

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **STEELMONT O. K., s. r. o.,** se sídlem Ořechov 305, Ořechov, zastoupen Mgr. Jiřím Kňávou, advokátem se sídlem Sokolská 536/22, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2015, č. j. 12482/15/5200-11431-706871, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 6. 2017, č. j. 62 Af 59/2015 - 50,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 6. 2017, č. j. 62 Af 59/2015 - 50, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 4. 2015, č. j. 12482/15/5200-11431-706871, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám Mgr. Jiřího Kňávy, advokáta, na náhradě nákladů řízení celkem 21.342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj, Územní pracoviště v Uherském Hradišti (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 18. 12. 2013, č. j. 1806998/13/3309-24803-703281, č. j. 1807153/13/3309-24803-703281 a č. j. 1807306/13/3309-24803-703281, doměřil na základě provedené daňové kontroly žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009, 2010 a 2011 ve výši 198.600 Kč, 419.710 Kč a 204.630 Kč. Současně žalobci uložil zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 39.720 Kč, 83.942 Kč a 40.926 Kč.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům brojil žalobce odvoláními, kterým správce daně částečně vyhověl (rozhodnutí ze dne 11. 9. 2014, č. j. 1581682/14/3309-05401-711081, 1581697/14/3309-05401-711081 a 1581718/14/3309-05401-711081) tak, že změnil částku doměřené daně a penále za zdaňovací období roku 2009 na 190.000 Kč (penále 38.000 Kč), zdaňovací období roku 2010 na 409.830 Kč (penále 81.966 Kč) a zdaňovací období roku 2011 na 199.500 Kč (penále 39.900 Kč). Ve zbytku odvolání zamítl (§ 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu; dále jen „daňový řád“).

[3] Proti autoremedurním rozhodnutím správce daně brojil žalobce odvoláními, na jejichž základě žalovaný rozhodnutí správce změnil tak, že částku doměřené daně a penále za zdaňovací období roku 2009 snížil na částku 189.000 Kč (penále 37.800 Kč), zdaňovací období roku 2010 na 409.260 Kč (penále 81.852 Kč) a zdaňovací období roku 2011 na 199.120 Kč (penále 39.824 Kč).

[4] Proti rozhodnutí žalovaného žalobce brojil žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji v záhlaví popsaným rozsudkem zamítl.

[5] Soud konstatoval, že jádrem sporu je, zda žalobce unesl své důkazní břemeno při snížení základu daně z příjmu o deklarované výdaje, jež měly sloužit k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve zdaňovacích obdobích let 2009, 2010 a 2011. Žalobce se v kontrolovaných obdobích zabýval stavební činností, kdy k přepravě materiálu a osob na stavební zakázky využíval vlastní vozidla a současně vlastnil též stavební stroje. Vozidla byla dále využívána i jinými osobami bez pracovněprávního vztahu k žalobci. Žalobce si také pronajímal stavební stroje od jiných osob.

[6] V daném případě správce daně unesl své důkazní břemeno, neboť prokázal, že o věrohodnosti žalobcem předložených dokladů o hotovostních nákupech pohonných hmot na čerpací stanici PAP OIL Polešovice, existují relevantní pochybnosti, a to s ohledem na jejich duplicitu, ale dále, že v žalobcem předložených knihách jízd nebyl uveden u žádného vozidla ani pracovního stroje počátek a konec jízdy či práce, současně nebylo doloženo, které pohonné hmoty byly čerpány, pro které vozidlo či stroj a který řidič obdržel prvotní doklady o nákupu (čerpal pohonné hmoty). Správce daně porovnáním knih jízd a daňových dokladů zjistil, že nákupy neodpovídají jízdám, mj. bylo nakupováno ve dnech, kdy žádná jízda dle knih nebyla uskutečněna. Žalobcem doložené propočty neprokazují výši nákladů na nákup pohonných hmot zaúčtovaných v účetnictví žalobce.

[7] Z pokynu Ministerstva financí D-300 a pokynu Generálního finančního ředitelství D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů pro účely uplatnění daňových výdajů na pohonné hmoty (§ 24 odst. 2 zákona) vyplývá, že pokud správce daně nestanoví jinak, vede poplatník evidenci jízd tak, aby vynaložené výdaje (náklady) mohl prokázat. Takovou důkazní povinnost však má žalobce coby daňový subjekt bez ohledu na obsah pokynů orgánů daňové správy coby interních normativních aktů sjednocující praxi správních orgánů. Soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že formalizace, zjednodušování a omezování rozsahu zaznamenávaných údajů v knihách jízd jako specifického důkazního prostředku může mít za následek důkazní nouzi daňového subjektu při prokázání oprávněnosti jím uplatněných nákladů na pořízení pohonných hmot, přičemž důvěryhodnost knih jízd je založena na logické provázanosti jednotlivých evidovaných údajů. Absence údaje o počátečním a konečném stavu

kilometrů v knize jízd přitom nebyla jediným a hlavním důvodem pochybností správce daně. I v případě, že by kniha jízd příslušné údaje obsahovala, tato skutečnost by nemohla vyvrátit zjištění, že údaje v knize jízd neodpovídaly předloženým dokladům o hotovostních nákupech pohonných hmot a zjištění duplicity dokladů. Dále některé z osob, jež měly dle knih jízd jezdit s vozidly či obsluhovat pracovní stroje, byly v rozhodné době v pracovní neschopnosti. Správce daně žalobci jako daňově účinné náklady uznal nákupy pohonných hmot na jiných čerpacích stanicích, současně také bezhotovostní nákupy pohonných hmot a hotovostní nákupy pohonných hmot s údajem „Placeno – Vráceno“ na dokladu na čerpací stanici PAP OIL Polešovice. Tento postup přitom vycházel z řádného dokazování, byl přesvědčivým způsobem odůvodněn a dle krajského soudu odpovídal požadavku v § 1 odst. 2 daňového řádu, tedy stanovení daně ve správné výši.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost.

[9] Stěžovatel má za to, že své důkazní břemeno unesl, naopak to byl správce daně, kdo *nevyvrátil relevanci povinných záznamů vedených stěžovatelem* a neunesl tak své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. V řízení bylo prokázáno, že stěžovatel tankoval na čerpací stanici PAP OIl Polešovice denně a platil jak hotově, tak platební kartou. Svědek P. K. potvrdil, že duplicitní doklady byly vystaveny společností PAP OIL Polešovice, že je osobně podepsal on, případně jiný zaměstnanec. Tento svědek nepotvrdil, že by vyhotovoval stejné daňové doklady. I svědek A. K. potvrdil, že jde o daňové doklady vystavené zmíněnou společností, že bylo použito firemní razítko a podpis některého ze zaměstnanců. Svědkyně B. potvrdila, že stěžovatel na čerpací stanici tankoval pravidelně, a to do dodávek, jeřábů, osobních vozidel, do nádob i kanystrů.

[10] Dle stěžovatele na základě svědeckých výpovědí nelze učinit závěr, že uplatnil v dotčených zdaňovacích obdobích do daňově účinných nákladů částky za nákup pohonných hmot na základě hotovostních dokladů v případech, kdy k nákupu vůbec nedošlo. Pokud by obsluha čerpací stanice skutečně vystavovala více dokladů za jedno čerpání pohonných hmot, nemůže to jít k tíži stěžovatele, který byl ve vztahu k čerpací stanici pouhým zákazníkem. Ani ze svědeckých výpovědí nevyplývá, že by bylo možno s jistotou uzavřít, že doklady neobsahující údaj „Placeno – Vráceno“ nejsou originálními doklady za skutečné natankování pohonných hmot.

[11] Správce daně provedl místní šetření na čerpacích stanicích PAP OIL Polešovice a Napajedla za účelem zjištění informací k praktické činnosti obsluhy čerpací stanice a vyžádal si manuál k programování vybavení pokladny. Ani tyto důkazní prostředky však dle stěžovatele neprokázaly odůvodněnost pochyb správce daně ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví stěžovatele. Chybějící údaj „Placeno – Vráceno“ na dokladu totiž neznačí, že by tento doklad byl vystaven bez faktického natankování pohonných hmot a bez úhrady.

[12] Stěžovatel dále namítá, že ne každá chyba v účetnictví vede k tomu, že jsou zde vážné a důvodné pochyby činící účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Musí se jednat o takové nesrovnalosti, které zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. V případě stěžovatele se však jednalo o nepodstatné pochybení.

[13] Stěžovatelova evidence jízd splňovala požadavky stanovené pokyny D-300 a D-6; dodržení předepsané formy evidence knihy jízd nemůže mít proto za následek neunesení důkazního břemene, neboť se nejedná o „formalizaci, zjednodušování či omezování evidence“, ale o její faktické naplňování skrze mantinely dané právním předpisem.

[14] Stěžovatel má za to, že správce daně měl předložené tabulky s výpočty hodnotit v souvislosti s dalšími předloženými důkazy (s doklady o nákupu pohonných hmot, evidencí jízd, evidencí pronajatých strojů, potvrzením vydaným společností SICO RENT s. r. o., potvrzením společnosti PAP OIL Polešovice). Po posouzení těchto důkazů jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a v souladu se zásadami formální logiky měl správce daně a soud dospět k závěru, že stěžovatel unesl důkazní břemeno.

[15] Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[16] Žalovaný ve vyjádření uvádí, že nepostupoval v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a v této souvislosti odkazuje na podrobné odůvodnění rozsudku k otázce unesení důkazního břemene správcem daně. Žalovaný v rámci výzev jasně, srozumitelně a konkrétně formuloval své důvodné pochybnosti. Daň byla doměřena po rozsáhlém dokazování, které vycházelo ze svědeckých výpovědí, detailní kontroly účetnictví a stěžovatelem tvrzených skutečností. Žalovaný má za to, že rozsudek krajského soudu je plně přezkoumatelný. Ke všem ostatním námitkám se žalovaný vyjádřil již v předchozím řízení; na své postoje a argumenty plně odkazuje.

III. Posouzení kasační stížnosti

[17] Soud se nejprve zabýval formálními náležitostmi kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je přípustná. Po věcném posouzení kasační stížnosti dospěl soud k závěru, že je důvodná.

[18] Podstatou sporu v posuzované věci je, zda žalobce unesl své důkazní břemeno při snížení základu daně z příjmu o deklarované výdaje, které měly sloužit k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve zdaňovacích obdobích let 2009, 2010, 2011.

[19] Stěžovatel se v kontrolovaných obdobích zabýval stavební činností, kdy k přepravě materiálu a osob na stavební zakázky využíval vlastní vozidla a současně vlastnil též stavební stroje. Vozidla byla dále využívána i jinými osobami bez pracovněprávního vztahu k žalobci. Stěžovatel si také pronajímal stavební stroje od jiných osob.

[20] Správce daně nezpochybňoval, že stěžovatel ke svému podnikání používal motorová vozidla a další pracovní stroje a že k provozu těchto vozidel potřeboval pohonné hmoty; konstatoval však, že ve vztahu k *hotovostním nákupům* pohonných hmot, které měly být uskutečněny na čerpací stanici PAP OIL Polešovice, existují pochybnosti. Správce daně považoval za originály dokladů prokazující faktické čerpání pohonných hmot na uvedené čerpací stanici pouze ty daňové doklady za hotovostní nákupy, které obsahovaly údaj o tom, jakou částku zákazník zaplatil a kolik mu bylo vráceno (údaj „Placeno - Vráceno“). Doklady z této čerpací

stanice, které uvedený údaj neobsahovaly, vyvolávají dle správce daně vážné a důvodné pochyby o souladu mezi předloženým účetnictvím a skutečným stavem, a proto považoval účetnictví ve vztahu k předmětným dokladům za nevěrohodné.

[21] Správce daně také kontroloval stěžovatelem předložené knihy jízd a zjistil, že u žádného z vozidel ani pracovního stroje nebyl uveden počátek a konec jízdy nebo práce a že nebylo doloženo, které pohonné hmoty byly čerpány a pro které vozidlo či stroj. K tomu žalobce uvedl, že tyto údaje v kontrolovaných obdobích neevidoval. Správce daně zjistil, že nákupy pohonných hmot dle daňových dokladů neodpovídaly údajům obsaženým v knihách jízd a že žalobce mj. nakupoval pohonné hmoty ve dnech, kdy dle knih jízd nebyly uskutečněny žádné jízdy, případně v knize jízd byly zaznamenány jízdy vykonané zaměstnanci, kteří byli v pracovní neschopnosti.

[22] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním.

[23] Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady), ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené důkazy daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

[24] Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).

[25] 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 od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonné podmínky. Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak, anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem (§ 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů).

[26] 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 neznamená, 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).

[27] Stěžovatel v předložené věci výše uvedené judikatorní závěry o přenášení důkazního břemene v případech prokazování nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nepopírá. Domnívá se však, že unesl důkazní břemeno a byl to naopak správce daně (a žalovaný), kdo neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání pochybností o věrohodnosti a průkaznosti stěžovatelem předložených daňových dokladů za hotovostní nákupy na čerpací stanici v Polešovicích.

[28] Tato kasační námitka je důvodná.

[29] Z obsahu daňového spisu vyplývá, že správce daně a žalovaný stavějí své pochybnosti ohledně daňových dokladů vystavených za nákupy pohonných hmot na čerpací stanici v Polešovicích hrazených v hotovosti na tom, že tyto doklady neobsahují údaj „Placeno – Vráceno“, a proto je nelze považovat za originály dokládající skutečné vynaložení deklarovaných částek za pohonné hmoty. Daňové doklady předložené stěžovatelem za nákupy na jiných čerpacích stanicích a za nákupy na čerpací stanici v Polešovicích hrazené platební kartou správce daně k prokázání výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů připustil.

[30] Pochybnosti o věrohodnosti předložených daňových dokladů dle správce daně vyplývají jednak z výpovědí svědků – zaměstnanců čerpací stanice PAP OIL Polešovice a také z místního šetření na této čerpací stanici, při kterém správce daně ověřoval fungování pokladního systému zde používaného. Z výpovědí svědků vyplynulo, že zhotovovali duplicitní doklady o nákupu pohonných hmot bez faktického čerpání pohonných hmot a jejich úhrady. Tyto doklady nesly stejné údaje, byly opatřeny razítkem a podepsány osobou obsluhy. Správce daně ověřoval, které z těchto duplicitních dokladů jsou originálem, přičemž z výpovědí některých svědků dle správce daně plyne, že originálem je pouze ten daňový doklad, na kterém je uveden údaj „Placeno – Vráceno“. V případě, že zákazník platí hotově a požádá o daňový doklad, zadá obsluha „Tisk účtenky“ a na této účtence je informace o zaplacené a vrácené částce. Pokud zákazník při hotovostní platbě nepožaduje doklad o nákupu pohonných hmot, obsluha doklad netiskne a pomocí tlačítka „Bez tisku účtenky“ otevře pokladnu pro přijetí hotovosti. Pokud si následně zákazník přeje vytištění dokladu, pokladní systém to umožňuje, ale již na dokladu není uvedeno, kolik zákazník zaplatil a kolik mu bylo případně vráceno. Správce daně dále zdůraznil, že za nákup pohonných hmot v hotovosti na čerpací stanici v Polešovicích bylo v roce 2009 do nákladů stěžovatele zahrnuto téměř 700 dokladů, v roce 2010 téměř 1000 dokladů a v roce 2011 cca 650 dokladů. Nákupy měly probíhat v průběhu celého dne a v některých případech i v krátkých časových intervalech za sebou. Dle žalovaného stěžovatel nakupoval pohonné hmoty s úmyslem uplatnit si je jako nákladovou položku v účetnictví, je tedy pravděpodobné, že po obsluze požadoval vystavení daňového dokladu hned při příchodu, nikoliv dodatečně. Současně zdůraznil, že u většiny dokladů označení „Placeno - Vráceno“ absentovalo.

[31] Stěžovatel výše uvedené závěry správce daně a žalovaného zpochybňuje; dle něj nelze uzavřít, že doklady neobsahující údaj „Placeno – Vráceno“ nejsou originály.

[32] Soud této námitce přisvědčuje. Ze svědecké výpovědi svědkyně B. vyplývá, že do pokladního systému vystavování dokladů nemohl nikdo zasáhnout. Svědkyně uvedla, že systém „Placeno – Vráceno“ nikdy nepoužívala, neví o tom, že by na dokladu tento údaj někdy byl. Vrácení rozdílné částky vždy počítala zpaměti. Současně svědkyně přiznala, že pokladní systém umožňoval tisk dalších totožných dokladů za jedno čerpání. Nebylo tomu tak u všech nákupů, ale zpravidla tiskli 2 - 5 originálů daňových dokladů, které obsluha dávala „do krabičky“; to byla běžná praxe. Stěžovatel a jeho zaměstnanci dle této svědkyně na čerpací stanici tankovali denně, a to do dodávek, jeřábu, osobních aut i do barelů (kanystrů o objemu asi 100 l). Z výpovědi svědka A. K. (vedoucího provozu čerpací stanice) vyplývá toliko, že neví, jak často se systém „Placeno – Vráceno“ používal, neboť on sám pokladnu neobsluhoval a doklady za nákup nevystavoval. Z výpovědi svědka P. K. pak vyplynulo, že na čerpací stanici stěžovatel pravidelně tankoval, neboť je nejblíže jeho sídlu a navíc jsou zde nejnižší ceny v okolí. Tankování probíhalo do více vozidel. Tento svědek při vystavování dokladů používal systém „Placeno – Vráceno“ zřídka.

[33] Z návodu k pokladnímu systému SHOP 2000, který byl používán na pokladně čerpací stanice v Polešovicích, který obdržel správce daně od společnosti PAP OIL, vyplývá (srov. s. 16, kapitola 1.7.10), že v případě hotovostního prodeje se zobrazí okno „Platba hotovosti“, počítač udává hodnotu paragonu, kterou musí zákazník zaplatit a do políčka placená částka *se může* zadat částka, kolik zákazník platí v hotovosti a potvrdit klávesou Enter. Pokud *obsluha nechce zadávat* placenou částku, pak jen „proťukne“ klávesou Enter, tj. jako by bylo placeno přesně a nemělo se vracet nic.

[34] Tato informace obsažená v návodu k pokladnímu systému potvrzuje obsah výpovědí obsluhy čerpací stanice, ze kterých vyplývá, že systém „Placeno – Vráceno“ nepoužívali; současně je zjevné, že pokladní systém takový postup umožňoval – bylo na volbě obsluhy, zda údaj o zákazníkem hrazené částce zadá, či nikoli. Přičemž je zřejmé, že takto vyhotovené doklady nebyly nijak nestandardní, ani dodatečně tisknuté; tím spíše z absence údaje „Placeno – Vráceno“ nelze dle soudu usuzovat, že nešlo o originály těchto daňových dokladů.

[35] Je tedy třeba přisvědčit stěžovateli, že správce daně neprokázal skutečnosti zpochybňující věrohodnost stěžovatelem předložených daňových dokladů vystavených na čerpací stanici PAP OIL Polešovice za nákupy pohonných hmot hrazených v hotovosti bez údaje „Placeno – Vráceno“. Správce daně paušálně odmítl uznat jako daňově účinné všechny náklady uplatněné stěžovatelem na základě tohoto typu daňového dokladu, neboť dle něj nejde o originály, a nemohou proto prokázat uskutečnění výdaje. Jak však vyplývá ze shora uvedeného, tato pochybnost správce daně nemá žádnou oporu v provedeném dokazování; správce daně v tomto ohledu neunesl své důkazní břemeno (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu), které tak nemohlo přejít zpět na stěžovatele. Dokazování v průběhu daňového řízení tedy v případě stěžovatele nedospělo do fáze, kdy by jím předložené daňové doklady byly správcem daně účinně zpochybněny.

[36] V této souvislosti soud považuje za poněkud rozporuplné, že některé daňové doklady předložené stěžovatelem za nákupy pohonných hmot hrazené v hotovosti na jiných čerpacích

stanicích (Shell, Čepro atd.), údaj „Placeno – Vráceno“ také postrádají (srov. např. doklady ze dne 14. 2. 2010, ze dne 15. 2. 2010, 14. 1. 2010, atd.); o jejich věrohodnosti však správce daně z důvodu tohoto chybějícího údaje nijak nepochyboval.

[37] Dle Nejvyššího správního soudu nemohla pochybnost o průkaznosti předložených daňových vyvolat ani správcem daně zmiňovaná četnost nákupů činěných stěžovatelem na čerpací stanici v Polešovicích. V prvé řadě je nutno zmínit, že jde o čerpací stanici nejbližší sídlu stěžovatele, a je tak logické, že právě zde čerpal pohonné hmoty jak do osobních automobilů, tak do cisteren sloužících k uschování pohonných hmot pro stavební stroje a nářadí. Dále z předložených daňových dokladů vyplývá, že u nákupů prováděných v krátkém časovém úseku za sebou šlo zpravidla o nákupy většího objemu pohonných hmot (případně o kombinaci nákupu menšího objemu s větším) lze předpokládat, že se v takovém případě jednalo o nákup pohonných hmot do cisteren (kanystrů), případně o současný nákup do osobního automobilu a kanystru.

[38] Lze proto uzavřít, že byl naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel ze skutkové podstaty, která nemá oporu ve spisech, přičemž pro tuto vadu měl rozhodnutí žalovaného zrušit již krajský soud). Současně je zjevné, že uvedené pochybení lze napravit pouze v řízení před žalovaným, proto je na místě společně s rozsudkem krajského soudu zrušit též rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s). Žalovaný nemůže v dalším řízení za současného stavu dokazování vycházet z toho, že stěžovatelem předložené doklady o nákupu pohonných hmot hrazených v hotovosti na čerpací stanici PAP OIL Polešovice bez údaje „Placeno – Vráceno“ nejsou originály; z tohoto důvodu nemůže *a priori* všechny doklady tohoto typu vyloučit jako daňově neúčinné. Hodlá-li žalovaný setrvat na svých pochybnostech ohledně těchto dokladů, musí předložit důkazy odůvodňující jeho pochybnosti o pravosti předložených daňových dokladů.

[39] Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že správce daně měl pochybnosti též o dalších povinných záznamech předložených stěžovatelem. Upozornil na rozpor v knihách jízd, kdy v případě vozidla AUDI A6 a plošiny AVIA MP 13 byl u všech pracovních cest uveden jako řidič pan M. Z., který byl ovšem od 25. 10. 2009 do 30. 9. 2010 v pracovní neschopnosti; stejně tak u vozidla TATRA (jeřáb) byl jako řidič uveden pan Š. B., ačkoli byl v době od 15. 9. 2010 do 31. 10. 2010 a v době od 29. 3. 2011 do 29. 5. 2011 v pracovní neschopnosti. Zde je nutno zdůraznit, že uvedené závěry správce daně stěžovatel nezpochybňuje; je však zjevné, že přijetí těchto závěrů správce daně nemohlo vést ke zpochybnění všech daňových dokladů za určité typy plateb pohonných hmot na jedné čerpací stanici, ale toliko k vyloučení určitého okruhu nákladů (vymezených časově) vztahujících se ke shora uvedenému období pracovní neschopnosti obou zaměstnanců.

[40] Stěžovatel v kasační stížnosti nezpochybňoval ani závěry správce daně týkající se duplicitního uplatnění některých dokladů (daňové doklady ze dne 7. 5. 2011 a 13. 10. 2010); i tyto pochybnosti se však týkají pouze dvou z několika stovek předložených dokladů, a nemohou tak mít vliv na jejich paušální neuznání. Jak správně připomíná stěžovatel, ne každá chyba je schopna vyvolat takové pochybnosti o souladu povinných účetních záznamů se skutečností, aby bylo možno označit účetnictví jako celek za nevěrohodné, neprůkazné nebo nesprávné. Musí se jednat o nesrovnalosti takové intenzity, které zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu (rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).

[41] Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že nebyl povinen vést v knize jízd údaje o počátečním a konečném stavu tachometru. K tomu je třeba uvést, že z pokynu Ministerstva financí D-300 a pokynu Generálního finančního ředitelství D-6 (účinný od zdaňovacího období roku 2011), k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů pro účely uplatnění daňových výdajů na pohonné hmoty vyplývá, že kniha jízd musí obsahovat minimálně tyto údaje: datum, cíl a účel jízdy, ujeté kilometry, údaje o typu vozidla, registrační značce, stavu ujetých kilometrů k 1. 1. nebo k datu zahájení činnosti či datu zahájení používání vozidla a k 31. 12. kalendářního roku (nebo k datu ukončení nebo vyřazení vozidla). Žalovaný ve svém rozhodnutí toliko konstatoval, že stěžovatelem předložené knihy jízd neobsahovaly údaj o počátečním a konečném stavu tachometru. Současně ale z této skutečnosti nedovozuje žádné důsledky z hlediska unesení důkazního břemeno. Stejně tak krajský soud konstatoval, že absence těchto údajů nebyla jediným a hlavním důvodem pochybností správce daně (tyto údaje nevypovídají nic o souladu knihy jízd s uskutečněnými nákupy pohonných hmot a nevyvracejí zjištění ohledně duplicity dokladů). Ani Nejvyššímu správnímu soudu není z rozhodnutí žalovaného zřejmé, ke kterým tvrzením stěžovatele či pochybnostem správce daně se měly tyto údaje vztahovat. V daném případě jde tedy o otázku, která neměla vliv na celkové posouzení věci. Obecně lze k této námitce doplnit, že z uvedených pokynů řady D vyplývá, že daňový subjekt musí knihy jízd vést (bez ohledu na pokynem minimálně stanovené náležitosti) tak, aby vynaložené výdaje (náklady) mohl prokázat. Konkrétní obsah a rozsah daňovým subjektem vedených evidencí (včetně knihy jízd) je tak vždy ovlivněn tím, jaké skutečnosti mají být prostřednictvím této evidence prokázány.

[42] Stěžovatel závěrem namítá, že správce daně měl hodnotit předložené tabulky s vypočtenou spotřebou pohonných hmot za jednotlivá zdaňovací období v souvislosti s dalšími předloženými důkazy. Vzhledem k tomu, že soud dospěl výše k závěru, že správce daně neunesl důkazní břemeno ve vztahu k zásadním pochybnostem, na jejichž základě označil za nevěrohodné stěžovatelem předložené daňové doklady, je předčasné se v této fázi zabývat průkazností dokladů, které stěžovatel v řízení následně předkládal za účelem vyvrácení (nedůvodně) vznesených pochybností správce daně. Daňové řízení bude po skončení řízení o kasační stížnosti pokračovat, přičemž bude vycházet z právního názoru vysloveného v tomto rozsudku, který ovlivní další průběh dokazování a tedy i důkazní břemeno jak stěžovatele, tak správce daně a s tím související požadavky na povahu jimi předkládaných důkazů.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] Nejvyšší správní soud shledal první kasační námitku (neunesení důkazního břemene) důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Vzhledem k tomu že vytýkané vady nejsou odstranitelné v řízení před krajským soudem, ale lze je odstranit toliko v řízení před správním orgánem, zrušil Nejvyšší správní soud současně i rozhodnutí žalovaného, který je vázán v dalším řízení právním názorem vysloveným výše (zejména bod 0 a násl. rozsudku).

[44] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě

jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[45] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 9.000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč, poplatek za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1.000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč) a dále náklady na právní zastoupení.

[46] Stěžovatel byl v řízení zastoupen advokátem, Mgr. Jiřím Kňávou. V řízení o žalobě učinil tento zástupce celkem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení a podání žaloby, v řízení o kasační stížnosti pak jeden úkon, kterým bylo podání kasační stížnosti [§ 11 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]). Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Nejvyšší správní soud tedy přiznal zástupci stěžovatele odměnu za tři úkony právní služby ve výši 3 x 3.100 Kč a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč, celkem tedy 10.200 Kč. Jelikož je stěžovatelům zástupce plátcem DPH, je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 2.142 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně. Mimosmluvní odměna a paušální náhrada hotových výdajů tudíž činí celkem 12.342 Kč.

[47] Celkem tak náklady řízení činí 21.342 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce Mgr. Jiřího Kňávy, advokáta ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. listopadu 2017

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu