



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Faisala Husseiniho v právní věci žalobce: **Lubomír Haken**, IČ: 66999103, se sídlem Ledce 43, zastoupen Mgr. Jiřím Mašlejem, advokátem, se sídlem V Podhoří 249/28, Praha 7, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2019, č. j. 16594/19/5300-21442-712715, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 18. 10. 2021, č. j. 54 Af 18/2019-36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 4. 2019, č. j. 16594/19/5300-21442-712715 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 23. 4. 2018, 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, č. j. 1812842/18/2115-50522-202664, a č. j. 1812893/18/2115-50522-202664 (dále jen „*dodatečné platební výměry*“), kterými

správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců června až prosince roku 2013 v souhrnné výši 769 931 Kč, a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu mu předepsal penále ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně oproti poslední známé dani v souhrnné výši 153 984 Kč.

[2] Zrušení napadeného rozhodnutí se žalobce domáhal žalobou. Namítal nezákonnost neuznání odpočtu DPH a s tím související porušení předpisů spočívající v nevyslechnutí svědků. Žalobce měl za to, že unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu a prokázal svůj nárok na odpočet DPH za nákup pohonných hmot (nafty) u čerpací stanice pana N. pro vozidla jezdící v pískovně v obci Křenek, který nebyl daňovými orgány uznán v plné výši. Uvedl, že informace získané výsledkem svědka Č. žalovaný v napadeném rozhodnutí dezinterpretoval a vyložil je účelovým způsobem v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Poukázal na to, že z účetnictví vyplývá, že pohonné hmoty odebíral od pana N. a u čerpací stanice Shell. Vozidla, do kterých byla nafta tankována, nesměla opustit pískovnu a žalobce měl tedy za prokázané, že pohonné hmoty do nich musely logicky pocházet od pana N. Žalobce (a příležitostně jeho otec) totiž u pana N. tankovali naftu do kanystrů, které následně vozili do pískovny a plnili tak tankovací nádrže předmětných vozidel. Varianta, že by nafta pocházela od jiného, v účetnictví neuvedeného dodavatele, je nelogická. Požadavek na prokázání skutečnosti na 100% je v rozporu se zákonem. Navíc nevyslechnutím svědka C., který mohl významně přispět k potvrzení tvrzených skutečností, žalovaný porušil § 92 odst. 2 daňového řádu. Dále žalobce brojil proti neuznání osvobození od DPH při vývozu zboží mimo EU. Správce daně nesprávně požadoval doložení potvrzení celního úřadu o propuštění zboží do režimu vývozu k prokázání uskutečnění vývozu dvou nákladních vozidel. Tato skutečnost může být prokázána i jinak. Předložil registrační značku pro vývoz vozidla, osvědčení o registraci vozidla na nového majitele, občana Saudské Arábie, a fakturu o prodeji vozidel. Jejich dodání bylo prokázáno přípisem Magistrátu města Mladá Boleslav. Žalobce proto uzavřel, že naplnil podmínky § 66 odst. 1 zákona o DPH a ve vztahu k jejich prokázání unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu.

Rozsudek krajského soudu

[3] Krajský soud v Praze (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 18. 10. 2021, č. j. 54 Af 18/2019-36 (dále jen „napadený rozsudek“), žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[4] S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a judikaturu Soudního dvora EU tam citovanou krajský soud připomněl podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH. Zdůraznil, že v posuzovaném případě nebyla prokázána nejen totožnost dodavatele nafty, ale ani její skutečné množství (byť i od jiného dodavatele). Proto krajský soud nepřistoupil k přerušení řízení do rozhodnutí SDEU ve věci sp. zn. C-154/20, *Kemwater ProChemie s. r. o.*

[5] Stran rozložení důkazního břemene krajský soud s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým

pokračování

tvrzením. Svou povinnost splní předložením dostatečně průkazných podkladů. I o formálně bezvadných účetních dokladech však mohou správci daně vzniknout pochybnosti stran jejich věrohodnosti. V takovém případě je správce daně povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností. Důkazní břemeno pak přejde zpět na daňový subjekt, který musí pochybnosti správce daně vyvrátit a prokázat pravdivost svých tvrzení, případně je korigovat.

[6] V posuzované věci dle krajského soudu žalobce unesl prvotní důkazní břemeno. Daňové orgány však prokázaly nesrovnalosti v objemech nafty, která byla panu N. dodána jeho jediným dodavatelem, resp. kolik jí pan N. za hotové prodal, a objemem, který měl dle daňových dokladů žalobce odebrat; tedy že předložené daňové doklady neodpovídají skutečnosti. Doklady, které byly podkladem pro tento závěr, nejsou přitom nikterak rozporné, jak žalobce naznačoval. Výpověď svědka, který nepopřel, že by kdy žalobce u pana N. tankoval, není s tímto závěrem nijak v rozporu. I s ohledem na další skutečnosti, jako je vzdálenost čerpací stanice od pískovny, poloha mimo rozumně předpokládané trasy, fyzická obtížnost dennodenního čerpání velkého množství nafty jedinou osobou, zjevná nebezpečnost převážení stovek litrů pohonných hmot na zadních sedačkách a v zavazadlovém prostoru osobního automobilu, či absence svědka potvrzujícího čerpání do těchto nádob, se jevila krajskému soudu žalobcem předestřená verze nepravděpodobná a neprokázaná. Tomu dopomohly i radikální změny tvrzení žalobce navazující na zjištění daňových orgánů. Krajský soud nepřisvědčil ani úvaze žalobce o tom, že mimo Shell je pan N. jediným možným dodavatelem, neboť průkaznost evidence žalobce byla vyvrácena a bylo tak na něm, aby oprávněnost nároku na odpočet tvrdil a prokázal. Dopátrávat se vysvětlení či rozkrývat skutečný stav věci, který daňový subjekt netvrdil, není úkolem finančních orgánů, ani krajského soudu. Ten tedy uzavřel, že žalobce své důkazní břemeno neunesl.

[7] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce neprovedení výslechu svědka C. Uvedl, že žalobce jeho výslech navrhl k prokázání skutečnosti, že vozidla v lokalitě pískovny jezdila, nevyjížděla odtud pro tankování pohonných hmot a že tankování obstarával žalobce. S ohledem na to, že tyto skutečnosti byly v daňovém řízení považovány na nesporné, přisvědčil krajský soud názoru žalovaného, že výslech by byl nadbytečný. Proto se ani nezabýval otázkou, zda byl důkazní návrh opožděný, či nikoliv. Na tom nic nemění ani původní stanovisko správce daně, že by svědek měl být vyslechnut.

[8] K námitce nezákonnosti neuznání osvobození od DPH při vývozu zboží mimo EU krajský soud poukázal na rozhodnutí SDEU ze dne 28. 3. 2019, věc C-275/18, *Milan Vinš*, ze kterého vyplývá, že pro osvobození od DPH při vývozu zboží mimo EU musí být prokázáno splnění stanovených podmínek, zejména pak že zboží opustilo území Unie. V projednávaném případě však žalobce tuto skutečnost neprokázal; doklady vydané na území České republiky svědčí toliko o možné přípravě vývozu. Krajský soud také uvedl, že 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 (dále jen „*Smlouva*“) vstoupila v platnost na základě svého článku 28 odst. 1 dne 1. 5. 2013 a její ustanovení se použijí až na daně týkající se zdaňovacích období od 1. 1. 2014. Bylo proto 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 výslech 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.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

II. A Kasační stížnost žalobce

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které navrhl zrušení napadeného rozsudku i napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

[10] Ze znění mezinárodní smlouvy mezi Českou republikou a Královstvím Saudské Arábie o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů dle stěžovatele plyne, že její ustanovení nelze použít na DPH, proto je závěr krajského soudu nesprávný a nezákonný. S tím souvisí i nesprávné závěry stran dokazování v souvislosti s vývozem zboží mimo EU. Stěžovatel odkazuje na elementární princip, na němž je založen daňový řád, a to správné zjištění a stanovení daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu, a také na § 5, § 8 odst. 1, § 56 odst. 1 písm. c), § 92 odst. 1 a 2, § 93 odst. 1, 2 a 4 daňového řádu. Je přesvědčen, že správce daně si měl ověřit na základě žádosti podané u celních orgánů informace o vývozu předmětného zboží, navíc zákon ukládá povinnost správci daně opatřovat si důkazy i bez součinnosti s daňovým subjektem (vyhledávací činnost). Ověřování vývozu zboží do zahraničí u celních orgánů je dle stěžovatele rutinou finančních orgánů.

[11] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že neprokázal totožnost dodavatele nafty, neboť označil pana N. Ten byl vyslechnut jako svědek a potvrdil, že znal stěžovatele, a že v roce 2013 u něj do aut na převážení malých vozidel kupoval naftu za hotové. Svědek dále nevyloučil tankování nafty do nádob (byť tuto skutečnost ani nepotvrdil). Svědek nemohl prokázat, zda jsou předložené doklady jeho, uvedl však, že se jedná o stejný typ a má podobné razítko. Připustil vytištění pokladního lístku bez čerpání a absenci evidence dokladů. Stěžovatel má tedy za to, že je zřejmé, že u svědka naftu odebíral, avšak sporné je množství. Považuje za nepřijatelné, aby hrubé nedostatky dodavatele, jako je právě nevedení evidence dokladů či provádění inventury tyčí, byly přenášeny na něj. Navíc krajský soud relativizoval výslech jednoho ze svědků, který uvedl, že u pana N. tankoval a platil hotově. Poukázal rovněž na výslech svědka T., který potvrzuje, že nafta musela být do vozidel dolévána. Stejně tak ostatní řidiči potvrdili, že stav nádrže nekontrolovali.

[12] Za rozhodné nepovažuje stěžovatel úvahy krajského soudu stran nebezpečnosti převážení nafty v osobním automobilu. Zároveň byl tento způsob finančně výhodný. Stran změny tvrzení ohledně vozidla, kterým naftu takto přepravoval, stěžovatel uvedl, že „udělal chybu, že se nechal natlačit od pracovnice správce daně“, neboť ta mu sdělila, že nemůže uvádět vozidlo, které nemá ve firemním majetku a neplatí z něj silniční daň.

pokračování

[13] Závěrem stěžovatel namítal, že nesouhlasí s tím, jak soud vypořádal žalobní námitku neprovedení výslechu svědka C. Tvrdí, že uvedl, proč tohoto svědka navrhl vyslechnout v rámci odvolacího řízení a jaké skutečnosti měl osvětlit. V tomto ohledu považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost; krajský soud vyslovil své pochybnosti o tankování do nádob a jejich přepravě, zároveň považuje za nesporné, že tankování do vozidel obstarával stěžovatel. Důkazní návrh k prokázání, že tankování obstarával stěžovatel, znamená, jak konkrétně toto tankování zajišťoval, což ignoroval žalovaný i krajský soud. Proto považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, a také dle jeho názoru „*v tomto ohledu trpí žalované rozhodnutí vadou řízení spočívající v podstatném porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, resp. tento následek způsobilo.*“

II. B Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje její zamítnutí. Odkazuje na bod [41] napadeného rozhodnutí ze kterého plyne, že v průběhu odvolacího řízení uvedl, že výslech svědka formou mezinárodního dožádání provést nemůže, neboť k tomu nemá prostředky; mezi Českou republikou a Saudskou Arábií není uzavřena žádná mezinárodní smlouva, která by to umožňovala. Nelze krajskému soudu vyčítat, že jako podpůrný argument uvedl mezinárodní smlouvu mezi Českou republikou a Královstvím Saudské Arábie o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů, která by teoreticky mohla být použitelná „*sice nikoliv pro realizaci dožádaného výslechu, ale minimálně pro jistou formu výměny informací podstatných pro projednávané daňové řízení...*“. To však nic nemění na skutečnosti, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, neboť předložil doklady svědčící toliko o přípravě či záměru uskutečnit vývoz zboží. Stran argumentu nevyžádání si informací od celních orgánů poukazuje žalovaný na to, že stěžovatel k výzvě správce daně sdělil, že rozhodnutí o vývozu zboží nebylo celním orgánem vystaveno a stěžovatel jej nepožadoval, jelikož o této povinnosti nevěděl. Předložené doklady uskutečnění vývozu zboží mimo EU neprokazují a nebylo povinností správce daně vyhledávat důkazy za stěžovatele.

[15] Ohledně neprokázání totožnosti dodavatele pana N. odkázal žalovaný na nesrovnalosti podrobně rozebrané v napadeném rozhodnutí. Stěžovatel, ač mu byly sděleny výzvami správce daně pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, nepředložil žádný průkazný důkaz.

[16] Žalovaný poukazuje na to, že pochybnosti správce daně se týkaly jak osoby dodavatele předmětného plnění, tak množství odebrané nafty, čímž se věc liší od rozsudku SDEU *Kemwater ProChemie s. r. o.*, proto nelze jinak než nárok na odpočet DPH odeprít. Tento rozdíl reflektuje i judikatura Nejvyššího správního soudu.

[17] K námitce relativizace výsledků svědků krajským soudem žalovaný uvádí, že ani jeden z nich nepotvrdil, kdo a kde do vozidel naléval naftu. Stěžovatel navíc v průběhu řízení svá tvrzení ohledně uskutečnění zdanitelného plnění v podobě nákupu nafty od pana N. měnil, což snižovalo jejich věrohodnost. Uváděné skutečnosti vyvolávaly pochybnosti,

které neodstranil. Námitka irelevantnosti úsudku krajského soudu o nebezpečnosti převážení nafty na zadních sedačkách osobního automobilu a argumentace ovlivněním úřední osobou stran změny tvrzení o používání vozidla při přepravě kanystrů nejsou způsobilé zvrátit závěry krajského soudu.

[18] Závěrem žalovaný uvádí, že skutečnosti, které měl prokázat výslech svědka C., byly již potvrzeny výslechem svědka Č. a tyto nebyly v řízení sporné.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je přípustná ve smyslu § 102 s. ř. s., stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s., a jsou naplněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[20] Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tj. pro nesprávné právní posouzení krajským soudem, porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí a pro nepřezkoumatelnost.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

III. A Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[22] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť jen u rozhodnutí přezkoumatelného lze zpravidla vážit další kasační námitky. O nepřezkoumatelný rozsudek se může jednat v případě nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Dle stěžovatele je napadený rozsudek nepřezkoumatelný z obou důvodů; namítá rozpor spočívající ve vyslovení pochybnosti stran tankování do nádob a jejich přepravy a v závěru, že v řízení bylo nesporné, že tankování do předmětných vozidel obstarával žalobce. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů pak spatřuje v ignoraci toho, že navrhoval výslech svědka C. k prokázání pro věc významných skutečností.

[23] K obsahu pojmu samotného se Nejvyšší správní soud mnohokrát vyjadřoval, odkazuje proto na své rozhodnutí ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, dle kterého „[z]a nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. [...] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované,

pokračování

případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.“

[24] Zdejší soud rovněž k této otázce již vyslovil, že přestože je nutné důsledně trvat na dostatečném odůvodnění z hlediska ústavních principů, nelze k tomuto přistupovat zcela dogmaticky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Platí, že z odůvodnění jako celku musí být jasný názor soudu na aspekty rozhodované věci. Nelze „*povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009-98). Případné dílčí nedostatky či nízká kvalita rozsudku nezpůsobují samy o sobě jeho nepřezkoumatelnost bez dalšího (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelné je takové rozhodnutí, které není způsobilé přezkumu pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro něž bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, č. 1566/2008 Sb. NSS).

[25] Proto zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám. Z napadeného rozsudku je zřejmé, jak krajský soud rozhodl, rozsudek není vnitřně rozporný a netrpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů; krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a jasně uvedl, proč neshledal žalobní námítky důvodnými, přičemž toto odůvodnění neopírá o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem. Po posouzení předmětného kasacího důvodu Nejvyšší správní soud uzavírá, že napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti netrpí; uplatněnými námítkami se bude zabývat dále v odůvodnění tohoto rozsudku.

III. B Vývoz zboží mimo EU

[26] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“

[27] Podle odst. 4 téhož ustanovení platí, že „*[p]okud 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.*“

[28] Podle § 66 odst. 4 zákona o DPH „*[p]ři dodání zboží do třetí země se za den uskutečnění plnění považuje den výstupu zboží z území Evropského společenství potvrzený celním úřadem. Dodání zboží na území třetí země je plátce povinen prokázat daňovým dokladem podle § 33a písm. a).*“

[29] Podle odst. 6 téhož ustanovení „*[v] případě, že výstup zboží z území Evropského společenství není potvrzen celním úřadem na daňovém dokladu, může plátce prokázat výstup zboží jinými důkazními prostředky.*“

[30] Krajský soud nepřisvědčil stěžovateli, neboť ten dle jeho názoru neprokázal, že předmětná vozidla skutečně opustila území Unie. Stěžovatel je však přesvědčen, že si

správce daně sám měl ověřit na základě žádosti podané u celních orgánů informace o vývozu předmětného zboží; argumentuje elementárním principem správného zjištění a stanovení daní a povinností správce daně opatřovat si důkazy i bez součinnosti s daňovým subjektem.

[31] Nejvyšší správní soud v první řadě připomíná, že důkazní břemeno o dodání zboží osvobozeného od DPH mimo EU leží na plátcí, který zdanitelné plnění uskutečňuje. Jak kasační soud uvedl například v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-82, „otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již opakovaně zabýval. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek 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, nebo ze dne 12. 2. 2015, 9 Afs 152/2013-49).“ (zvýraznil 2. senát Nejvyššího správního soudu). Stěžovatelova argumentace elementárním principem při správě daní na těchto ustálených judikатурních závěrech nemůže ničeho změnit.

[32] Správce daně samozřejmě může provádět dokazování iniciované vlastní úvahou, nicméně limitem pro toto pravidlo je důkazní povinnost daňového subjektu spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Z protokolu o ústním jednání ze dne 7. 9. 2016, č. j. 3919497/16/2115-60561-201007, vyplývá, že stěžovatel k výzvě správce daně k předložení rozhodnutí celního orgánu, které by doložilo uskutečnění vývozu, uvedl, že „nebylo uděláno“, neboť o této povinnosti nevěděl. Je-li přesvědčen o tom, že si správce daně mohl od celního orgánu jiné dokumenty vyžádat, měl tento důkaz navrhnout, případně si je sám vyžádat a předložit. Nelze přisvědčit jeho argumentaci, kterou se snaží odpovědnost za nesplnění svých povinností přenést na správce daně. Dle § 66 odst. 6 zákona o DPH je možné předložit i jiné důkazní prostředky, než rozhodnutí celního orgánu; tyto však musí být určité kvality. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem podotýká, že doklady předložené doklady svědčí toliko o možné přípravě vývozu zboží mimo EU, a nejsou tedy dostatečné.

[33] Úvaha, že ustanovení Smlouvy nelze použít pro DPH, není pro věc podstatná. Krajský soud zvážil teoretické použití čl. 25 Smlouvy, neboť žádná jiná mezinárodní smlouva, jejíž použití by bylo možné zvažovat, mezi stranami uzavřena není. Naznal však,

pokračování

že ji nelze pro realizaci dožádaného výsledku použít, neboť se vztahuje až na daně za zdaňovací období od 1. 1. 2014. Stěžovatel tvrdí, že Smlouvu nelze pro DPH použít vůbec; závěr je však stejný – Smlouvu nebylo možné na posuzovanou věc aplikovat. Správci daně tedy nelze klást k tíži, že mezinárodní právní pomoci nevyužil, neboť neměl možnost tak učinit. Naopak je to stěžovatel, kdo si měl zajistit relevantní dokumenty, které v případě potřeby mohl předložit.

III. C Prokázání totožnosti dodavatele pohonných hmot

[34] Stěžovatel se ohrazuje proti tvrzení, že totožnost dodavatele nafty neprokázal; argumentuje tím, že pana N. jako dodavatele označil. Ten ve svědecké výpovědi potvrdil, že stěžovatele znal a že do svých aut na převoz menších automobilů od něj nakupoval naftu za hotové. Zároveň nevyločil, že by stěžovatel tankoval naftu do nádob. K pokladním dokladům uvedl, že pochází ze stejného typu kasy, jakou měl on, vlastní podobné razítko, jaké bylo na předložených dokladech použito, nemá vlastní evidenci vydaných dokladů a inventuru provádí orientačně tyčí.

[35] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry krajského soudu. Odkazuje na výše citovanou judikaturu stran otázky rozložení důkazního břemene a také napadený rozsudek. Stěžovatel unesl své prvotní důkazní břemeno, avšak poté, co byly prokázány důvodné pochybnosti správce daně, již svá tvrzení nedokázal.

[36] Tyto pochybnosti vznikly v momentě, kdy stěžovatel předložil týdenní výkazy řidičů, ve kterých nebyly nákupy nafty u pana N. zaznamenány; stěžovatelovy evidence toto plnění neprokázaly. Správce daně ho proto vyzval k prokázání této skutečnosti, avšak předložené podklady pochybnosti neodstranily. Naopak správce daně objevil další nesrovnalosti, např. že pan N. měl za rok 2013 nakoupit méně nafty, než kolik měl stěžovateli dle jeho tvrzení za rok 2013 prodat. Stěžovatel následně Oznámením správci daně o úhradě doměřované daně ze dne 3. 11. 2017 (dále jen „Oznámení“) sdělil, že od pana N. odebral méně litrů nafty, než původně tvrdil. Žalovaný se následně zabýval pouze nárokem na odpočet těchto zdanitelných plnění, neboť vzal na základě Oznámení za prokázané, že ke koupi zbytku deklarovaného množství od pana N. nedošlo a zdanitelné plnění se v tomto rozsahu fakticky neuskutečnilo. Konstatoval, že stěžovatel sám zpochybnil věrohodnost předložených dokladů, neboť nejprve předložil pokladní doklady za hotovostní nákupy u pana N. na celkové množství 116 723 litrů nafty a následně ve svém Oznámení uvedl, že od něj měl nakoupit 66 824 litrů nafty. Z toho žalovaný dovodil, že stěžovatel sám přiznal, že předložené doklady nebyly vydány na základě faktického nákupu nafty a nespíš se jedná o doklady zfalšované. Dodal, že předložení dokladů neprokazuje uskutečnění faktického plnění. Dle dokladů předložených stěžovatelem zakoupil za hotové v červnu u pana N. 6 484 litrů nafty, avšak dle evidence pana N. v těchto dnech prodal za hotové pouze 6 128 litrů nafty. Za období od července do prosince to mělo být 36 353 litrů nafty, ačkoliv pan N. prodal 35 297 litrů nafty. K tomu se přidávají další okolnosti, jako vzdálenost čerpací stanice od pískovny, poloha mimo rozumně předpokládané trasy, fyzická obtížnost dennodenního čerpání velkého množství nafty jedinou osobou, absence svědka potvrzujícího čerpání do těchto nádob a radikální změny stěžovatelových tvrzení navazující na zjištění daňových orgánů.

[37] Kasační argumentace není způsobila vyvrátit pochybnosti správce daně, s kterými se ztotožnil žalovaný i krajský soud. Nijak nevysvětluje, odkud se vzaly doklady vystavené údajně panem N., jejichž pravost prakticky sám stěžovatel zpochybnil; není proto zřejmé, proč by měly být důvěryhodné doklady na množství, které dle svého tvrzení stěžovatel od pana N. skutečně odebral. Podstatné není ani to, zda pan N. provádí inventuru pouze tyčí, neboť údaje o množství prodané nafty vychází z registru litrů na čerpacím stojanu (viz Protokol o výsledku svědka ze dne 23. 1. 2017, č. j. 105721/17/2115-60561-201007). Jeho výpověď není v rozporu se zjištěnými skutečnostmi, zároveň nijak nepotvrzuje stěžovatelova tvrzení. Nejvyšší správní soud uzavírá, že za předmětná daňová období není sporné pouze množství nafty, ale i totožnost dodavatele. Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s argumentem stěžovatele, že by výpověď svědka T. potvrzovala jeho tvrzení, nebo že by krajský soud relativizoval výpověď jednoho ze svědků. Pro úplnost dodává, že žádná ze svědeckých výpovědí nepotvrdila, kdo a kde do vozidel naléval naftu a odkud tato pocházela.

[38] Stěžovatel nepovažuje za rozhodné úvahy krajského soudu stran nebezpečnosti převážení nafty v osobním automobilu. Ty také pro závěr krajského soudu rozhodné nebyly. Pochybnosti stran nebezpečí spojeného s převážením nafty tak, jak jej popisuje stěžovatel, krajský soud doplnil nad rámec argumentace zpochybňující verzi stěžovatele, na které stojí napadené rozhodnutí. Na věci ničeho nemění ani nepodložené tvrzení, že se stěžovatel „nechal natlačit“ do tvrzení, jakým automobilem údajně kanystry s naftou převážel.

III. D Neprovedení výsledku svědka

[39] Podle § 92 odst. 6 daňového řádu „[n]avrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.“

[40] Stěžovatel brojí proti nepředvolání svědka C. Tvrdí, že navrhl jeho výslech „za účelem nejen prokázání, že vozidla v pískovně jezdila a nevyjížděla pro natankování PHM, ale i to, že tankování bylo obstaráno stěžovatelem. To znamená, jak konkrétně stěžovatel toto tankování zajišťoval (přeprava nafty, jakým způsobem, v čem, odkud atd.).“

[41] Jak již bylo řečeno výše, důkazní břemeno se přeneslo zpět na stěžovatele, neboť správce daně prokázal, že o souladu jeho tvrzení se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. V takovém případě je na stěžovateli, aby svůj důkazní návrh dostatečně specifikoval a uvedl, co by svědecká výpověď měla prokázat či potvrdit. To potvrzuje i judikatura zdejšího soudu, viz např. rozsudek ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007-102: „[v] této souvislosti je nutno opakovaně zdůraznit, že důkazní povinnost v daňovém řízení primárně stihá daňový subjekt. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že když daňový subjekt navrhuje výslech svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (srov. rozsudek ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005-79, a obdobně i rozsudek ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003-101, www.nssoud.cz).“

pokračování

[42] V podání ze dne 5. 4. 2019 stěžovatel uvedl, že svědek C. „jezdil s nákladním automobilem na zakázce v pískovnách (obec Křenek), a potvrdí tak odvolacímu orgánu skutečnost, kterou tento orgán považuje za neprokázanou, tedy že vozidla v této lokalitě skutečně jezdila, a že nevyjížděla pro natankování PHM, ale že tankování bylo obstaráno odvolatelem.“

[43] Jak uvedl krajský soud, tuto skutečnost žalovaný ve svém rozhodnutí označil za nespornou; pokud stěžovatel specifikoval svůj důkazní návrh, jak bylo uvedeno, lze přisvědčit závěru žalovaného (srov. bod 31 napadeného rozhodnutí) i krajského soudu o tom, že výslech svědka C. by byl nadbytečný. Nejvyšší správní soud tedy neshledal důvodnou ani kasační námitku dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[45] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. listopadu 2022

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu