



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci **žalobce: K.K.**, bytem „X“, právně zastoupen: **ARIADNA, s.r.o.**, daňový poradce, se sídlem Bořivojova 21, 130 00 Praha 3, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno 602 00, v řízení o žalobě proti rozhodnutí **Odvolací finanční ředitelství ze dne 19.10.2015, č.j. 34176/15/5300-22441-711514,**

t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á.**
- II. **Účastníci n e m a j í právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 31.10.2013, č.j. 1089817/13/2809-24801-606817, tj. platební výměr na daň z přidané hodnoty, jímž podle zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „zákon o DPH“ či „ZDPH“) a podle ust. § 147 a 139 odst. 1 a § 90 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“) byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (DPH) ve výši 180 091 Kč. Žalobce uvedl v žalobě žalobní body obsahující námitky, které se v podstatě shodují s námitkami uplatněnými v odvolání proti zmíněnému platebnímu výměru. Obdobně jako v tomto odvolání v žalobě namítl, že nevystavoval faktury za prodej PHM jménem dodavatele ČEPRO, a.s., ale že předmětné doklady byly souhrnnými doklady, na kterých byly žalobcem sečteny údaje z jednotlivých daňových dokladů k prodeji PHM, u kterých hradil úhradu v době čerpání těchto PHM sám žalobce. Tento způsob prodeje žalobce správci daně několikrát popsal a předmětné jednotlivé daňové doklady také navrhl jako důkazní prostředky. Správce daně nepostupoval v souladu s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, když tyto důkazní prostředky „*záměrně ignoroval, ačkoliv žádný z daňových zákonů žalobci neukládá, aby důkazní prostředky dopravil do sídla správce daně*“. Žalobce tvrdil, že podle jeho názoru

„postačuje, když správci daně sdělí, kde se u žalobce tyto doklady nacházejí a navrhne je jako důkazní prostředky“. Správce daně výsledek postupu k odstranění pochybností se žalobcem neprojednal v ústním jednání, k tomu citoval z rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 27.11.2014, č.j. 46Af 29/2012-41. Dále žalobce opětovně zopakoval, že navrhl jako důkazní prostředky originální daňové doklady, uložené na čerpací stanici, na které prováděl svoji podnikatelskou činnost, předal na předmětném CD důkazní prostředky, zkopírované ze systému ČEPRA a.s., takto prokázal nárok na odpočet DPH. Navrhnul výslech zaměstnance ČEPRO a.s. M.D., který měl dosvědčit, že s údaji v elektronickém systému na čerpací stanici nejde manipulovat a že údaje ze systému kontroloval, dále navrhl výslech K.K., výslech měl prokázat, že na čerpací stanici dodávala pohonné hmoty pouze ČEPRO a.s., tyto byly řádně elektronickým systémem evidovány, správce daně ani žalovaný tyto výsledky neprovedly. Žalovaný ani správce daně nesdělily žalobci, že by mu nepostačovaly doklady, které žalobce zaslal správci daně, tj. předmětné účtenky a další doklady na CD a v příloze k souhrnnému dokladu byly vyznačeny účtenky, které má žalobce v papírové podobě. Dále žalobce namítl, že žalovaný odmítl jako důkazní prostředek usnesení policie ČR, č.j. KRPE-87399-69/TČ-2013-171181. V závěru žaloby opětovně zopakoval svůj názor o tom, že správce daně měl provést kontrolu daňových dokladů u žalobce, když věděl, že tyto doklady má žalobce uloženy na čerpací stanici a byly tedy správci daně k dispozici. Žalobce dále navrhl, aby soud provedl *„důkazní řízení“*, které správce daně i žalovaný opomenuly.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na příslušné části žalovaného rozhodnutí, ve kterém se žalovaný vypořádal s uvedenými námitkami, jenž byly obsaženy již v odvolání, k jednotlivým námitkám se věcně vyjádřil a navrhl, aby žaloba byla zamítnuta.

Krajský soud přezkoumal žalované rozhodnutí v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:

Předně je třeba konstatovat, že **povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace** (srov. rozsudek NSS ze dne 4.3.2014, č.j. 7As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 14.5.2015, č.j. 7As 83/2015-56 *„z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí však není povinností soudů se v odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým dílčím skutečnostem, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů“*. **Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace** (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7As 126/2013-19).

V dané věci žalobní argumentace obsahuje v podstatě **námitky, které uvedl žalobce již v odvolání proti rozhodnutí proti zmíněnému platebnímu výměru, přičemž, jak vyplývá ze smyslu žaloby, žalobce tímto opakováním vyslovil v podstatě implicitně svůj nesouhlas se závěry žalovaného obsaženými v žalovaném rozhodnutí**. K tomu je třeba uvést i závěry vztahující se k opakování odvolacích námitek v žalobě vyplývající z konstantní judikatury. K žalobním bodům, ve kterých žalobce zopakoval námitky uvedené v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně, s nimiž se žalovaný již vypořádal v žalovaném rozhodnutí a uvedl k nim srozumitelné a přezkoumatelné závěry (takže nelze zrušit žalované rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost dle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. soudem ani ex officio - srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84), **avšak v žalobě žalobce nenapadl tyto odůvodněné závěry žalovaného žádnou námitkou**, krajský soud uvádí následující skutečnosti:

Pokud žalobní body obsahují zcela shodné, z odvolání převzaté námitky proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně, přičemž s těmito námitkami obsaženými již v odvolání se vypořádal věcně, rozsáhlým a přezkoumatelným způsobem žalovaný v žalovaném rozhodnutí, tak žaloba v podstatě opětovně míří nikoliv proti žalovanému rozhodnutí a v něm uvedené argumenty, ale proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Do vydání rozsudku NSS ze dne 6.10.2015, č.j. 6 Afs 9/2015-31 platil právní názor, že uvedení žalobních bodů v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu v řízení vedeném podle ust. § 65 s.ř.s. však nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání či pouhým odkazem na takové podání (srov. rozsudky NSS ze dne 20.4.2007, č.j. 8Afs 5/2006-56, a ze dne 22.1.2007, č.j. 8Afs 55/2005-74, též i rozhodnutí Ústavního soudu potvrzující tento závěr uvedený též v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12.8.2005, č.j. 8Ca 118/2003-31, dále i usnesení Ústavního soudu ze dne 11.2.2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07).

Přes výše zmíněnou judikaturu (dokonce i Ústavního soudu), která v podstatě opakovaně uvedené odvolací námitky za žalobní body nepovažuje a logicky by se mohlo jevit to, že by se soud jimi věcně neměl ani zabývat, když nemůže nahrazovat činnost odvolacího orgánu, či není další instancí ve správním řízení, tak NSS nově v rozsudku 6.10.2015, č.j. 6Afs 9/2015-31 (dále jen „nový rozsudek NSS“ či jen „nový rozsudek“) judikoval, že tuto zmíněnou, dosud nezměněnou judikaturu NSS (potvrzenou i Ústavním soudem-viz výše), je „nutno nyní vykládat prismatem citovaného rozsudku rozšířeného senátu 24.8.2010, č.j. 4As 3/2008-78, který pojem žalobní bod vykládá extenzivněji a liberálněji“, a do jisté míry tak závěry v této předchozí judikatuře o nemožnosti pouhého zopakování odvolacích námitek či odkazem na ně v žalobě, „nepřímo koriguje“. Proto i taková žaloba podle posledního názoru NSS v tomto novém rozsudku splňuje podmínku uvedení žalobních bodů. Dále NSS v tomto novém rozsudku uvedl, že žalobce *„nereagoval přímo na odůvodnění napadeného rozhodnutí, přesto je však z jeho tvrzení zřejmá konkrétní právní argumentace, na základě které považuje úvahy, hodnocení a závěry uvedené správním orgánem za nezákonné.“* K tomu krajský soud konstatuje, že i ze závěru NSS v novém rozsudku je zcela zřejmé, že žaloba v podstatě míří pouze proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a pomíjí tak zcela skutečnost, že se s těmito námitkami obsaženými v žalobě již věcně vypořádal žalovaný v žalovaném rozhodnutí, když žalobce *„nereagoval přímo na odůvodnění napadeného rozhodnutí“*.

Žalobce pouhým opakováním námitek v odvolání neuvedl v žalobě žádné žalobní body, které by obsahovaly to, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce závěry odvolacího správního orgánu, tj. žalovaného, které se vypořádají s těmito námitkami, za nesprávné, dokonce, pokud by soud odhlédl od názoru NSS v novém rozsudku, tak z nich nelze ani ve smyslu rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 24.8.2010, č.j. 4As 3/2008-78, dovodit ani *„v nejhrubších obrysech, že napadené správní rozhodnutí, tj. věcné závěry odvolacího orgánu k těmto námitkám, z určitého důvodu považuje za nezákonné.“*, tedy že žalobní body obsahující argumentaci směřující proti žalovanému rozhodnutí obsaženy v žalobě nebyly. V tom případě by krajský soud musel zcela pominout existenci žalovaného rozhodnutí a posuzovat pouze a výlučně zákonnost jen rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Pokud by však měl přezkoumávat závěry odvolacího orgánu k těmto námitkám žalobce, tak by musel ex officio v podstatě domýšlet další argumenty za žalobce směřující proti žalovanému rozhodnutí, ostatně i jak je v novém rozsudku zmíněno: *...“neboť jak správně krajský soud uvedl, soud za něj nemůže domýšlet další argumenty.“* (srov. čl.33, 2. strana, předposlední odstavec nového rozsudku NSS).

Při rozhodování v projednávané věci však krajský soud přihlédl k závěrům nového rozsudku NSS, a vycházel proto z názoru NSS o tom, že žalobní body v žalobě obsaženy byly. Zároveň však je nutné konstatovat, že z tohoto názoru NSS nevyplyvá povinnost krajského soudu, aby ex officio domýšlel další argumenty za žalobce a přezkoumával závěry a argumentaci žalovaného k těmto v podstatě jen opakovaným odvolacím námitkám, když žalobce „... aniž by výslovně reagoval na odůvodnění napadeného rozhodnutí, značně snižuje svou šanci na úspěch, neboť jak správně krajský soud uvedl, soud za něj nemůže domýšlet další argumenty.“ K tomu NSS v novém rozsudku dodal, že se soud musí věnovat žalobcem uváděným skutečnostem „pouze v míře jejich obecnosti“. K tomu je třeba zdůraznit závěr NSS o připomenutí názoru NSS obsaženého v rozsudku NSS ze dne 12.11.2014, č.j. 6As 54/2013-128, o tom, že pokud „žalobce v žalobních bodech nereprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěru správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření k závěrům, k nimž již správně dospěl správní orgán“. Tento závěr obsažený v novém rozsudku považuje krajský soud ze směřodátný (snad by se v nadsázce mohlo použít slovo jednoho nejmenovaného klasika „směřoplatný“) k dalšímu postupu krajského soudu, resp. ke zvolení způsobu přezkumu rozhodnutí v mezích „v žalobě zopakovaných odvolacích námitek“. V této souvislosti NSS v novém rozsudku konstatoval ještě další zásadní závěr o tom, že „čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej“ (jedná se o závěr obsažený již v konstantní soudní judikatuře NSS, srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24.8.2010, č.j. 4As 3/2008-78). Zároveň je žalobci třeba připomenout tento závěr z nového rozsudku NSS: „Je logické, že pokud žalovaný reagoval na odvolací námitky stěžovatele, jež byly především abstraktnějšího právního charakteru, rozvedl tím právní diskurs a stěžovateli nic nebránilo v tom, aby následně podrobněji reagoval na tuto argumentaci, tedy uvedl, proč konkrétně tuto argumentaci považuje za lichou..... Samozřejmě, že by bylo absurdní, aby si stěžovatel ponechával nějaké argumenty až do řízení o žalobě. Pro stěžovatele je vhodné, pokud argumenty uvede právě již ve správním řízení, to však nic nemění na tom, že žalobní argumentace má poté primárně směřovat proti závěrům odvolacího orgánu, a má tedy do jisté míry konkretizovat argumentaci, již žalobce uváděl ve správním řízení. Jak již bylo uvedeno, pokud tak žalobce neučiní, snižuje poté obecností své argumentace šanci na úspěch žaloby.“

NSS tak jednoznačně dospěl k tomu, že sice v žalobě byly obsaženy žalobní body, avšak jen ve velké míře obecnosti, čímž byly sníženy „šance na úspěch žaloby“, přestože nejsou dány důvody k odmítnutí žaloby.

Za stěžejní a pro posouzení projednávané věci ve vztahu k vypořádání žalobní argumentace opakující jen odvolací námitky směřodátné však považuje krajský soud závěr NSS o tom, že když žalobce v žalobních bodech nereprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěru správního orgánu, pak nemusí soud hledat způsob alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (srov. i rozsudek NSS ze dne 12.11.2014, č.j. 6As 54/2013-128). Ostatně existuje již judikatura, podle níž není smyslem soudního přezkumu stále dokola a podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudů a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27.7.2007, č.j. 8Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS). Jestliže tento závěr platí pro případy, žalobce jen nezopakoval odvolací námitku, tak tím spíše jej lze aplikovat na žalobu, do které žalobce jen převzal argumentaci uvedenou v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně.

Ostatně NSS v případě námitek zopakovaných z odvolání v žalobě uvedl, že pokud je „rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“ (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, publikovaný pod č. 1350/2007).

Krajský soud proto přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů obsahující jen opakované odvolací námitky, pouze „v nejhrubších obrysech“ a „v obecné rovině“, tj. zda závěry žalovaného k odvolacím námitkám v žalovaném rozhodnutí jsou srozumitelné, přezkoumatelné a zda nevykazují zcela zjevné známky nezákonnosti mající za následek zkrácení žalobce na jeho veřejných subjektivních právech (§ 2 a § 65 odst. 1 s.ř.s.), aniž by však soud „*plnil funkci žalobcova advokáta*“ a za něj „*domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují*“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24.8.2010 č.j. 4 As 3/2008-78). Proto soud zvolil způsob přezkumu žalovaného rozhodnutí, který dle konstantní judikatury nevylučuje dokonce ani situace, kdy žaloba obsahuje žalobní body směřující proti žalovanému rozhodnutí, a nikoliv, jak je tomu v dané věci, pouze proti důvodům rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Tedy že soud v případech shody mezi názorem soudů a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí bude odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27.7.2007, č.j. 8Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS).

Jak vyplývá ze správního spisu, a není to ostatně ani mezi účastníky sporné, žalobce jako provozovatel čerpací stanice EUROOIL v České Třebové pronajaté od obchodní společnosti ČEPRO, a.s. vykázal a uplatnil nárok na odpočet DPH z nákupu pohonných hmot v celkové výši 180 091,08 Kč. Není ani sporné, že žalobce svůj nárok prokazoval 4 fakturami (č. 323092013, 323072013, 323082013, 323102013). Protože správci daně vznikly důvodné pochybnosti o údajích uvedených v daňovém přiznání, týkající se právě nákupu zmíněných pohonných hmot, vyzval žalobce výzvou k odstranění pochybností za účelem prokázání jeho tvrzení o tom, že přijal zdanitelná plnění od společnosti ČEPRO a.s. na základě zmíněných faktur. Správce daně provedl dokazování, z něhož vyplynulo, že uvedené faktury nebyly vystaveny plátcem na nich uvedeným, tj. společností ČEPRO a.s. To zejména vyplývá ze svědecké výpovědi H.H., finanční ředitelky a místopředsedkyně představenstva společnosti ČEPRO a.s. (protokol o výsledku svědka ze dne 20.9.2013), která vypověděla, že tato společnost na zmíněnou čerpací stanici nedodala žádné PHM, které by odebral a uhradil přímo žalobce a ani dokonce nevystavila žádný daňový doklad na takové plnění. Z toho vyvodil správce daně jediný logický závěr, a to, že zmíněné faktury, předložené žalobcem, nebyly vystaveny společností ČEPRO a.s. Žalobce v podstatě změnil svůj postoj k prokázání existence zdanitelného plnění v rámci důkazního břemene, které byl povinen v daném případě unést (§ 92 odst. 3 daňového řádu), když v podstatě potvrdil závěr o tom, že předmětné doklady nebyly vystaveny společností ČEPRO a.s., ve svém vyjádření k výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 21.10.2013. V něm svůj původní postoj upravil tak, že se jednalo o „nepřesné vyjádření daňového subjektu ze dne 21.5.2013, ve kterém chybně uvedl, že doklady nyní zmiňované v tabulce č. 1 jsou daňové doklady“, přičemž v tomto vyjádření nově uvedl, že „nejde o skutečné daňové doklady, ale o souhrnné údaje z jednotlivých zjednodušených daňových dokladů, které daňový subjekt obdržel na čerpací stanici 323 při odebrání pohonných hmot ten který den“. Nově tedy v průběhu daňového řízení začal

tvrdit, že zmíněné faktury nejsou daňovými doklady ve smyslu § 26 odst. 1 ZDPH, ale že se jedná o souhrnné údaje z jednotlivých zjednodušených daňových dokladů, které byly vystaveny za prodej PHM. Z tohoto vyjádření žalobce tak vyplynulo, že za uvedené daňové doklady považoval „jednotlivé zjednodušené daňové doklady vystavené za prodej PHM“, avšak tyto v průběhu daňového řízení správci daně **nepředložil**, ačkoliv u něj bylo prováděno místní šetření a žalobce byl výslovně vyzván k předložení podkladů, ve kterých dnech a v jakém množství byly odebírány PHM, které byly vyúčtovány v období měsíce března roku 2013 zmíněnými doklady, tj. výše citovanými fakturami. Žalobce však předložil v rámci doplnění odvolání pouze CD, jehož obsahem byla mj. složka označená „Účtenky“, obsahující výpis textové podoby zjednodušených daňových dokladů číslo 21519 až číslo 34104 ze zmíněné čerpací stanice za období měsíce března 2013 a dále v něm byla obsažena čísla některých účtenek, které byly deklarovány žalobcem pouze v některých zmíněných fakturách. Žalovaný k těmto podkladům předloženým v odvolacím řízení uvedl, že „*se jedná toliko o opis textové podoby účtenek vystavených z elektronického systému čerpací stanice*“ (což v žalobě žalobce nepopírá) a dále uvedl, že část předložených zjednodušených daňových dokladů, „*která měla být zahrnuta v souhrnných dokladech, vznikla opravami již vystavených účtenek, při kterých byly účtenky hrazené v hotovosti následně stornovány a nahrazovány novými doklady, u nichž byl uváděn bezhotovostní způsob platby, a to s několikahodinovou prodlevou.*“ K tomu žalovaný uvedl, že tyto opravy s několikahodinovou prodlevou nemají logické opodstatnění, přičemž zmíněná svědkyně H.H. ze společnosti ČEPRO a.s. k takové praxi uvedla, že ji tato velmi překvapuje, přičemž se jedná o „*velký rozsah v řádu několika hodin*“. K tomu dále uvedla, že je obvyklé, že systémy na čerpacích stanicích dovolí stornovat hotovostní platbu a převést ji na platbu prostřednictvím platební karty, což je umožněno z důvodu, že zákazník nahlásí platbu hotovostí a následně zjistí, že v peněženke tolik hotovosti nemá nebo dojde-li k chybě obsluhy, v dané věci však společnost ČEPRO a.s. neobdržela od žalobce žádnou informaci o častých změnách ve způsobu úhrady a nezná jejich příčiny. Zároveň ke zhodnocení těchto podkladů žalovaný uvedl, že v případě oprav těchto účtenek byly ze systému čerpací stanice žalobce vytištěny k jednomu odběru PHM dva druhy prvotního zjednodušeného daňového dokladu, přičemž originály ani jednoho z nich nebyly žalobcem předloženy. Zbylé účtenky pak byly předloženy pouze jako opis ze systému. **K tomu žalovaný uvedl závěr, který žalobce v žalobě ani nepopřel, totiž, že „odvolatel nepředložil originály zjednodušených daňových dokladů, ačkoliv by jimi vzhledem ke svému tvrzení, že PHM nakoupil, měl disponovat“ a že tyto zjednodušené daňové doklady žalobce ani nevedl v evidenci pro účely DPH, kde je předmětný nákup PHM evidován na základě uvedených faktur.** K tomu žalovaný konkrétně uvedl následující závěr:

„Jelikož odvolatel nepředložil originály předmětných zjednodušených daňových dokladů, nelze mít postaveno na jisto, že odvolatel těmito doklady skutečně disponuje. V případě, že by byl odvolateli nárok na odpočet daně uznán, mohlo by dojít k situaci, že by nárok na odpočet daně z předmětného plnění byl uplatněn jiným subjektem, který případně drží originály předmětných daňových dokladů. V případě účtenek, u kterých došlo k opravě způsobu provedení platby, by pak nárok na odpočet daně mohl být uplatněn dokonce třikrát, a to na základě dokladů předložených odvolatelem č. 323092013, č. 323072013, č. 323082013, č. 323102013, na základě zjednodušených dokladů znějících na hotovostní platbu a následně i na základě nově vystavených zjednodušených daňových dokladů s bezhotovostním způsobem úhrady. Takový postup by přitom vedl k narušení jednoho ze základních principů DPH, kterým je neutralita daně. Z uvedeného důvodu tak nelze konstatovat, že by odvolatel prokázal nárok na odpočet daně v souladu s § 73 odst. 5 ZDPH jiným způsobem.“

Zároveň žalovaný poukázal na skutečnost, že žalobce měnil svá vyjádření v průběhu daňového řízení (viz výše) a navíc, že ani z distribuční smlouvy uzavřené mezi společnostmi ČEPRO a.s. a žalobcem (smlouva ze dne 1.2.2006) nevyplývá, že žalobce je povinen prodávat jménem a na účet společnosti ČEPRO a.s., kdy **PHM jsou až do okamžiku prodeje ve vlastnictví této společnosti** a že je žalobce oprávněn za uskutečněný prodej PHM vystavovat daňové doklady, kdy se zavazuje však jen k jednomu zdanitelnému plnění vystavit pouze jediný daňový doklad, tedy **z uvedené smlouvy nevyplývá, že by žalobce byl oprávněn jménem společnosti ČEPRO a.s. vystavovat jiné daňové doklady než předmětné účtenky. To ostatně vyplývá i ze svědecké výpovědi H.H. ze společnosti ČEPRO a.s.**

S uvedenými závěry žalovaného se krajský soud zcela ztotožňuje, přičemž žalovaný správně dospěl k tomu, že žalobce neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu, když v průběhu daňového řízení žalobce nepředložil daňové doklady vystavené plátcem a neprokázal tak naplnění podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně stanovené v § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH. Zmíněné faktury nebylo možné považovat za tyto daňové doklady, což v podstatě žalobce ani nepopřel. Za takové doklady nemohly být považovány zjednodušené daňové doklady vystavené pomocí elektronického systému čerpací stanice, když **originály těchto dokladů žalobce nepředložil.** A právě tyto závěry žalobce napadl v odvolání a potažmo i v žalobě, avšak jeho námitky správně žalovaný neuznal jako důvodné.

Krajský soud se s těmito námitkami obsaženými v žalobě neztotožnil a naopak považoval závěry žalovaného za správné.

Předně je třeba uvést, že v daňovém řízení **důkazní břemeno tíží již žalobce ve vztahu k jeho tvrzení** (§ 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též rozsudek NSS ze dne 9.2.2005, č.j. 1Afs 54/2004-125), když daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25.4.2003, č.j. 31Ca 62/2002-25, publikovaný pod č. 94/2004 Sbírky rozhodnutí NSS). Jestliže daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dospět k závěru, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně a pokud tak neučiní, nelze dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31.5.2007, č.j. 9Afs 32/2007). Z ust. § 72 a § 73 ZDPH vyplývá, že daňový subjekt má nárok na odpočet, jestliže došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Toto zdanitelné plnění bylo použito pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti, dodavatel je plátcem daně z přidané hodnoty a veškeré tyto skutečnosti osvědčuje zaúčtovaný daňový doklad, který má předepsané náležitosti. **Pro uplatnění nároku na odpočet musí být splněny kumulativně všechny podmínky, důkazní břemeno nese daňový subjekt.** Nárok na odpočet vzniká za současného splnění **dvou podmínek**: první z nich je skutečnost, že *„plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, druhou podmínkou je fakt, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obratu za vlastní zdanitelná plnění, až je zde zároveň věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosahováno obrátů“* (srov. rozsudek NSS ze dne 27.10.2004, č.j. 2Afs 6/2004-67). Ve vztahu k prokázání zdanitelného plnění v případě nárok na odpočet daně tak tížilo důkazní břemeno žalobce jako daňový subjekt.

Je nesporné, že v daném případě **žalobce své důkazní břemeno neunesl.** Neprokázal existenci přijetí plnění, v dané věci neprokázal, že by PHM nakupoval od společnosti ČEPRO a.s., když o tom svědčí mj. i výsledky dokazování vyplývající zejména z výsledku H.H., finanční ředitelky společnosti ČEPRO a.s. Ostatně skutečnost, že žalobce nemohl přijmout

plnění od společnosti ČEPRO a.s. vyplývá i ze zmíněné distribuční smlouvy, podle níž žalobce PHM prodává jménem a na účet společnosti ČEPRO a.s. Zmíněné podklady předložené žalobcem v průběhu odvolacího řízení neměly náležitosti daňového dokladu, přičemž žalobce nepředložil v průběhu daňového řízení všechny podklady prokazující množství odebraných pohonných hmot. Pokud žalobce v průběhu daňového řízení navrhoval provedení důkazních prostředků nacházejících se na čerpací stanici, avšak neoznačil, jakéže konkrétní doklady to mají být a jaké skutečnosti mají prokazovat, tak tyto doklady nebyly řádně identifikovány, navíc **platná právní úprava nestanoví povinnost správci daně, aby zmíněné důkazní břemeno plnil za daňový subjekt tím, že by se dostavil do místa označeného daňovým subjektem, kde by se důkazní prostředky měly nacházet, aniž tyto důkazní prostředky daňový subjekt zároveň identifikoval.** Naopak v průběhu daňového řízení se správce daně dostavil na čerpací stanici, kde bylo provedeno místní šetření a žalobce byl výslovně vyzván k předložení podkladů ověřujících, ve kterých dnech a v jakém množství byly odebrány pohonné hmoty, které byly vyúčtovány v období měsíce března 2013 na základě zmíněných faktur (výzva k odstranění pochybností, č.j. 792336/13/2809-24801-606817). To žalobce nepopřel ani v žalobě. **Ostatně důkazního břemene se daňový subjekt nemůže zbavit ani s odkazem na vyhledávací povinnost správce daně (§92 odst. 2 daňového řádu). Tuto povinnost totiž nelze vykládat v tom smyslu, že by zcela nahradila povinnost daňového subjektu tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti (srov. rozsudek NSS č.j. 9 Afs 12/2013-30), daňové řízení není založeno n zásadě vyšetřovací (srov. rozsudek NSS ze dne 9.2.2005, č.j. 1 Afs 54/2004-125).** Je tedy nesporné, že v průběhu řízení před správcem daně podané **důkazní břemeno žalobce neunesl**, jelikož zmíněné faktury za skutečné daňové doklady nebylo možné považovat a ostatně sám žalobce to uznal ve vyjádření k výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 21.10.2013 (viz výše). Poté, co správce daně neuznal zmíněné faktury jako daňové doklady, změnil žalobce svou procesní strategii a až v rámci odvolání označil za tyto doklady účtenky, a to jen pouze opisy těchto účtenek vystavených z elektronického systému čerpací stanice, přičemž část předložených zjednodušených daňových dokladů, která měla být zahrnuta ve zmíněných fakturách jako souhrnných dokladech, vznikla opravami již vystavených účtenek, při kterých byly účtenky hrazené v hotovosti následně stornovány a nahrazovány novými doklady, u nichž byl uváděn bezhotovostní způsob platby, a to s několikahodinovou prodlevou. Takový postup byl neobvyklý, což potvrdila i svědkyně H.H., kdy například v případě oprav účtenek byly ze systému čerpací stanice žalobce vytištěny k jednomu odběru PHM dva druhy prvotního zjednodušeného daňového dokladu, přičemž originály opět nebyly žalobcem předloženy. Protože **žalobce nepředložil originály zjednodušených daňových tvrzení, ačkoliv PHM údajně nakupoval, tak měl jimi disponovat, tyto zjednodušené daňové doklady nevedl ani v evidenci pro účely DPH (což žalobce ani nepopřel).** Žalobce tedy nepředložil originály zmíněných zjednodušených daňových dokladů, krajský soud se tak ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. V dané věci byl v daňovém řízení skutkový stav věci zjištěn dostatečně, správce daně a žalovaný se řádně zabývaly tvrzeními žalobce, přičemž žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno. **Pokud žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno, nemůže následně rozhodnutí správce daně a žalovaného vycházející z této skutečnosti zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopvat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jak judikoval NSS, „Řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svou liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví založená na přezkumu správních rozhodnutí.“** (srov. rozsudek NSS ze dne 22.5.2009, č.j. 2Afs 35/2009-91), přičemž ten lze aplikovat ve vztahu k návrhu žalobce na provedení důkazu u soudu i v dané věci i po zrušení

nálezem Ústavního soudu ze dne 15.3.2010, sp.zn. I. ÚS 2082/09, když tyto závěry lze aplikovat i nadále, neboť citovaná část v odůvodnění nebyla Ústavním soudem zpochybněna (srov. rozsudek NSS ze dne 18.12.2014, č.j. 2Afs 128/2014-74, dále i rozsudek NSS ze dne 3.2.2010, č.j. 1Afs 103/2009-232, publikovaný pod č. 2033/2010 Sb. NSS).

Námítku o tom, že došlo k porušení § 147 odst. 4 daňového řádu, uplatnil žalobce i v odvolání.

K této námitce soud uvádí, že předně postup k odstranění pochybností byl ukončen zákonným způsobem, když o průběhu postupu k odstranění pochybností byl sepsán úřední záznam, čímž správce daně splnil svou zákonnou povinnost seznámit žalobce s výsledkem postupu k odstranění pochybností (§ 90 odst. 1 daňového řádu), přičemž rovněž byla splněna povinnost správce daně odůvodnit rozhodnutí, tj. platební výměr, v souladu s ust. § 147 odst. 2 daňového řádu. Na danou věc nebylo možné aplikovat ust. § 147 odst. 4 daňového řádu, protože toto ustanovení je třeba považovat za speciální normu k obecnému pravidlu obsaženému v ust. § 147 odst. 2 daňového řádu, které v daném případě bylo aplikováno. V dané věci nebyl sepsán o průběhu postupu o odstranění pochybností protokol, ale úřední záznam, přičemž odůvodnění platebního výměru nebylo možné nahradit protokolem o projednání výsledků postupu k odstranění pochybností. Platební výměr pak obsahuje řádně odůvodnění rozdílů mezi stanovenou daní a daní tvrzenou žalobcem. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 27.11.2014, č.j. 46Af 29/2012-41 se týká jiného případu a nelze jej v dané věci aplikovat. Návrhy na výslech zaměstnance ČEPRO a.s. M.D. a K.K. uplatnil žalobce v průběhu daňového řízení, resp. až v rámci odvolacího řízení. Tyto výslechy správně nebyly provedeny, když, jak uvedl žalovaný, výslech K.K. nemohl poskytnout nové informace, když tento návrh měl prokázat, že na čerpací stanici dodávala PHM pouze společnost ČEPRO a.s. a prodej PHM byl elektronickým systémem řádně evidován. Tyto skutečnosti však nebyly předmětem pochybností správce daně a ani žalovaného, tedy jednalo se o nesporné skutečnosti, ke kterým samozřejmě prokazování být prováděno nemusí. Výslech M.D. navrhl žalobce za účelem prokázání toho, že s údaji v elektronickém systému na čerpací stanici nelze manipulovat a že dodavatel PHM věděl o tom, že někteří nájemci čerpacích stanic prodávali PHM některým odběratelům svým jménem, žalovaný uvedl, že *„nepřistoupil k provedení tohoto důkazního prostředku, a to z důvodu, že předmětný výslech není způsobilý ovlivnit výše uvedené závěry stran posouzení odvolatelem uplatněného nároku na odpočet daně“*. Jak vyplývá z obou rozhodnutí, mezi účastníky přece nebylo sporné, že by mělo být manipulováno s údaji v elektronickém systému na čerpací stanici nebo že by údaje v něm byly nesprávné. Pouze z těchto údajů vyplynulo, že v případě řady transakcí docházelo k neobvyklým změnám způsobu platby (srov. viz závěry z hodnocení výsledku svědkyně Ing. Hrstkové), zároveň pro posouzení v dané věci nebyla podstatná ani informace, zda žalobce věděl o tom, že někteří nájemci čerpacích stanic prodávali PHM některým odběratelům svým jménem. Navíc z výpovědi H.H. a z uvedené smlouvy o distribuci PHM vyplývá, že žalobce byl jen nájemcem čerpací stanice a distributor PHM, tedy prodával PHM, které byly ve vlastnictví jen společnosti ČEPRO a.s. a neměl písemný souhlas k prodeji PHM svým jménem. I tento důkazní prostředek by nemohl ovlivnit již výše zmíněné závěry správních orgánů o neunesení důkazního břemene žalobcem. Tím spíše nevznikl důvod pro provádění dalšího dokazování u soudu (argumentace soudu viz výše). Rovněž žalovaný správně odmítl jako důkazní prostředek usnesení Policie ČR zmíněné žalobcem v žalobě a v odvolání. K tomuto důkaznímu prostředku správně žalovaný uvedl, že daňové řízení vedené orgány finanční správy... *“s odvolatelem ohledně DPH za předmětné zdaňovací období je samostatným řízením vedeným dle zvláštního procesního předpisu, kterým je daňový řád. V usnesení přitom nejsou uvedeny žádné údaje vztahující se ke konkrétním zjednodušeným*

daňovým dokladům a částkám na nich uvedených.... Předmětné usnesení nelze použít jako důkazní prostředek, jelikož z něj není možné zjistit skutečný stav věci, ani ověřit rozhodné skutečnosti.“ Žalobce ani nepopřel závěr žalovaného, že z tohoto usnesení pouze vyplývá, že „Uvedené zjednodušené daňové doklady měly být odvolatelem předloženy před Policií ČR, nikoliv před prvostupňovým správcem daně, jak tvrdí odvolatel.“ Toto usnesení Policie ČR tak nemohlo nahradit ty podklady, které měl v rámci svého důkazního břemene předložit žalobce v daňovém řízení.

Krajský soud dospěl k závěru, že žaloba nebyla důvodná a musel ji proto zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému toto právo podle obsahu spisu nevzniklo.

P o u č e n í :

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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.

V Pardubicích dne 21. července 2016

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Kateřina Vrabcová