních pochybení správce daně prováděných logickou neudržitelností jeho úvah ... [blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67]. K námitce daňového subjektu lze přezkoumat kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a dále, zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (neumožnil mu seznámit se s pomůckami ...) [blíže viz bod 37 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS]. Daňový subjekt musí tvrdit, že stanovená daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena ... [blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40]. Závěr, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, však lze učinit pouze v případě, že správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil. To se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti ... [blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43]. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení ... [blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156].*
38. S citovaným právním názorem se zdejší soud plně ztotožňuje a dodává, že žalobce nedostatečnou spolehlivost výsledné daňové povinnosti ani nepřiměřenost použitých pomůcek neprokázal. Soud připomíná, že žalobce v žalobě zpochybňoval toliko pomůcku, kterou správce daně zvolil pro určení spotřeby vozidla; ve vztahu k ostatním pomůckám (včetně počtu ujetých kilometrů a ceny pohonných hmot) žalobce v žalobě žádné námitky neuplatnil, a proto se jimi soud blíže nezabýval.
39. Žalobce by si především měl uvědomit, že správcem daně zvolená pomůcka pro určení průměrné spotřeby vozidla (internetový článek ze dne 1. 6. 2008 o testování spotřeby stejného modelu vozidla) koresponduje se zjištěním daňových orgánů, že průměrná spotřeba předmětného vozidla v době, kdy je používal nájemce Multitrans, činila 30 litrů na 100 km. Žalobce se sice snažil toto zjištění zpochybnit, nicméně uváděl toliko obecná tvrzení o tom, že průměrná spotřeba pohonných hmot je závislá na terénu a oblasti, kterou vozidlo projíždí, a že on vykonával svou podnikatelskou činnost též v zahraničí, tedy musel projíždět kopcovitým terénem, kdy se spotřeba zákonitě musela zvýšit. Tato obecná tvrzení ovšem nejsou způsobilá relevantně zpochybnit závěr daňových orgánů, že předmětné vozidlo mělo v květnu 2016 u nájemce Multitrans průměrnou spotřebu 30 litrů

nafty na 100 km. Soud dodává, že tato průměrná spotřeba žalobcova vozidla v době jeho užívání nájemcem Multitrans skutečně vyplývá ze záznamů o jeho provozu založených ve správním spisu, přičemž žalobce netvrdil ani neprokázal, že by před předáním vozidla nájemci proběhla nějaká oprava údajně „spečeného“ motoru. Z údajů o spotřebě předmětného vozidla v době jeho užívání nájemcem Multitrans (30 litrů na 100 km) tak podle názoru soudu lze vycházet, tudíž správcem daně zvolená pomůcka v podobě průměrné spotřeby daného typu vozidla 34,1 litru na 100 km, kterou správce daně zjistil z internetového článku ze dne 1. 6. 2008 o testování spotřeby stejného modelu vozidla, nevykazuje logické deficity a není zcela nepřiměřená.

40. Žalobce se mylí, pokud tvrdí, že daňové orgány získaná data a další informace nijak neověřovaly. Z výše uvedeného je totiž podle názoru soudu jasně patrné, že srovnávaly údaje vyplývající ze zmíněného internetového článku se skutečnou spotřebou žalobcova vozidla z doby, kdy je užíval nájemce Multitrans. Soud proto shledal, že daňové orgány svá zjištění ověřovaly. Právě uvedené srovnání průměrné spotřeby žalobcova vozidla u nájemce Multitrans (30 litrů na 100 km) s průměrnou spotřebou daného typu vozidla vyplývající z citovaného internetového článku ze dne 1. 6. 2008 o testování spotřeby stejného modelu vozidla podle názoru soudu vyvrací i žalobcovy námitky zpochybňující nezávislost tohoto článku a obecně upozorňující na rozdíly mezi novým vozidlem a vozidlem s nájездem 480 000 km, na nemožnost nasimulovat podmínky reálného provozu, na vliv počasí, teplot apod. Z předmětného internetového článku navíc vyplývá, že taháč Mercedes Actros dosáhl spotřeby nafty 34,1 litru na 100 km v běžném provozu po dálnicích a silnicích první třídy, a to v posledním dubnovém týdnu za teplot od 5 do 18 stupňů, za slunečného počasí i občasného deště a chvílemi i nárazového větru. Test byl tedy proveden v podmínkách reálného provozu.
41. Tvrdí-li žalobce, že testovaná spotřeba pohonných hmot v žádném případě nemůže být reálná, soud zdůrazňuje, že stanovení daně podle pomůcek bývá zpravidla méně přesné než její zjištění dokazováním. Jedná se o kvalifikovaný odhad, který z povahy věci ani nemůže zcela přesně odpovídat realitě; musí ji jen dostatečně přesně reflektovat tak, aby stanovená daňová povinnost nebyla v hrubém nepoměru s realitou. Takovýto hrubý nepoměr žalobce neprokázal a jeho subjektivní přesvědčení o nereálnosti správcem daně zvolené pomůcky nepovažuje soud za relevantní. Zároveň podle názoru soudu nelze opomíjet fakt, že to byl samotný žalobce, kdo způsobil, že daňové orgány nemohly stanovit daň dokazováním, neboť nepředložil řádně vedenou evidenci jízd a neprokázal průměrnou spotřebu předmětného vozidla.
42. Soud proto uzavírá, že daňové orgány zvolily vhodné pomůcky, které mají racionální povahu a v maximální reálně dostupné míře usilovaly o přesnost jimi určovaných skutečností, přičemž plně respektovaly aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu. Výsledná daň byla tímto postupem podle názoru soudu stanovena dostatečně spolehlivě.
43. S ohledem na výše uvedené skutečnosti soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
44. Soud v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. neprovedl žalobcem navržené dokazování zprávou o daňové kontrole ze dne 13. 7. 2020, záznamy o provozu vozidla, daňovými doklady na nákup pohonných hmot z března 2016 a odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za roky 2016 a 2017 a na daň z přidané hodnoty za 1. až 4. čtvrtletí roku 2016, neboť tyto dokumenty tvoří součást správního spisu, jehož obsah byl při jednání soudu referován a kterým se ve správním soudnictví dokazování

neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS). Dokazování těmito listinami proto soud shledal nadbytečným. Žalobce dále navrhl dokazování žalobou ze dne 17. 9. 2021 proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2021, č. j. 25214/21/5300-21442-713011, a nedatovanou žádostí o odpuštění úroků z prodlení adresovanou ministryni financí Aleně Schillerové; tyto listiny nemají přímou souvislost s projednávanou věcí, a proto soud daný důkazní návrh rovněž shledal nadbytečným. Soud rovněž v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. neprovedl žalobcem navržené dokazování právní analýzou postupu finančního úřadu (obsažena v e-mailové zprávě ze dne 19. 12. 2019 od Mgr. Davida Vavříčky z advokátní kanceláře LP Legal) a objednávkou právních služeb u LP Legal ze dne 11. 12. 2019, a to pro nadbytečnost. Všechny potřebné informace pro posouzení jednotlivých žalobcem uplatněných námitek totiž soud získal z obsahu správního spisu a vzhledem k tomu, že žalobce tyto důkazní návrhy neuplatnil v daňovém řízení (ačkoli mu v tom nic nebránilo) a neunesl své důkazní břemeno, nemohl soud dokazování provedené daňovými orgány jakkoli doplňovat. Směrem k žalobci, který tvrdil, že jím předkládané právní analýzy potvrzují nesprávnost postupu daňových orgánů, soud pro úplnost dodává, že posouzení správnosti, či nesprávnosti postupu daňových orgánů je plně v kompetenci soudu a není třeba, aby k této otázce soud prováděl dokazování právními analýzami.

45. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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). Případně-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.

Ústí nad Labem 8. listopadu 2022

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus, v. r.
předseda senátu