



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: X,  
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 5. 1. 2022, č. j. 155/22/5200-10422-713023,

**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 5. 1. 2022, č. j. 155/22/5200-10422-713023, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 9. 2020, č. j. 2126602/20/2503-50522-506718. Nadepsaným rozhodnutím 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 13. 3. 2020, č. j. 544181/20/2503-50522-506718, o doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017 tak, že mu částečně vyhověl, přičemž za zdaňovací období roku 2017 byla žalobci doměřena daň ve výši 96 696 Kč a stanoveno penále v částce 19 440 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, že jsou v systému EET a že výstavce daň z přidané hodnoty správci daně přiznal a odvedl, přičemž se tedy jednalo o uznatelný daňový náklad. Dle žalobce pak odvolací řízení nebylo férové, o čemž mělo svědčit tvrzení žalovaného o zfalšování sporných daňových dokladů. Podle žalobce se žalovaný mylí, pokud tvrdí, že žalobce na své důkazní břemeno rezignoval. Žalobce objektivně neměl žádné důkazní břemeno k pochybnosti správce daně, že předmětné 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 splnil svoji primární důkazní povinnost podle § 92 odst. 3 daňového řádu, když správci daně předložil příslušné daňové doklady, včetně povinných evidencí za šetřené zdaňovací období, jakož i dokumenty týkající se jím provozovaných vozidel. Na základě vyhodnocení předložených daňových dokladů za nákup pohonných hmot, které správce daně prověřoval u dotčených čerpacích stanic, nicméně správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda pohonné hmoty uvedené na sporných daňových dokladech byly žalobcem fakticky přijaty a zda byly použity v rámci ekonomické činnosti pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. Zejména správce daně zjistil, že některé ze žalobcem předložených dokladů za nákupy pohonných hmot od čerpacích

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

stanic Tank ONO, RADIUS, ZEROGAS a MOL nebyly v seznamech uskutečněných transakcí těchto čerpacích stanic zaznamenány. Dále bylo zjištěno, že část žalobcem předložených zjednodušených daňových dokladů obsahovala identické kódy BKP a FIK [tj. 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. Své pochybnosti poté správce daně žalobci kvalifikovaným způsobem sdělil výzvou k prokázání skutečností ze dne 1. 7. 2019, přičemž ho vyzval k prokázání skutečností týkajících se konkrétních dokladů za pohonné hmoty a ostatní nákupy za hotové. V rámci této výzvy správce daně současně uvedl, z čeho pramení jeho pochybnosti, když popsal jednotlivá zjištění. Dle žalovaného tak správce daně jeho důkazní břemeno unesl, a to přešlo zpět na žalobce, který byl povinen prokázat pravdivost svých tvrzení o přijetí pohonných hmot dle sporných daňových dokladů. 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 jeho důkazní břemeno a prokázat oprávněnost uplatněných daňových výdajů. 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 oprávněnost uplatnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle sporných daňových dokladů od deklarovaných dodavatelů RADIUS, ZEROGAS a MOL a tří sporných daňových dokladů od dodavatele Tank ONO. V daném postupu správce daně tak žalovaný neshledal rozpor s § 1 odst. 2 daňového řádu, jakož ani s jinými ustanoveními zákona. 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 zavdalo 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 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. Stejně tak dle žalovaného nebyla důvodem neuznání výdajů jako nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce skutečnost, že výstavci sporných daňových dokladů neodvedli daň, ale to, že žalobce, byť na něj bylo řádně přeneseno důkazní břemeno, toto neunesl a neprokázal oprávněnost těchto výdajů uplatněných ve zdaňovacím období roku 2017.
6. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

### Posouzení věci soudem

7. 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.
8. 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.
9. 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.
10. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je v zásadě otázka, zda žalobce v daňovém řízení prokázal daňovou uznatelnost výdajů za nákup pohonných hmot (a dalšího materiálu souvisejícího s provozem vozidel) ve zdaňovacím období roku 2017 dle předložených zjednodušených daňových dokladů vystavených čerpacími stanicemi Tank ONO, RADIUS, ZEROGAS a MOL podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
11. Podle § 1 odst. 2 daňového řádu je správa daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.
12. 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.
13. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů, zároveň platí, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
14. 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 daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). (...) Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi* Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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, ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 30/2017-30, nebo ze dne 15. 12. 2021, č. j. 2 Afs 339/2019-37). 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). Zároveň není správce daně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze toho, co tvrdí tento subjekt sám (srov. náleze Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).

15. Prokázání příslušného výdaje přitom je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Nejsou tedy rozhodné jen formální náležitosti předloženého účetnictví, ale stav faktický (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 31. 8. 2015, č. j. 4 Afs 109/2015-41, ze dne 21. 2. 2019, č. j. 1 Afs 276/2018-47, ze dne 27. 9. 2022, č. j. 2 Afs 190/2020-42, či ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 420/2021-46). 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.“*
16. 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70). 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, 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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60, ze dne 21. 2. 2019, č. j. 1 Afs 276/2018-47, nebo ze dne 19. 11. 2019, č. j. 1 Afs 148/2019-59). K tomu je případným poukázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2022, č. j. 7 Afs 382/2020-32, v němž bylo uvedeno, že „*prokázání nároku na uplatnění daňové účinných výdajů z přijatých zdanitelných plnění ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, patří mezi povinnosti podnikatele jako daňového subjektu. (...) Povinností daňového subjektu je zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zjišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37).*“ Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je tedy 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 v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, též konstatoval, že „*lže 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.*“

17. V návaznosti na shora popsané skutečnosti a uplatněnou žalobní argumentaci je pak třeba v projednávané věci zrekapitulovat, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2017 mj. uplatnil jako daňově uznatelné náklady výdaje za nákup pohonných hmot (a dalšího materiálu) souvisejícího s provozem vozidel dle zjednodušených daňových dokladů vystavených 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 šetřené 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 rozhodné období, které jsou obsahem spisové dokumentace, zjistil, že některé ze 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).
18. Na základě vyhodnocení výše popsaných skutečností tak správci daně v této části 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 dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Správce daně proto výzvou k prokázání skutečností ze dne 1. 7. 2019 žalobce mj. vyzval k tomu, aby prokázal, že se v případě částek za pohonné hmoty plynoucích z dotčených daňových dokladů jednalo o výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů [popř. v souvislosti s podnikáním žalobce v souladu s § 24 odst. 2 písm. k) téhož zákona], resp. aby prokázal Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

faktickou realizaci deklarovaných nákupů co do rozsahu a jejich věcné náplně s akcentem na prokázání, že dotčené pohonné hmoty byly fakticky odebrány dle předložených dokladů.

19. 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 pohonných hmot dle sporných daňových dokladů od předmětných dodavatelů, když deklarované nákupy pohonných hmot nebyly shora jmenovanými čerpacími stanicemi evidovány, přičemž na některých daňových dokladech byly uvedeny naprosto identické kódy FIK a BKP, případně tyto kódy nebyly v centrální evidenci tržeb vůbec nalezeny. Správce daně tak jasně definoval své pochyby, přičemž popsal konkrétní skutečnosti, ze kterých tyto pochyby vyplývaly. Dle hodnocení soudu tudíž správce daně jím shledané pochybnosti 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 obchodních případů deklarovaných na specifikovaných daňových dokladech. V kontextu shora odkazované judikatury pak soud shledal, že správce v rámci dané 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.
20. 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 pohonných hmot dle sporných daňových dokladů a měl tedy prokázat průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k daným obchodním případům (popř. svá tvrzení korigovat).
21. Nadepsanou povinnost, která žalobce za daného stavu stíhala, však tento v posuzované části 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 zboží přebíral v IBC barelech v areálu Plast Modrá od pana M. (dodavatele), kterému na místě v hotovosti za pohonné hmoty zaplatil a za to mu pan M. 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 „*záúčtované 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 a předložené důkazní prostředky provedl správce daně doplnění odvolacího řízení, přičemž

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

u deklarovaného dodavatele Tank ONO opětovně ověřoval, zda vystavil sporné daňové doklady, které žalobce ve věci předložil. Dodavatel Tank ONO přitom potvrdil vystavení jednotlivých zjednodušených daňových dokladů, vyjma tří (č. 02/0000328, č. 02/00000325 a č. 02/00000228), které nebyly nalezeny ani v centrální evidenci tržeb. Po provedeném doplnění dokazování tedy správce daně části odvolacích námitek vyhověl a změnil dříve rekapitulovaný dodatečný platební výměr tak, že žalobci uznal výdaje na pohonné hmoty 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.

22. V projednávaném případě tak lze na základě veškerých dříve konstatovaných skutečností uzavřít, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle sporných daňových dokladů od dodavatelů RADIUS, ZEROGAS a MOL a tří sporných daňových dokladů od dodavatele Tank ONO. Žalobce tedy neunesl důkazní břemeno, jež ho tížilo ve vztahu k prokázání, že výdaje uplatněné podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně vynaložil způsobem, jak deklaroval na sporných daňových dokladech. Za daného stavu to byl přitom právě žalobce, na němž vázlo ve smyslu odkazované judikatury důkazní břemeno ohledně prokázání nároku na uplatnění daňové účinných výdajů z přijatých zdanitelných plnění ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. 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.
23. 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 bylo 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 předmětných výdajů jako nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů žalobci se tudíž v posuzovaném případě zjevně míjí s jím aktuálně uplatněnými žalobními tvrzeními, neboť ty nereflktují a nekorespondují s reálným obsahem jednak samotné dříve učiněné výzvy

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

k prokázání skutečností, a jednak ani s odůvodněním následně vydaných rozhodnutí ve věci samé.

24. 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 soudu 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 přílehlavou, 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“ či „zfalšovaný“ se v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyskytuje toliko dvakrát, 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. (...) Dle odvolacího orgánu jde přitom o relevantní, důvodné a také velmi závažné pochybnosti o věrohodnosti sporných daňových dokladů. Samotná skutečnost, že dodavatelé doklady neevidovali či z nich neodvedli daň, sama o sobě nevedla k neuznání výdajů, nicméně vyvolala důvodné a závažné pochybnosti o věrohodnosti sporných daňových dokladů, neboť důvodem, proč doklady nebyly evidovány u čerpacích stanic, nemuselo být nutně pouze z důvodu na straně těchto dodavatelů (tj. že je zatajili, špatně evidovali apod.), ale důvodem také mohlo být uplatňování daňově uznatelných nákladů daňovým subjektem na základě zfalšovaných daňových dokladů.*“ Vycházejí z již shora popsanych závěrů soudu ve věci proto nelze ani v tomto tvrzení žalovaného (resp. možné hypotéze) stran jednoho z důvodů pochybností správce daně, byť za užití značně expresivního výrazu, shledat nezákonnost jeho postupu či samotného napadeného rozhodnutí.
25. K navrženému důkazu správním spisem, resp. listinou, která je jeho obsahem (konkrétně napadeným rozhodnutím), je pak nutno 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 přezkumným 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).

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

26. S ohledem na veškeré výše uvedené skutečnosti tak soud žalobu v mezích žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a tudíž ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. rozsudku zamítl.
27. 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:**

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](http://www.nssoud.cz).

Ústí nad Labem 28. března 2023

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.