



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců JUDr. Bc. Kryštofa Horna a Mgr. Ing. Lenky Bursíkové ve věci

žalobce: **L. H.**, IČO: X
sídlem X

zastoupen advokátem JUDr. Jiřím Vaníčkem
sídlem Šaldova 466/34, Praha

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2019, č. j. 16594/19/5300-21442-712715,

takto:

I. **Žaloba se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah žaloby

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti sedmi dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 4. 2018, č. j. 1812218/18/2115-50522-202664, č. j. 1812218/18/2115-50522-202664, č. j. 1812394/18/ 2115-50522-202664, č. j. 1812508/18/2115-50522-202664, č. j. 1812622/18/2115-50522-202664, č. j. 1812756/18/2115-50522-202664,

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

č. j. 1812842/18/2115-50522-202664 a č. j. 1812893/18/ 2115-50522-202664, kterými správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců června až prosince roku 2013 v souhrnné výši 769 931 Kč a uložil žalobci povinnost k úhradě penále v souhrnné výši 153 984 Kč (dále jen „platební výměry“).

2. Žalobce uvedl, že finanční orgány nárok na odpočet DPH za zdaňovací období měsíce června 2013 neuznaly v rozporu se zákonem. Žalobce v daňovém řízení prokazoval oprávněnost odpočtu za pohonné hmoty dodané panem M. N., byť pouze částečně, a to v rozsahu jejich použití do tří nákladních vozidel používaných v pískovně v obci Křenek. Svědek Č., který byl technickým dozorem provozovatele pískovny, ve výpovědi podrobně popsal, že převážení, vnitřní provoz a obsluhu pískoven obstarával právě žalobce. Jeho nákladní vozidla se pohybovala pouze po pískovně, neboť byla obalena pískem, jílem a blátem, a nesměla tedy jezdit na pozemních komunikacích. Tankování pohonných hmot do těchto vozidel bylo věcí žalobce. Pokud by vozidla po areálu pískovny nejezdila, nebyly by mu proplaceny vystavené faktury. Svědek rovněž popsal, že provoz vozidel v pískovně je náročný na spotřebu pohonných hmot. Závěry vyplývající z tohoto výsledku žalovaný naprosto dezinterpretoval. Žalobce odebíral pohonné hmoty od pana N. a rovněž od společnosti Shell Czech Republic a.s. (dále jen „Shell“), bylo však prokázáno, že uvedená tři nákladní vozidla pohonné hmoty na čerpací stanici Shell neodebírala, což ostatně ani nebylo možné, pokud nevyjížděla z pískovny. Žalobce k tomu již v průběhu daňové kontroly uvedl, že naftu u pana N. odebíral (osobně on nebo jeho otec) do nádob, které osobním automobilem vozili do pískovny. Uzavřel-li žalovaný, že nebylo prokázáno, jakou naftu do vozidel v pískovně žalobce tankoval, a nemohlo-li jít o naftu od Shell, muselo logicky jít právě o naftu od pana N., jejíž odběr žalobce vykázal v účetnictví. V opačném případě by musely finanční orgány dojít k absurdnímu závěru, že naftu žalobce odebíral od neznámého dodavatele, jehož daňové doklady ani nezanesl do svého účetnictví a neuplatnil z nich nárok na odpočet DPH. Žalobce uvedl, že skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze *ex post* prokázat s absolutní jistotou. Zjištěné skutečnosti ale nelze interpretovat tak, aby bylo žalobci znemožněno unést důkazní břemeno. Finanční orgány musí ve vztahu k prokázání toho, jaká nafta byla použita do vozidel v pískovně, nastavit rozumnou míru pravděpodobnosti pro unesení důkazního břemene.
3. Dále žalobce uvádí, že před vydáním napadeného rozhodnutí podáním ze dne 5. 4. 2019 navrhl provedení dalšího výsledku svědka, konkrétně svého zaměstnance pana V. C., který řídil vozidla na zakázce v pískovně v obci Křenek. Ten mohl osvětlit, jak byla tankována nafta do těchto nákladních vozidel. Náзор o nutnosti provedení výsledku svědka C. žalobce opírá rovněž o stanovisko správce daně k odvolání (byť v řízení týkajícím se daně z příjmů fyzických osob, avšak se stejným skutkovým základem) ze dne 20. 9. 2018, č. j. 4315373/18/2100-11420-202289.
4. Ve vztahu k vývozu zboží mimo území EU (dvou nákladních vozidel do Saúdské Arábie) se žalovaný sice na rozdíl od správce daně ztotožnil s právním názorem žalobce o možnosti prokázat naplnění podmínek dle § 66 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 344/2013 Sb. (dále jen „zákon o DPH“) jakýmkoli důkazními prostředky, nicméně i tak žalovaný nesprávně konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Dispozice s motorovými vozidly, která podléhají řadě evidenčních povinností, a tedy i pohyb po území Evropské unie lze prokázat právě zápisy v registru vozidel. V projednávaném případě žalobce správci daně předložil registrační značku pro vývoz vozidla dle § 14 zákona č. 56/2001 Sb., podmínkách provozu vozidel na pozemních

komunikacích a o změně zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla), ve znění zákona č. 307/1999 Sb., ve znění pozdějších předpisů a dále osvědčení o registraci vozidla na nového majitele (občana Saúdské Arábie) a fakturu o prodeji vozidel tomuto odběrateli ze třetí země. Osvědčení o registraci vozidla i vývozní značka jsou veřejnou listinou. Žalobce poukázal i na přípis Magistrátu města Mladá Boleslav, ze dne 4. 10. 2017, č. j. 253/2017-DS-14/572, ke kterému byla přiložena žádost o ukončení leasingu a žádost o vývoz vozidla do zahraničí. Vývoz vozidel do zahraničí tak byl dle žalobce dostatečně prokázán.

Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a zopakoval argumentaci uvedenou v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Připomněl, že správce daně dalším šetřením zjistil nesrovnalosti v tvrzeních žalobce, mimo jiné, že pan N. měl za rok 2013 nakoupit méně nafty, než kolik měl dle tvrzení žalobce za rok 2013 prodat samotnému žalobci. Věrohodnost žalobcových dokladů byla zpochybněna jednáním samotného žalobce, který nejprve předkládal doklady, kterými deklaroval nákup nafty od pana N. v celkovém množství 116 723 litrů, aby poté následně sám v oznámení o úhradě daně uvedl, že ve skutečnosti od pana N. nakoupil pouze 66 824 litrů nafty. Z takového jednání vyplývá, že sám žalobce přiznává, že předložené doklady nebyly vydány na základě faktického nákupu nafty, a jedná se tedy nejspíš o doklady zfalšované. Výpověď svědka Č. nebyla způsobilá prokázat skutečnost, že žalobce nakoupil pohonné hmoty dle předložených souhrnných daňových dokladů vystavených panem N., neboť svědek Č. nevěděl, jakým způsobem žalobce doplňoval pohonné hmoty do vozidel umístěných v areálu pískovny, takové činnosti nebyl přítomen a ani nevěděl, kde žalobce naftu nakupoval. Svědek N. uvedl, že je u něj na čerpací stanici možno čerpat i do nádob, avšak žalobce takto naftu čerpat neviděl. V rámci daňového řízení byli vyslechnuti jako svědci také žalobcovi zaměstnanci, kteří u něj pracovali jako řidiči nákladních vozidel. Ani jeden z nich nevypověděl, že by do jeho vozidla byla nafta tankována pomocí kanystrů či že by věděl o tom, že žalobce dočerpává vozidla pomocí kanystrů.
6. K výsledku svědka C. žalovaný uvedl, že po zvážení žalobcova důkazního návrhu dospěl v odvolacím řízení k závěru, že navrhovaný výslech není způsobilý prokázat nákup pohonných hmot v deklarovaném množství dle předložených daňových dokladů na čerpací stanici Vraňany. Z tvrzení žalobce vyplývá, že pohonné hmoty určené do vozidel v pískovně tankoval výhradně žalobce osobně, případně jeho otec, nikoliv navrhovaný svědek. K tomuto návrhu na provedení výsledku svědka žalovaný dodal, že jej žalobce učinil až dávno po uplynutí lhůty pro navržení nových důkazů, a žalobci tak zaniklo právo navrhopat v odvolacím řízení další důkazy.
7. K námitce týkající se prokázání vývozu vozidel mimo území Evropské unie (dále jen „EU“) žalovaný uvedl, že k uvedené transakci žalobce předložil správci daně fakturu vystavenou pro odběratele ze Saúdské Arábie za prodej dvou vozidel Mercedes Actros. Na výzvu správce daně k doložení rozhodnutí celního orgánu o uskutečnění vývozu žalobce uvedl, že rozhodnutí o vývozu zboží celní orgán nevystavil a žalobce jej nepožadoval, jelikož o této povinnosti nevěděl. Žalobce tak ke sděleným pochybnostem správce daně předložil pouze kopii českého osvědčení o registraci vozidla a kopii českých technických průkazů na uvedeného odběratele s tím, že nemůže již nic dalšího doložit. Žalobce tak výstup zboží z území Evropské unie neprokázal daňovým dokladem v podobě rozhodnutí

celního úřadu o vývozu zboží mimo území Evropské unie ani jinými důkazními prostředky. K námitce žalobce, že v daném případě žalobce správci daně předložil registrační značku pro vývoz vozidla a osvědčení o registraci vozidla na nového majitele, konkrétně na občana Saudské Arábie, žalovaný uvedl, že registrace vozidla na jinou osobu, byť se jedná o zahraniční osobu, neprokazuje faktické uskutečnění vývozu tohoto vozidla mimo území EU. Stejně tak jej neprokazuje ani pořízení registrační značky pro vývoz, která může dosvědčovat pouze možnou přípravu k tomuto vývozu. Žalobce tak dle závěrů správních orgánů nesplnil zákonem stanovené podmínky pro osvobození od daně při vývozu zboží dle § 66 zákona o DPH.

Replika žalobce

8. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že i svědek S. (řidič) při výslechu dne 5. 2. 2018 uvedl, že někdy tankoval i ve X (u pana N.) a že zde platili žalobce nebo jeho otec.
9. Namítá-li žalovaný opožděnost návrhu výslechu svědka C., žalobce uvádí, že jej navrhoval i ve věci přezkumu platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob. Žalovaný z jiného řízení věděl, že žalobce navrhuje tohoto svědka vyslechnout a že jeho svědectví se týká obou daňových povinností žalobce. Žalovaný měl před vydáním napadeného rozhodnutí dostatek času se důkazním návrhem vypořádat.
10. Žalobce rovněž doplnil, že v daňovém spise jsou založeny dva úřední záznamy, a to č. j. 288664/17/2115-60561-205038 a č. j. 288665/17/2115-60561-205038. V případě prvního úředního záznamu je mnoho údajů začerněných a u druhého úředního záznamu se jedná o přehled nákupů nafty z centrálního registru prodejců pohonných hmot. U tohoto druhého úředního záznamu uvedl správce daně částku 216 183 l nafty, ačkoliv tato částka je mnohem vyšší, a to 226 117 l nafty. Tato „manipulace s důkazy“ činí dle žalobce rozhodnutí nepřezkoumatelným.

Skutečnosti vyplývající z obsahu správního spisu

11. Žalobce v přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce června 2013 uplatnil na řádku 22 daň na výstupu (při vývozu zboží) ve výši 309 540 Kč a na řádku 40 nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců ve výši 790 776 Kč.
12. Dne 2. 6. 2016 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu v rozsahu daně z příjmů fyzických osob za období roku 2013 a DPH za období června až prosince 2013.
13. Žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH z prodeje dvou vozidel Mercedes do Saudské Arábie. Vedle toho uplatnil rovněž nárok na odpočet DPH z nákupu nafty dle pokladních dokladů od pana N.. V červnu 2013 šlo o 16 272 l nafty (srov. přílohu k položce 13 správního spisu). Současně nakupoval naftu i u společnosti Shell, která odebrané pohonné hmoty fakturovala společnosti Mosolf Automobillogistik s.r.o., IČO: 48591301 (dále jen „Mosolf“), a ta je následně přefakturovávala žalobci. Tyto odběry byly zaznamenávány na jednotlivé tankovací karty pod registračními značkami vozidel žalobce.
14. Při jednání dne 7. 9. 2016 správce daně vyzval žalobce, aby doložil prodej dvou vozidel Mercedes do Saudské Arábie rozhodnutím celního orgánu o uskutečnění vývozu. Žalobce předložil české osvědčení o registraci vozidla na osobu se sídlem trvalého nebo povoleného pobytu v Saudskoarabském království. K problematice tankování řidičů žalobce uvedl, že řidiči dotankovávali palivo u pana N., protože nafta pění, a tak nelze natankovat do plné nádrže. Peníze jim dával na naftu v hotovosti, neboť jim věří a pan N. nechtěl prodávat na

fakturu. Dále naftu tankoval žalobce sám do sudu s vozidlem Octavia s přívěsem, tu pak vozil tankovat do vozidel Tatra do pískoven.

15. Dne 26. 10. 2016 správce daně vyzval žalobce mimo jiné k prokázání uskutečnění vývozu vozidel do Saudské Arábie a toho, že vykázané nákupy nafty od pana N. se uskutečnily tak, jak je uvedeno na pokladních dokladech, sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů a k ekonomické činnosti žalobce a k provozu jednotlivých označených automobilů. Uvedl, že podle nákupních lístků bylo na jedno čerpání nakoupeno i přes 800 litrů nafty, nemůže jít tedy o „dotankování do plna“. Nákupy byly uskutečňovány i na vozy, u kterých nebylo předloženo vyúčtování služební cesty.
16. Dne 7. 12. 2016 žalobce při ústním jednání do protokolu opravil své vyjádření, že naftu vozil vozidlem Octavia. Ve skutečnosti ji vozil vozidlem M. M., r. z. X, k čemuž předložil fotografie vozidla s naloženými nádobami (cca čtrnácti kanystry a sudem), které zcela zaplňovaly zavazadlový prostor vozidla i místo nad sklopenými zadními sedáčkami. Předložil dále sešit se záznamy o hotovosti vyplácené řidičům za účelem hotovostní úhrady pohonných hmot u pana N.. Ostatní pak platil žalobce či jeho otec. Jelikož Mosolf chtěla, aby byl žalobce jejím výhradním dopravcem, a hradilo se přes ni tankování u Shell, tankovali u pana N. řidiči, když jezdili i pro jiné zákazníky než Mosolf. Tyto pohonné hmoty také sloužily pro vozidla Tatra, která jezdila v pískovnách.
17. Dne 4. 1. 2017 žalobce při ústním jednání do protokolu doplnil, že podle § 7 smlouvy s Mosolf mu hrozila smluvní pokuta 40 000 Kč, pokud by jezdil pro jiné zákazníky. On však přesto pro jiné zákazníky jezdil, a proto řidiči tankovali u pana N. (neboť o nadměrném odběru pohonných hmot u Shell by se Mosolf dozvěděl, neboť přes něj byly pohonné hmoty od Shell fakturovány – pozn. soudu).
18. Svědek N. při výslechu dne 23. 1. 2017 uvedl, že provozuje pouze čerpací stanici ve Vraňanech, kde má jediný čerpací stojan. Nádrž na naftu má objem 16 000 litrů. Prodává na hotovost, CCS karty i na fakturu. Žalobce bral naftu za hotové, a to do nákladních vozidel na převoz malých aut. Svědek nevyloučil, že by žalobce tankoval do nádob, ale neviděl jej u toho. Čerpací stanici ale obsluhují i další osoby. Pokladní lístky nejsou propojeny s nádrží. Svědek nedokázal potvrdit, zda předložené doklady žalobce byly vystaveny na jeho čerpací stanici, či nikoliv. Kromě žalobce zde čerpali i ostatní zákazníci, jde o veřejný prodej.
19. Dne 26. 1. 2017 zařadil správce daně do spisu dva úřední záznamy, které zmiňuje žalobce ve své duplice. V prvním úředním záznamu č. j. 288664/17/2115-60561-205038 nejsou v rozporu s tvrzením žalobce začerněny žádné údaje. Tímto záznamem byly do spisu zařazeny a vyhodnoceny zápisky pana N. o výtoči nafty v porovnání s doklady, které předložil žalobce. Pro období června 2013 správce daně vypracoval tabulku deklarovaných nákupů žalobce u pana N. (celkem 16 272 litrů) a panem N. zaznamenané výtoče za hotové (ve dnech, kdy dle dokladů tankoval žalobce, šlo jen 6 128 litrů). V tabulce není započtena výtoč za dny, za které žalobce doklady o tankování nepředložil (v červnu 2013 jde o 4., 5. 6. a 7. den, kdy byla výtoč za hotové celkem 1 268 litrů, za celý měsíc tedy činila 7 396 litrů). Za celý rok 2013 měl žalobce odebrat 216 234 litrů nafty, přitom dle záznamů pana N. bylo (pouze ve dnech, kdy měl žalobce dle svých dokladů čerpat) vytočeno za hotové jen 118 821 litrů. Z druhého úředního záznamu č. j. 288665/17/2115-60561-205038 plyne, že správce daně obstaral z centrálního registru prodejců pohonných hmot přehled nákupů nafty panem N. u jeho dodavatele (společnosti ZZN Polabí a. s.). Podle záznamu

za celý rok 2013 pan N. nakoupil jen 216 183 litrů nafty. Součet hodnot soud ověřil a dospěl ke stejnému výsledku jako správce daně. Soud na tomto místě konstatuje, že mu není zřejmé, jak žalobce dospěl k jím uváděné hodnotě 226 117 litrů.

20. Dne 1. 3. 2017 správce daně opětovně vyzval žalobce k prokázání uplatněných nákladů a nároků na odpočet DPH z hotovostních dokladů za nákup nafty od pana N. na čerpací stanici Vraňany. Pochybnosti nebyly rozptýleny, neboť svědecká výpověď jednoznačně nepotvrdila, že by doklady vystavil a hotovost přijal, vozidla provozovaná v pískovně řídili dle tvrzení žalobce dva důchodci zadarmo, z nichž jeden již zemřel, přičemž náklady na pohonné hmoty převyšovaly částky, které žalobce fakturoval odběratelům.
21. Dne 28. 6. 2017 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. Správce daně poukázal na rozpory v množství dodané a odebrané nafty na čerpací stanici pana N.. Dále se pozastavil nad tím, že dle čestného prohlášení jezdil s vozidlem v pískovně pan C. zadarmo, a to dle výkazů 8 hodin denně, tedy po celou řádnou pracovní dobu. Přitom mu s cestami z jeho bydliště do pískovny vznikaly další náklady. Žalobce také nevysvětlil rozpor mezi výší nákladů na spotřebovanou naftu v pískovně (916 614 Kč) a zaúčtovanými výnosy (649 160 Kč). Správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatněného nároku v deklarovaném rozsahu, za zdaňovací období měsíce června 2013 ve výši 97 995,35 Kč. Pokud jde o vývoz zboží, neshledal správce daně předložené důkazy dostatečnými k prokázání, že vyvážená vozidla Mercedes skutečně opustila území EU. Neprokázal tedy nárok na osvobození v rozsahu 309 540 Kč, což odpovídá dani ve výši 53 722 Kč.
22. Podáním ze dne 15. 9. 2017 se žalobce vyjádřil, že není zřejmé, jak správce daně dospěl k množství nafty, kterou odebral od pana N.. Sám žalobce osobním automobilem v kanystrech odebral minimálně 30 471 litrů a i následně odebíral naftu tímto způsobem a pak ji rozléval do nákladních automobilů ve svém sídle. Uvedl, že zakázka v pískovně skutečně byla ztrátová, to však nezpůsobuje neprůkaznost jeho tvrzení. K otázce vývozu vozidel navrhl výslech pana A. F. A. (deklarovaného nabyvatele vozidel Mercedes) formou mezinárodní právní pomoci.
23. Magistrát města Mladá Boleslav dne 4. 10. 2017 k žádosti správce daně do spisu založil žádost o ukončení leasingu a žádost o vývoz vozidla Mercedes do zahraničí.
24. Žalobce dne 3. 11. 2017 oznámil správci daně úhradu části doměřované daně. Ve vztahu k DPH je dle něj relevantní tvrzení o odebrání nafty v množství 36 353 litrů. Toto množství představuje 31,1% celkového množství nafty odebrané od pana N.. Pokud správce daně doměřil DPH za červen-prosinec 2013 částku 769 931 Kč, uhradil žalobce tuto daň bez 31,1 % z této částky.
25. Správce daně provedl výslechy řidičů, kteří pracovali pro žalobce. Dne 1. 2. 2018 vypovídal svědek P. H.. Pohonné hmoty bral na čerpacích stanicích Shell, měl tankovací kartu. Nikdy neplatil pohonné hmoty v hotovosti ani na to nedostával peníze a nikdy netankoval na čerpací stanici ve Vraňanech ani neví o tom, že by do vozidla bylo čerpáno z kanystrů. Obdobně vypovídali dne 5. 2. 2018 P. H. a dne 7. 2. 2018 R. T., dne 22. 2. 2018 D. P., dne 5. 3. 2018 V. T. a rovněž po vydání platebních výměrů dne 5. 6. 2018 O. F.. Dne 5. 2. 2018 vypovídal P. S., který uvedl, že tankují na Shell a někdy ve Vraňanech, v hotovosti však nikdy neplatil, neboť tam platil vždy žalobce či jeho otec. Doklady ve Vraňanech nedostal a do výkazu tankování zapsané není. Z kanystrů palivo nikam nedoplňoval.

26. Dne 9. 4. 2018 projednal správce daně s žalobcem zprávu o daňové kontrole. Správce daně uvedl, že v knize jízd automobilu M. M. r. z. X jsou zaznamenány jízdy do Benátek nad Jizerou, kde má žalobce uzavřenou smlouvu na pronájem kanceláře a parkovacích míst. Nebylo zjištěno, že by měl prostory, kde by mohl rozlévat několik tisícovek litrů do nákladních automobilů. Správce daně zopakoval, že v měsíci červnu 2013 neměl pan N. dodáno dost nafty na to, aby mohl deklarované množství za hotové prodat žalobci. Poukázal rovněž na výpověď většiny řidičů, kteří popřeli tankování ve Vraňanech i možnost tankování z kanystrů. Ve věci výsledku tvrzeného saudskoarabského odběratele vozidel Mercedes správce daně uvedl, že svědecká výpověď nemůže nahradit daňový doklad. Výstup z území žalobce neprokázal jinými důkazními prostředky podle § 66 odst. 6 zákona o DPH. Kontrolní zjištění se nezměnilo.
27. Dne 23. 4. 2018 správce daně vydal platební výměry, které byly podle § 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 170/2017 Sb. (dále jen „daňový řád“) odůvodněny zprávou o daňové kontrole.
28. Proti platebním výměrům podal žalobce blanketní odvolání, které doplnil 27. 6. 2018. Argumentoval v něm obdobně jako v dosavadním řízení a později v žalobě.
29. Součástí spisu je rovněž protokol ze dne 23. 1. 2017 o výsledku žalobce jako svědka v průběhu daňové kontroly pana N., týkající se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 a DPH za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2013. Žalobce při něm uvedl, že zaměstnanci měli svěřenou hotovost a tankovali ve Vraňanech. Poté, co předali doklad, odškrtnl si zálohy a vyúčtoval je. Když žalobce tankoval osobně, několikrát jej obsluhoval sám pan N..
30. Dne 13. 8. 2018 byl v odvolacím řízení vyslechnut L. Č., vedoucí pískoven provádějící dozor v roce 2013 v pískovně v Křenku. Uvedl, že tam bagr těží písek z vody, což je náročnější. Při skryvkových pracích jsou potřeba auta. Ta jezdí z pískoven jediné při opravě, nejsou z důvodů znečištění schopna provozu na silnici. Vjezdy nejsou evidovány. Způsob doplňování pohonných hmot byl věcí žalobce. Platí se jen čistý čas práce, nikoliv pohonné hmoty, ale pokud by auto nejezdilo, žalobci by neplatili.
31. Dne 7. 12. 2018 byl žalobce seznámen se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení. Žalobce se k nim 14. 12. 2018 a 5. 4. 2019 vyjádřil. Současně navrhl písmoznalecké zkoumání podpisů pana N. na daňových dokladech.
32. Dne 29. 4. 2019 žalovaný vydal napadené rozhodnutí. Uvedl, že věrohodnost dokladů předložených žalobcem byla zpochybněna jednáním samotného žalobce, který nejprve předkládal doklady, kterými deklaroval nákup nafty od pana N. v celkovém množství 116 723 litrů, aby poté následně sám ve svém oznámení o úhradě daně uvedl, že ve skutečnosti od pana N. měl nakoupit pouze 66 824 litrů nafty. Z takového jednání vyplývá, že sám odvolatel přiznává, že předložené doklady nebyly vydány na základě faktického nákupu nafty, a jedná se tedy nejspíš o doklady zfalšované. Žádný svědek nepotvrdil, že by žalobce viděl čerpat naftu do kanystrů nebo z nich nalévat naftu do vozidel v pískovně. V průběhu celého řízení odvolatel měnil svá tvrzení ohledně uskutečnění zdanitelného plnění v podobě nákupu nafty od pana N.. Nejprve uváděl, že u pana N. nakupoval naftu jak on sám, tak také jeho zaměstnanci, kteří měli údajně natankovat jinde a následně u pana N. dotankovat do plna, jelikož nafta pění, a poté zase uváděl, že naftu u pana N. nakupoval pouze on sám nebo jeho otec. Žalobce navíc měnil i tvrzení o nákupu nafty u pana N. do kanystrů pro vozidla v pískovnách, přičemž nejprve uváděl, že tankoval do sudů, které

byly ve voze Octavia s přívěsem, a následně uvedl, že naftu převážel v kanystrech ve vozidle Mercedes ML. Žalovaný dále konstatoval, že mu vznikly pochybnosti i o tomto způsobu převážení nafty do pískovny Křenek, a to zejména s ohledem na předpokládanou časovou náročnost takového způsobu čerpání nafty, které mělo probíhat téměř denně v takovém množství. Další pochybnost v odvolacím orgánu vyvolala skutečnost, že obec Vraňany se nenachází na trase Benátky nad Jizerou – Křenek, naopak cesta do Vraňan znamená na takové trase zájezd cca 50 km, což časovou i finanční náročnost takového způsobu nákupu nafty ještě zvyšuje, obzvláště s ohledem na to, že cena nafty u pana N. byla zcela běžná. Další pochybnost žalovaného vyvolal také způsob přecherpávání nafty. Žalobce měl téměř denně přecherpat až 610 litrů nafty z velkých kanystrů a ještě větších sudů do nákladních vozidel, což je pro jednoho dospělého člověka velmi obtížný úkol. Množství nafty zakoupené dle dokladů od pana N. neodpovídá množství nafty, které pan N. dle jeho evidence fakticky prodal. Žalovaný uzavřel, že žalobce nesplnil zákonem stanovené podmínky vyplývající z § 72 odst. 1 zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně.

33. Dle napadeného rozhodnutí se nelze ztotožnit s argumentací žalobce, dle které z výše uvedených skutečností vyplývá, že nafta do vozidel používaných v pískovně Křenek musela být nakupována od pana N., jelikož tuto skutečnost nelze odvodit pouze z toho, že do nákladních vozidel byla čerpána nafta (což žalovaný ani nezpochybňuje) a tato nafta nebyla nakupována na čerpacích stanicích Shell. K poukazům žalobce na jeho účetnictví žalovaný uvedl, že věrohodnost pokladních dokladů za nákupy nafty od pana N. byla značně zpochybněna. Dle žalobce do vozidel používaných v pískovně nemohla být kupována nafta na čerpacích stanicích Shell, jelikož v okolí pískovny Křenek se žádná nenachází, avšak žalovaný k tomu dodal, že čerpací stanice pana N. v obci Vraňany je od pískovny Křenek ještě vzdálenější, než nejbližší čerpací stanice Shell. Navíc k tomu žalovaný uvedl, že v dané věci není rozhodné, zda je prokázáno, že nafta nebyla nakoupena na čerpací stanici Shell, jelikož to by stejně samo o sobě nemohlo prokázat, že byla nafta nakoupena u pana N..
34. Žalovaný uvedl, že výslech svědka C. neprovedl s ohledem na to, že skutečnosti, které měl svědek prokázat, nepovažoval za sporné. Neměl totiž pochyb, že žalobcova vozidla byla používána k zakázce v pískovně Křenek (potvrzeno již svědkem Č.), byla do nich čerpána nafta a tato vozidla za účelem dotankování nevyjížděla z pískovny. Tyto skutečnosti tak měl žalovaný za prokázané, avšak neprokazují podle něj faktické uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění.
35. Stanovisko správce daně v řízení k jiné dani bylo pro žalovaného nepodstatné. Důkazní návrh byl učiněn v rámci doplnění vyjádření k výzvě, která je reakcí na seznámení, které bylo odvolateli doručeno dne 7. 12. 2018 a byla v něm stanovena lhůta pro navržení nových důkazů v délce 15 dnů.
36. K tvrzení žalobce o tom, že evidence byla začerněna, žalovaný uvedl, že správce daně začernil údaje o platbách za naftu na CCS karty nebo faktury, což se však netýká údajů o platbách v hotovosti, které jsou pro danou věc rozhodné, tyto údaje byly žalobci zpřístupněny. Žalovaný k tomu doplnil, že v rámci odvolacího řízení se již ve spisu nacházela evidence, kde nebyly začerněny žádné údaje, tudíž žalobce měl v rámci nahlížení do spisu dne 18. 2. 2019 možnost seznámit se se všemi údaji zaznamenanými v evidenci.

37. Žalovaný se ztotožnil s tvrzením žalobce, že výstup zboží z území EU lze prokázat i jinými důkazními prostředky, pokud není potvrzen celním úřadem na daňovém dokladu. Žalovaný se však neztotožnil s tvrzením žalobce, že předložené důkazy prokazují faktické uskutečnění vývozu zboží m. Veškeré listinné důkazy, které žalobce předložil, jsou listinami vydanými českými úřady, které svědčí toliko o přípravě či záměru uskutečnit vývoz zboží, avšak žádný z důkazů neprokazuje, že by skutečně došlo k vývozu zboží mimo území EU. Pokud žalobce chtěl uplatňovat osvobození od daně při vývozu zboží, měl jistě možnost si v době provádění transakce zajistit takové důkazy, které by tento vývoz zboží prokázaly. Výslech svědka ze Saudské Arábie proveden nebyl, jelikož k provedení výslechu formou mezinárodního dožádání nemá správce daně prostředky. Mezi Českou republikou a uvedenou třetí zemí není uzavřena mezinárodní smlouva, která by se vztahovala k DPH a k uvedeným zdaňovacím obdobím a umožňovala by takovýto výslech formou mezinárodního dožádání provést.

Splnění procesních náležitostí

38. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). O věci soud rozhodl postupem podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť účastníci s tímto postupem vyslovili souhlas.
39. Dokazování soud neprováděl, neboť navržené důkazy jsou buď součástí správního spisu, kterým se dokazování neprovádí, nebo jsou nadbytečné, jak je uvedeno níže.

Posouzení žaloby soudem

Manipulace s důkazy

40. Ačkoliv žalobce uplatnil svá tvrzení o „manipulaci s důkazy“ po uplynutí žalobní lhůty, soud by musel k vadám vyjmenovaným v § 76 odst. 1 s. ř. s. přihlídnout z úřední povinnosti, pokud by bránily posouzení řádně a včas uplatněných žalobních bodů. V daném případě však soud konstatuje, že žalobce toliko zopakoval svou námitku, kterou uplatnil již v odvolání a se kterou se žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal. Nepřízpůsobil-li žalobce argumentaci a neuvedl-li, v čem žalovaný při vypořádání dříve uplatněné námítky pochybil, značně tím oslabil své šance na úspěch. Soud nemá k výše uvedeným závěrům žalovaného vysvětlujícím částečnou a toliko dočasnou anonymizaci některých podkladových materiálů co dodat, zvláště pak proto, že žádné rozpory v podkladech rozhodnutí ani manipulaci s důkazy neobjevil, jak uvedl výše. Vady, ke kterým by musel přihlídnout i bez návrhu, soud tedy neshledal.

Odpočet za nákup pohonných hmot

41. V posuzované věci je mezi účastníky řízení v první řadě sporné, zda žalobce unesl důkazní břemeno a prokázal splnění hmotněprávních podmínek pro uznání jím uplatňovaného nároku na odpočet DPH vztahujícího se k nákupům pohonných hmot od dodavatele pana N..
42. Soud úvodem připomíná, že podle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) i Soudního dvora týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet DPH je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl (viz např. rozsudky NSS ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 21, nebo ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 52 a judikaturu Soudního dvora tam citovanou).

43. Soudní dvůr v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Tyto podmínky v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále to, že příslušná faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“; viz např. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, a další judikaturu citovanou v usnesení NSS ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, bod 30 a násl.).
44. Hmotněprávní podmínky jsou stanoveny v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH následovně: a) daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet musí být osobou povinnou k dani; b) použil zboží nebo služby, s jejichž pořízením je spojován nárok na odpočet, pro účely zdanitelných plnění na výstupu; c) daň je splatná nebo je odvedena za služby nebo zboží, které byly nebo budou dodány; d) plnění bylo na vstupu poskytnuto jinou osobou povinnou k dani. Pro uplatnění nároku na odpočet je třeba podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH předložit fakturu, jejíž obsah je definován v čl. 226 téže směrnice (formální podmínka).
45. V českém právu pak uvedeným podmínkám odpovídají § 72 a § 73 zákona DPH. Z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH plyne, že plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Z § 73 odst. 1 zákona o DPH plyne, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Náležitosti daňového dokladu pak stanoví § 29 zákona o DPH. Nesplní-li daňový subjekt zákonné podmínky pro přiznání odpočtu podle § 72 a § 73 zákona o DPH, nárok na odpočet daně mu vůbec nevznikne (viz např. rozsudek č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 20).
46. Soudní dvůr připustil, že zásada daňové neutrality vyžaduje, aby byl odpočet DPH přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (viz např. rozsudky SDEU ze dne 8. 5. 2008, *Ecotrade*, spojené věci C-95/07 a C-96/07, bod 63, ze dne 30. 9. 2010, *Uszodaépítő*, C-392/09, bod 39, nebo ze dne 9. 7. 2015, *Salomie a Oltean*, C-183/14, body 58 a 59).
47. Soud si je vědom, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku dotýkající se jedné z hmotněprávních podmínek: „1) Je v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani? 2) Pokud je odpověď na první otázku kladná a osoba povinná k dani uvedenou důkazní povinnost nesplní, lze odeprít právo na odpočet daně na vstupu, aniž by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že pořízením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu?“ (usnesení ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54; u Soudního dvora je předběžná otázka vedena jako věc C-154/20). Reagoval tak na rozpor v judikatuře Nejvyššího správního soudu ohledně otázky, zda může správce daně odmítnout nárok na odpočet DPH v případě, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno *pouze* ohledně totožnosti konkrétního poskytovatele přijatého plnění. Rozšířený senát se v předkládacím usnesení přiklonil k tomu, že v takovém případě odmítnout nárok na odpočet DPH lze, což opřel o dosavadní převažující judikaturu Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora, přičemž opačný názor vyjádřený v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, označil za ojedinělý a vybočující z dosavadní rozhodovací praxe.

48. V projednávané věci žalovaný uvádí (bod 31 napadeného rozhodnutí), že má za prokázané, že žalobcova vozidla byla používána v pískovně, nevjížděla z ní za účelem tankování a nafta do nich byla čerpána. Je tedy evidentní, že do vozidel nějaká nafta čerpána být musela, jinak by, jak uvádí žalobce a jak je potvrzeno svědeckou výpovědí svědka Č., nebyly propláceny žalobcem vystavované faktury za výkony vozidel v pískovně. Současně finanční orgány nemají za prokázané, že tato nafta pochází od pana N.. Soud však zdůrazňuje, že z důvodů nedostatku odpovídajících tvrzení na straně žalobce nebyla prokázána *nejen* totožnost dodavatele nafty, ale ani její skutečné množství (byť i od jiného dodavatele; v tomto směru hrají roli i pochybnosti vyjádřené finančními orgány v souvislosti s vykázanou ztrátovostí celé zakázky v pískovně Křenek). Pakliže žalobce setrval na svém postoji, že jde o naftu od pana N. dle předložených účetních dokladů, a to v množství na nich uvedeném, což je závěr, který žalovaný dle názoru soudu účinně vyvrátil (k tomu viz dále), je správný závěr žalovaného, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění (bod 32 napadeného rozhodnutí). Proto také soud nepřistoupil k přerušení řízení do doby rozhodnutí o předběžné otázce, příp. do rozhodnutí rozšířeného senátu, neboť totožnost dodavatele není *jedinou* spornou skutečností v posuzovaném případě.
49. Obecně platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud to vyžaduje 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 (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
50. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, body 47 až 51, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, bod 13, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, bod 49, viz také např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, bod 15). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).
51. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
52. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti

správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.

53. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
54. Podle judikatury NSS pak platí, že *„prokazování nároku na odpočet daně 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 nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“* (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103; shodně též rozsudek NSS č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 13).
55. V nyní posuzované věci sice žalobce splnil své prvotní důkazní břemeno předložením daňových dokladů. Finančním orgánům se však zjištěním nesrovnalostí v objemech nafty, která byla panu N. dodána jeho jediným dodavatelem, resp. kolik jí pan N. za hotové prodal a objemem, který měl odebrat dle daňových dokladů žalobce, podařilo prokázat, že tyto doklady (deklarující dodavatele i množství odebraného paliva) neodpovídají skutečnosti. V tomto kontextu soud poukazuje na body 19 a 40 tohoto rozsudku výše, ze kterých vyplývá, že příslušné prameny, ze kterých správce daně čerpal, jsou čitelné (nejsou začerněné), nejsou nikterak rozporné, jak žalobce naznačoval, a napadené rozhodnutí tedy má oporu ve správním spisu (naříkaná vada by navíc nezpůsobovala nepřezkoumatelnost, ale vadu spočívající v nedostatku opory rozhodnutí ve správním spisu).
56. To sice neznamená, že žalobce ve Vraňanech *nikdy* netankoval. Proto ani ojedinělé vyjádření jednoho ze svědků, který na rozdíl od ostatních nepopřel, že by zde kdy tankoval, není v rozporu se závěrem finančních orgánů, že žalobce svou verzi (a tedy ani dodavatele ani celkový objem odebraných pohonných hmot) neprokázal. V kontextu ostatních zjištění správce daně [vzdálenost čerpací stanice od pískovny, poloha mimo rozumně předpokládané trasy, fyzická obtížnost dennodenního čerpání velkého množství nafty jedinou osobou (k čemuž soud dodává i zjevnou nebezpečnost převážení stovek litrů pohonných hmot na zadních sedačkách a v zavazadlovém prostoru osobního automobilu) či absence svědka potvrzujícího čerpání do těchto nádob] se však i soudu jeví verze žalobce jako krajně nepravděpodobná a neprokázaná.
57. Tomuto závěru ostatně napomáhá sám žalobce, který opakovaně v návaznosti na zjištění finančních orgánů radikálně měnil svá tvrzení. Je zajisté právo žalobce tvrzení před finančními orgány modifikovat, musí však počítat s tím, že pokud přesvědčivě nevysvětlí důvod těchto modifikací, jeho věrohodnost tím utrpí. Tak tomu je i v projednávaném případě.
58. Pokud žalobce dochází „vylučovací metodou“ k tomu, že pokud ve svém účetnictví eviduje pouze nákup pohonných hmot od Shell a od pana N., a sám uvádí, že bylo prokázáno, že nafta od Shell v pískovně používána nebyla, a jediným možným dodavatelem je tedy pan N., soud tuto logiku nesdílí. Jelikož správce daně průkaznost evidencí žalobce účinně vyvrátil, bylo na žalovaném, aby tvrdil a prokázal oprávněnost nároku na odpočet.

Jakkoliv se žalobci může zdát absurdní, že by odebíral pohonné hmoty od jiného (nezmiňovaného) subjektu, rozhodně taková možnost není nereálná, přičemž nebylo úkolem finančních orgánů (a není to ani úkolem soudu) dopátrávat se vysvětlení nebo rozkrývat skutečný stav věci, který není předmětem tvrzení žalobce.

59. Důkazní břemeno k prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH tížilo žalobce a ten jej, jak správně konstatoval žalovaný, neunesl.
60. Soud nesouhlasí ani s námitkou žalobce, že správce daně měl povinnost provést výslech řidiče C.. Finanční orgány nejsou povinny provést všechny libovolné důkazy navržené daňovým subjektem, ale mají právo nejprve samostatně posoudit jejich relevanci či potřebnost, a tedy je i případně neprovést, pokud by jejich provedením nemohl být naplněn účel dokazování, tj. zjištění skutkového stavu rozhodného pro posouzení věci. V takovém případě musí svůj postup řádně odůvodnit (viz např. rozsudky NSS ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, body 26 a 27, nebo ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003-101, č. 495/2005 Sb. NSS). Žalobce ve svém podání ze dne 5. 4. 2019 výslech navrhl k prokázání skutečnosti, že vozidla v lokalitě pískovny jezdila, nevyjížděla odtud pro tankování pohonných hmot a že tankování obstarával žalobce (srov. bod 13 a 14 uvedeného podání). Tuto skutečnost ale žalovaný ve svém rozhodnutí označil za nespornou, a lze tedy souhlasit s jeho závěrem, že uvedený výslech by byl nadbytečný. Soud k tomu dodává, že podstatnou skutečností v dané věci není to, zda bylo do nákladních vozidel v pískovně tankována nafta z kanystrů, ale v jakém množství (a z jakých zdrojů pocházela). Žalobce v řízení před finančními orgány výslech svědka k těmto skutečnostem nenavrhl a vzhledem k jeho postavení řidiče nebyl (a není) ani důvod předpokládat, že by o těchto skutečnostech mohl něco vědět. Jelikož byl důkazní návrh nadbytečný, nezabýval se soud otázkou, zda byl opožděný, či nikoliv. Na tom nic nemění ani skutečnost, že správce daně v řízení týkajícím se daně z příjmů fyzických osob původně zaujal stanovisko, že výslech proveden být má (k tomu pak je nutno dodat, že soudu je z úřední činnosti – řízení vedeného pod sp. zn. 54 Af 19/2019 – známo, že ani v tomto jiném daňovém řízení svědek nakonec vyslechnut nebyl, což žalobce v odkazovaném soudním řízení v žalobě rovněž namítá; uvedeným stanoviskem správce daně proto soud dokazování neprováděl).
61. Žalobní body nejsou důvodné.

Osvobození za vývoz zboží mimo EU

62. Podle § 66 odst. 1 zákona o DPH se vývozem zboží pro účely tohoto zákona rozumí *výstup zboží z území Evropského společenství na území třetí země*, jestliže zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo vnější tranzit, nebo bylo propuštěno do celně schváleného určení zpětný vývoz zboží z celního území Evropského společenství. Za vývoz zboží se pro účely tohoto zákona považuje také umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku. Podle odst. 2 citovaného ustanovení osvobozeno od daně při vývozu zboží do třetí země je dodání zboží plátcem, které je *odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země* a) prodávajícím nebo jím zmocněnou osobou, nebo b) kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo ani místo pobytu, ani provozovnu, s výjimkou zboží přepravovaného kupujícím za účelem vybavení nebo zásobení rekreačních lodí nebo letadel, popřípadě jiného prostředku pro dopravu pro soukromé použití. Podle odst. 4 věty druhé ve spojení s § 33a písm. a) zákona o DPH je dodání zboží

na území třetí země plátce povinen *prokázat rozhodnutím celního úřadu o vývozu zboží do třetí země*, kterým je celním úřadem potvrzen výstup zboží z území Evropského společenství. Avšak podle § 66 odst. 6 zákona o DPH v případě, že výstup zboží z území Evropského společenství není potvrzen celním úřadem na daňovém dokladu, *může plátce prokázat výstup zboží jinými důkazními prostředky*.

63. Takovými *jinými důkazními prostředky* mohou být např. kopie dodacího listu podepsaného nebo ověřeného příjemcem mimo celní území EU, doklady o zaplacení přepravní služby prokazující pohyb zboží, dodací listy podepsané či ověřené přepravcem zboží, doklady zpracované celním orgánem třetí země, potvrzení o doručení získané z aplikace přepravce atp. (srov. též BRANDEJS, Tomáš. *Zákon o dani z přidané hodnoty*: komentář. Praha: ASPI, 2008, § 66).
64. Výše uvedené ustanovení zákona o DPH vychází z čl. 146 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, který podle rozhodnutí SDEU ve věci ze dne 28. 3. 2019, *Milan Vinš*, věc C-275/18, ve spojení s článkem 131 této směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby ustanovení vnitrostátní právní úpravy podmiňovalo osvobození od daně z přidané hodnoty vztahující se na zboží určené k vývozu mimo Evropskou unii tím, že toto zboží bylo propuštěno do celního režimu vývozu, je-li prokázáno, že věcné podmínky pro osvobození od daně, a zejména podmínka, že zboží skutečně *opustilo území Unie*, jsou splněny.
65. V projednávaném případě však žalobce skutečnost, že dotčená vozidla Mercedes skutečně *opustila území Unie*, neprokázal. Jak bylo demonstrováno výše, žalobce měl vícero možností, jak uvedenou skutečnost prokázat. Je nutno tedy přisvědčit žalovanému, že doklady vydané na území České republiky svědčí toliko o možné přípravě vývozu, a nejsou tedy dostatečné.
66. Podle sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 42/2013 Sb. m. s. smlouva mezi vládou České republiky a vládou Království Saúdské Arábie o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu vstoupila v platnost na základě svého článku 28 odst. 1 dne 1. 5. 2013 a její ustanovení se počala provádět v souladu se zněním odstavce 2 písm. a) a b) téhož článku, který zní:
„Ustanovení této smlouvy se budou provádět:
a) pokud jde o daně vybírané srážkou u zdroje, na částky vyplácené nebo připisované k 1. lednu bezprostředně následujícímu po datu vstupu Smlouvy v platnost nebo později; a
b) pokud jde o ostatní daně, na příjmy za každý daňový rok začínající 1. ledna bezprostředně následujícího po datu vstupu této smlouvy v platnost nebo později.“
67. Je tedy zřejmé, že uvedená mezinárodní smlouva (jejíž čl. 25 by teoreticky mohl být použitelný sice nikoliv pro realizaci dožádaného výsledku, ale minimálně pro jistou formu výměny informací podstatných pro projednávané daňové řízení – např. k vyžádání celních či registračních informací o uvedených vozidlech Mercedes) se vztahuje až na daně týkající se zdaňovacích období od 1. 1. 2014. Bylo na žalobci, aby si před prodejem vozidla smluvně či jinak ošetřil, že bude mít k dispozici potřebné doklady k uplatnění osvobození od DPH. Pokud tak neučinil, nelze finančním orgánům vyčítat, že neprovedly výsledek osoby, která se nachází mimo českou jurisdikci v zemi, se kterou nemá Česká republika uzavřenou smlouvu o právní pomoci, která by se vztahovala na DPH pro dané zdaňovací období.
68. Žalobní bod proto není důvodný.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

69. Soud neshledal žádný žalobní bod důvodným a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
70. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, soud náhradu nákladů nepřiznal, protože mu žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

Praha 18. října 2021

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu