



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobce: **Jaroslav Veselý**, DIČ: CZ7402192380,
sídlem K. H. Máchy 360, 407 01 Jílové,
zastoupený JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem,
sídlem Kostelní náměstí 233/1, 412 01 Litoměřice,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2021, č. j. 30500/21/5300-21442-712226,

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 8. 2021, č. j. 30500/21/5300-21442-712226, jímž byla zamítnuta jeho odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 9. 2020, č. j. 2121959/20/2503-50522-506718, č. j. 2123165/20/2503-50522-506718, a č. j. 2124555/20/2503-50522-506718. Nadepsanými rozhodnutími ze dne 22. 9. 2020 přitom správce daně rozhodl podle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 16. 3. 2020, č. j. 543740/20/2503-50522-506718, o doměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017, o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 16. 3. 2020, č. j. 543775/20/2503-50522-506718, o doměření DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017, a o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 16. 3. 2020, č. j. 543833/20/2503-50522-506718, o doměření DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2017 tak, že jim částečně vyhověl, přičemž za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 byla žalobci doměřena daň ve výši 39 797 Kč a stanoveno penále v částce 7 959 Kč, za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 byla žalobci doměřena daň ve výši 74 135 Kč a stanoveno penále v částce 14 827 Kč, a za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2017 byla žalobci doměřena daň ve výši 22 169 Kč a stanoveno penále v částce 4 433 Kč. Žalobce se současně domáhal toho, aby soud žalovanému uložil povinnost nahradit mu náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobce v žalobě nejprve obsáhle shrnul průběh daňového řízení, resp. zrekapituloval obsah jím uplatněných námitek v daném řízení a jejich vypořádání ze strany žalovaného. Následně uvedl, že podle žalovaného neunesl důkazní břemeno k tvrzené pochybnosti správce daně o tom, že dotčené doklady nebyly evidovány v seznamech transakcí jejich výstavců a dále, že nebyly evidovány v systému elektronické evidence tržeb (dále jen „EET“). Žalobce však dle svého názoru neměl žádnou důkazní povinnost k takto sdělené pochybnosti, neboť pochybnost, že výstavce nemá ve svých seznamech určité doklady a že tyto nejsou v systému EET, nemohl správci daně objektivně vyvrátit, resp. prokázat, že výstavce má doklady v seznamech a jsou v systému EET a že výstavce DPH správci daně přiznal a odvedl. Dle žalobce pak odvolací řízení nebylo férové, o čemž mělo svědčit tvrzení žalovaného o zfalšování sporných daňových dokladů. Podle žalobce se tedy žalovaný mylí, pokud tvrdí, že žalobce na své důkazní břemeno rezignoval. Žalobce objektivně neměl žádné důkazní břemeno k pochybnosti správce daně, že dotčené doklady nejsou v seznamech výstavce a že nejsou v systému EET. Žalobce proto namítl, že daňové orgány ve věci nesprávně posoudily otázku přenesení důkazního břemene, když správce daně žalobci sdělil pochybnost ohledně neevidování daňových dokladů u výstavců, což však bylo dle žalobce v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu, neboť takové zjištění a stanovení daně bylo nesprávné. Žalobce totiž neměl právní a faktickou povinnost správci daně prokázat, že jím přijaté daňové doklady jsou zaneseny v seznamu a EET u výstavce.

Vyjádření žalovaného

3. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. K tomu zrekapituloval dosavadní průběh řízení, jakož i uplatněnou žalobní argumentaci. Žalovaný následně v podrobnostech odkázal na obsah spisového materiálu a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

4. Podle žalovaného žalobce vykázal sporná plnění v daňových přiznáních k DPH za předmětná zdaňovací období a dále splnil svoji primární důkazní povinnost podle § 92 odst. 3 daňového řádu, když ve vztahu k přijatým plněním od čerpacích stanic Tank ONO, RADIUS, ZEROGAS a MOL předložil příslušné daňové doklady, včetně svých povinných evidencí za šetřená zdaňovací období a dokumenty týkající se jím provozovaných vozidel. Tato samotná skutečnost nicméně dle žalovaného automaticky nenaplnňovala podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH. Nárok na odpočet daně totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Dle žalovaného jsou přitom ze spisového materiálu zřejmé konkrétní nestandardní okolnosti, které vzbuzovaly pochybnosti o souladu skutečného stavu se stavem formálněprávním. Správce daně zjistil, že některé z žalobcem předložených dokladů za nákupy pohonných hmot od výše jmenovaných čerpacích stanic nebyly v jejich seznamech uskutečněných transakcí zaznamenány. Dále bylo zjištěno, že část žalobcem předložených zjednodušených daňových dokladů obsahovala identické kódy BKP a FIK [identifikační kódy dle § 20 zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o evidenci tržeb“)] a tyto kódy navíc nebyly v centrální evidenci tržeb správcem daně nalezeny. Dle názoru žalovaného tak byly zjištěné skutečnosti schopny vyvolat oprávněné pochybnosti správce daně o tom, zda mají tyto doklady odraz v nějakém reálně přijatém plnění. Své pochybnosti poté správce daně žalobci kvalifikovaným způsobem sdělil výzvou k prokázání skutečností ze dne 1. 7. 2019, přičemž ho vyzval k prokázání konkrétních plnění deklarovaných na specifikovaných daňových dokladech. V rámci této výzvy správce daně současně definoval své pochybnosti a uvedl skutečnosti, ze kterých tyto pochybnosti vyplývají. Správce daně tak dle žalovaného prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, a tudíž své důkazní břemeno unesl a toto přešlo zpět na žalobce. Žalobce nicméně dané pochybnosti i přes odkazovanou výzvu správce daně neodstranil, neboť nejprve na jakékoliv dokazování rezignoval, resp. žádné doklady ani důkazní návrhy nepředložil a až po seznámení s výsledky kontrolního zjištění poprvé předložil relevantní důkazy, ovšem pouze ve vztahu k jednomu dodavateli - Tank ONO. K ostatním sporným daňovým dokladům od dodavatelů RADIUS, ZEROGAS a MOL žalobce žádné důkazy nepředložil. Z tohoto důvodu tedy dle žalovaného ani za této situace nemohl unést své důkazní břemeno a prokázat oprávněnost nároku na odpočet daně. Bylo přitom na žalobci, aby si již v době uskutečňování předmětných obchodů zajistil takové důkazní prostředky, kterými by byl schopen později prokázat jím tvrzené skutečnosti.
5. Podle žalovaného tudíž žalobce neprokázal, že sporná plnění fakticky přijal od deklarovaných dodavatelů RADIUS, ZEROGAS a MOL a v případě dvou (pozn. soudu – dle obsahu správního spisu a rozhodnutí správce daně ze dne 22. 9. 2020 má být správně uvedeno „tří“) sporných daňových dokladů také od dodavatele Tank ONO. Žalobce tedy neprokázal, že mu vznikl nárok na odpočet v souladu s § 72 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). K tomu žalovaný dále upozornil, že žalobci nebylo vytýkáno, že v řízení neunesl důkazní břemeno ohledně evidence sporných daňových dokladů v seznamech transakcí jejich údajných výstavců a evidence těchto dokladů v systému EET. Tuto skutečnost žalobce nebyl povinen prokazovat a žalovaný to po něm ani nepožadoval. Zjištění správce daně, že předmětné doklady nebyly v seznamech uskutečněných transakcí dodavatelů pohonných hmot zaznamenány, a že tyto nebyly nalezeny ani v centrální evidenci tržeb, totiž zavadlo důvodnou pochybnost o tom, zda fakticky došlo k nákupu pohonných hmot tak, jak bylo v daňových dokladech uvedeno. Jednalo se tedy o důvodnou pochybnost o věrohodnosti a pravdivosti dotčených daňových dokladů. Na žalobci poté bylo, aby pochybnosti správce
- Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daně odstranil, tedy prokázal (doložil), že skutečně došlo k nákupu pohonných hmot od předmětných čerpacích stanic tak, jak bylo deklarováno. Právě na této skutečnosti pak spočívalo důkazní břemeno žalobce, který ho však neunesl. Důvodem neuznání nároku na odpočet daně žalobci proto nebylo to, že žalobce neprokázal, že jím přijaté daňové doklady jsou v seznamu a EET u výstavce. Žalovanému dále nebylo jasné, jak případná „férovost“ odvolacího řízení a poznámka o zfalšovaných daňových dokladech spolu souvisí, přičemž žalovaný sporné doklady neoznačil přímo za falešné nebo žalobcem zfalšované.

Posouzení věci soudem

6. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalovaný uvedl, že souhlasí s projednáním věci bez nařízení jednání a žalobce nesdělil do dvou týdnů od doručení výzvy soudu svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoliv byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání uděluje.
7. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty 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 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.
8. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu projednávaného případu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
9. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je v zásadě otázka, zda žalobce u dotčených přijatých plnění unesl důkazní břemeno a prokázal splnění podmínek pro uznání jím uplatňovaných nároků na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH.
10. Podle § 1 odst. 2 daňového řádu je správa daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.
11. Ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 téhož ustanovení vyžaduje-li to průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Dle odst. 5 písm. c) odkazovaného ustanovení správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
12. Otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ve kterém popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daně přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). (...) Svá Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.*

tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy.“ (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, nebo ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 139/2022-41). Daňový subjekt je přitom povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 30/2017-30). Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125).

13. Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, či ze dne 23. 3. 2022, č. j. 6 Afs 29/2021-38). Jak ostatně vyslovil Ústavní soud už v usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04: *„Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který je simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“* Poukázat je možno také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, v němž bylo konstatováno, že *„[d]aňový doklad proto per se není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění. Neodpovídají-li některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu skutečnosti, nelze mechanismus předvídaný v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty využít. Jinými slovy obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem.“*
14. I když tedy daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu poté správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti pak daňový subjekt zpravidla bude prokazovat jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, či ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60). K tomu je případným poukázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, v němž bylo uvedeno, že *„[k]aždý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH“*. Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je zároveň pouze na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102). Nejvyšší správní soud poté v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, popsal, že *„[j]e přitom zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání.“*

15. V návaznosti na shora popsané skutečnosti je pak třeba v projednávané věci zrekapitulovat, že žalobce ve zdaňovacích obdobích 2. až 4. čtvrtletí roku 2017 mj. uplatnil nárok na odpočet daně z nákupu pohonných hmot (a dalšího materiálu) souvisejícího s provozem vozidel dle zjednodušených daňových dokladů vystavených v předmětných zdaňovacích obdobích čerpacími stanicemi Tank ONO, RADIUS, ZEROGAS a MOL. Žalobce tak v daňovém řízení unesl své primární důkazní břemeno, když správci daně předložil příslušné daňové doklady vztahující se k dotčeným plněním, včetně povinných evidencí za šetřená zdaňovací období a dokumenty týkající se jím provozovaných vozidel, kterými prokazoval skutečnosti uvedené v daňovém přiznání. Správce daně nicméně přistoupil k prověření žalobcem předložených daňových dokladů za nákup pohonných hmot, přičemž na základě získaných dokumentů o uskutečněných transakcích čerpacích stanic Tank ONO, RADIUS, ZEROGAS a MOL za rozhodná období, které jsou obsahem spisové dokumentace, zjistil, že některé z žalobcem předložených dokladů za předmětné nákupy pohonných hmot od jmenovaných čerpacích stanic nebyly v jejich seznamech uskutečněných transakcí vůbec zaznamenány. Dále bylo zjištěno, že část žalobcem předložených zjednodušených daňových dokladů obsahovalo identické kódy BKP a FIK (tj. identifikační kódy dle § 20 zákona o evidenci tržeb) a tyto kódy nadto nebyly v centrální evidenci tržeb správcem daně nalezeny. Správce daně tedy v rámci daňového řízení jednoznačně konkretizoval přijaté doklady za pohonné hmoty, u kterých zjistil nadepsané nedostatky (viz výzva k prokázání skutečností ze dne 1. 7. 2019).
16. Na základě vyhodnocení výše popsaných skutečností tak správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda přijatá plnění uvedená na sporných daňových dokladech byla žalobcem fakticky uskutečněna a zda byla použita v rámci jeho ekonomické činnosti pro účely Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

uskutečňování zdanitelných plnění. Správce daně proto výzvou k prokázání skutečností ze dne 1. 7. 2019 vyzval žalobce, aby prokázal, že uplatnil nárok na odpočet daně z dotčených daňových dokladů v souladu s § 72 zákona o DPH oprávněně, resp. aby prokázal faktickou realizaci přijatých zdanitelných plnění v podobě nákupů pohonných hmot tak, jak byly svým rozsahem deklarovány a že je použil v rámci svojí ekonomické činnosti.

17. Dle hodnocení soudu přitom správce daně v předmětné výzvě jednoznačně popsal svá zjištění (podložená obsahem spisové dokumentace), resp. skutečnosti, z nichž plynuly vážné a důvodné pochyby ohledně faktického přijetí zdanitelných plnění dle sporných daňových dokladů od předmětných dodavatelů, když deklarované nákupy pohonných hmot nebyly shora jmenovanými čerpacími stanicemi evidovány. Správce daně tak jasně definoval své pochyby, přičemž popsal konkrétní skutečnosti, ze kterých tyto pochyby vyplývaly. Dle hodnocení soudu tudíž správce daně jím shledané pochyby ve věci žalobci kvalifikovaným způsobem a plně v souladu se zákonem a nadepsanou judikaturou sdělil. Nutno zdůraznit, že v předmětné výzvě k prokázání skutečností byl žalobce vyzván k prokázání zcela konkrétních plnění deklarovaných na specifikovaných daňových dokladech. V kontextu shora odkazované judikatury pak soud shledal, že správce v rámci této výzvy prokázal, že o souladu určitých účetních případů se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Jinak řečeno, odkazované skutečnosti zdejší soud považuje za zcela dostatečné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
18. Z popsaných okolností tedy zřejmým způsobem vyplývá, že správce daně své důkazní břemeno v dané fázi řízení unesl, a to tudíž následně přešlo zpět na žalobce, který byl povinen prokázat pravdivost svých tvrzení o přijetí zdanitelných plnění dle sporných daňových dokladů (popř. svá tvrzení korigovat).
19. Nadepsanou povinnost, která žalobce za daného stavu stíhala, však tento nesplnil. Žalobce totiž správcem daně specifikované pochybnosti přes předmětnou výzvu neodstranil, když zprvu k této výzvě žádné doklady nepředložil a neučinil ani žádné důkazní návrhy (resp. na svoji povinnost rezignoval). V odpovědi na výzvu k prokázání skutečností ze dne 22. 8. 2019 přitom k nákupu povinných hmot „za hotové“ toliko stručně uvedl, že tyto přebíral v IBC barelech v areálu Plast Modrá od pana Míky (dodavatele), kterému na místě v hotovosti za pohonné hmoty zaplatil a za to mu pan Míka předal účtenky z čerpacích stanic, které „údajně provozoval“. Vyjma tohoto sdělení žalobce neuvedl k nákupu pohonných hmot dle sporných daňových dokladů žádné další skutečnosti. Až následně po seznámení s výsledky kontrolního zjištění žalobce v rámci jeho vyjádření ze dne 21. 11. 2019 uvedl, že „*zaúčtované doklady za pohonné hmoty a další materiál související s provozem vozového parku a výkonem činnosti byly fyzicky obdrženy při nákupech a předloženy ke kontrole.*“ Dále zmínil, že kontaktoval dodavatele Tank ONO a nechal si od něj zaslat kopie sporných daňových dokladů, které měl tento dodavatel vystavit. Tyto doklady žalobce správci daně současně předložil. Zároveň upozornil na to, že není schopen ovlivnit nebo kontrolovat to, zda čerpací stanice tyto doklady chybně evidovala. Byl toho názoru, že se u doložených daňových dokladů od Tank ONO jednalo o oprávněný nárok na odpočet daně. Žalobce též doplnil, že i v případě ostatních dodavatelů nebylo jeho chybou, že čerpací stanice nesprávně vykazovaly vystavované sporné daňové doklady. K ostatním sporným daňovým dokladům od dodavatelů RADIUS, ZEROGAS a MOL nicméně žalobce žádné důkazy nepředložil a neučinil ani žádné důkazní návrhy. V této souvislosti je poté třeba pro úplnost zrekapitulovat, že s ohledem na odvolací námitky žalobce provedl správce daně doplnění odvolacího řízení, přičemž u deklarovaného dodavatele Tank ONO opětovně ověřoval, zda vystavil kopie sporných

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daňových dokladů, které žalobce předložil v rámci svého vyjádření ze dne 21. 11. 2019. Dodavatel Tank ONO přitom potvrdil vystavení jednotlivých sporných daňových dokladů, vyjma tří (č. 02/0000328, č. 02/00000325 a č. 02/00000228 vztahujících se ke zdaňovacímu období 2. čtvrtletí roku 2017), které nebyly nalezeny ani v centrální evidenci tržeb. Po provedeném doplnění dokazování tedy správce daně části odvolacích námitek vyhověl a změnil dříve rekapitulované dodatečné platební výměry tak, že žalobci uznal nárok na odpočet daně dle sporných daňových dokladů vystavených dodavatelem Tank ONO, kromě tří výše popsanych. V případě dotčených daňových dokladů vystavených dodavateli RADIUS, ZEROGAS a MOL však správce daně ponechal své závěry beze změny, neboť v tomto kontextu žalobce žádné důkazy nepředložil a ani neučinil jakýkoliv důkazní návrh, resp. v této části zůstal zcela pasivním.

20. V projednávaném případě tak lze na základě veškerých dříve konstatovaných skutečností uzavřít, že žalobce neprokázal, že sporná plnění fakticky přijal od deklarovaných dodavatelů RADIUS, ZEROGAS a MOL a v případě tří sporných daňových dokladů také od dodavatele Tank ONO. Žalobce tedy neprokázal, že mu vznikl nárok na odpočet v souladu s § 72 zákona o DPH. Za daného stavu to byl přitom právě žalobce, na němž vázlo ve smyslu odkazované judikatury důkazní břemeno ohledně prokázání jeho tvrzení o přijetí zdanitelných plnění dle sporných daňových dokladů. Dle hodnocení soudu se tedy daňové orgány ve věci řádně a v souladu se zákonem vypořádaly s otázkou rozložení důkazního břemene a jeho unesení žalobcem, když se zabývaly všemi rozhodnými okolnostmi, a to jak samostatně, tak i v jejich vzájemných souvislostech, přičemž se v této souvislosti vypořádaly i s tvrzeními žalobce učiněnými v rámci daňového řízení. Postup daňových orgánů tak soud shledal zákonným a plně odpovídajícím výše poukazované judikatuře Nejvyššího správního soudu. Jinými slovy, soud nepovažoval za důvodnou značně obecně uplatněnou námitku žalobce stran rozporu postupu daňových orgánů s § 1 odst. 2 daňového řádu. Napadené rozhodnutí tudíž soud vyhodnotil za vydané v souladu se zákonem.
21. Vzhledem k výše popsanému poté soud uvádí, že žalobci nebylo daňovými orgány jakkoliv vytýkáno, že v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ohledně evidence sporných daňových dokladů v seznamech transakcí jejich údajných výstavců a evidence těchto dokladů v systému EET. Tato argumentace je dle soudu ve věci mimoběžná, neboť takové skutečnosti žalovaný po žalobci nepožadoval, jak je ostatně naprosto zřejmé ze samotného obsahu výzvy k prokázání skutečností ze dne 1. 7. 2019. Zjištění správce daně, že dotčené doklady nebyly v seznamech uskutečněných transakcí dodavatelů pohonných hmot zaznamenány a že tyto nebyly nalezeny ani v centrální evidenci tržeb, totiž „toliko“ zavdalo důvodnou pochybnost správce daně o tom, zda fakticky došlo k nákupu pohonných hmot tak, jak je v daňových dokladech uvedeno (tj. vážnou a důvodnou pochybnost o věrohodnosti a pravdivosti těchto daňových dokladů). Jak přitom bylo už dříve vyloženo, na žalobci poté bylo, aby tyto relevantní pochybnosti správce daně odstranil – tj. prokázal, že skutečně došlo k jím deklarovanému nákupu pohonných hmot od předmětných čerpacích stanic. Žalobce však v tomto ohledu jeho důkazní břemeno neunesl. Samotný důvod neuznání nároku na odpočet daně žalobci se tudíž v posuzovaném případě zjevně míjí s jím aktuálně uplatněnými žalobními tvrzeními, neboť ty nereflektují a nekorespondují s reálným obsahem jednak samotné dříve učiněné výzvy k prokázání skutečností, a jednak ani s odůvodněním následně vydaných rozhodnutí ve věci samé.
22. Co se pak týče zcela obecné poznámky žalobce, že odvolací řízení „nebylo férové“, o čemž dle něj mělo svědčit i tvrzení žalovaného o zfalšovaných daňových dokladech, pak soud

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

není vůbec zřejmé, z čeho žalobce jím uváděnou „neférovost“ daného řízení dovozuje a jak s „férovostí“ řízení mělo souviset žalobcem poukazované tvrzení žalovaného o zfalšovaných dokladech. V daném kontextu tedy soud upozorňuje, že za žalobce nemohl jakkoliv domýšlet žalobní tvrzení, jelikož by tímto postupem porušil zásadu rovnosti a přestal by být nestranným rozhodčím sporu; naopak by nepřípustně přebíral funkci advokáta žalobce (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66). Soud přitom v řešeném případě neshledal v postupu žalovaného nezákonnost, jak už bylo ostatně dříve konstatováno, což je pro jeho posouzení, na rozdíl od zjevně subjektivního hlediska případné „férovosti“, zásadní kritérium. Námitku žalobce stran tvrzení žalovaného o zfalšovaných dokladech poté rovněž nelze vyhodnotit za přílehavou, neboť žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí předložené sporné doklady neoznačil přímo za zfalšované. K tomu soud upozorňuje na fakt, že napadené rozhodnutí, resp. jeho odůvodnění, je třeba vždy vnímat jako jeden celek a nevytrhávat jednotlivé pojmy či věty ze souvislostí. Pojem „falešný“ se v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyskytuje toliko jednou, a to v souvislosti s hodnocením žalovaného, že *„[d]le odvolacího orgánu byly zjištěné skutečnosti, tj. že sporné daňové doklady nejsou u čerpacích stanic evidovány a že na některých sporných daňových dokladech jsou uvedeny „falešné“ kódy FIK a BKP schopny vyvolat oprávněné pochybnosti správce daně o tom, zda mají tyto doklady odraz v nějakém reálně přijatém plnění, tedy zda fakticky došlo k nákupu pohonných hmot dle těchto zjednodušených sporných daňových dokladů tak, jak je v nich uvedeno.“* Vycházeje z již shora popsanych závěrů soudu ve věci proto nelze ani v tomto tvrzení žalovaného stran jednoho z důvodů pochybností správce daně, byť za užití značně expresivního výrazu, shledat nezákonnost jeho postupu či samotného napadeného rozhodnutí.

23. K navrženému důkazu správním spisem, resp. listinami, které jsou jeho obsahem (konkrétně napadeným rozhodnutím a odvoláním žalobce proti dodatečným platebním výměrům), je pak nutné uvést, že vychází-li soud ve správním soudnictví z údajů a listin obsažených ve správním spisu, nejedná se o dokazování ve smyslu § 52 s. ř. s. (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2015, č. j. 7 As 83/2015-56, ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, nebo ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011-75). Obsah správního spisu (tj. všechny jeho součásti) tudíž nelze považovat bez dalšího za důkaz. Vyplývá to ze samotné podstaty řízení ve správním soudnictví, které je prezkumným řízením řízení správního, přičemž správní spis je obrazem a výsledkem správního řízení, dokládající skutkový stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2019, č. j. 3 Afs 194/2017-25).
24. S ohledem na veškeré výše uvedené skutečnosti tak soud ve věci uzavřel, že neshledal důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Soud proto žalobu v mezích žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a tudíž ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. rozsudku zamítl.
25. Současně soud v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, přičemž tento ani jejich náhradu nepožadoval.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 nejbližze 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 28. března 2023

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.