



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **VHS - ROPA plus, spol. s r. o.**, se sídlem U Potoka 369/9, Bruntál, zast. JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 225/6, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 8. 2017, čj. 33360/17/5300-22443-701728, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 11. 2019, čj. 22 Af 115/2017-166,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 11. 2019, čj. 22 Af 115/2017-166,
se ruší a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Jádrem tohoto případu je posouzení přechodu důkazního břemene v daňovém řízení ohledně otázky místa dodání zboží (minerálních olejů), které bylo v rámci přeshraničního obchodního řetězce přepraveno z jiného členského státu do ČR.

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) vydal dne 1. 6. 2016 jedenáct dodatečných platebních výměrů. Žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období březen 2012 až únor 2013 (vyjma období září 2012), a to v souhrnné výši přes 10 mil Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně v souhrnné výši přes 2 mil Kč. Žalobkyně se odvolala a žalovaný shora specifikovaným rozhodnutím její odvolání zamítl. Daňové orgány dospěly k závěru, že

žalobkyně nakládala jako vlastník se zbožím od dodavatelů KONT FUEL DISTRIBUTION s. r. o., ERYX s. r. o. (obě společnosti již zanikly), Ing. Martin Divíšek s. r. o. a od AGRODIESEL HANÁ a. s. již při nakládce pohonných hmot v jiném členském státu EU, jakkoli tyto případy vykazala jako přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku v celkovém objemu přes 49,6 mil. Kč.

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou, které krajský soud výše označeným rozsudkem vyhověl. Výrokem I zrušil rozhodnutí žalovaného a výrokem II přiznal žalobkyni právo na náhradu nákladů řízení. Krajský soud s odkazem na judikaturu SDEU upozornil, že přeprava zboží mohla být přičtena pouze jedné transakci a jen tato transakce může být osvobozena od DPH jako intrakomunitární plnění. Žalobkyně dle něj navrhla zcela konkrétní důkazy ohledně toho, že správce daně označil za přeshraniční (intrakomunitární) jinou dodávku téhož zboží v obchodním řetězci, což by zakládalo duplicitní zdanění. Krajský soud sám usiloval o doplnění dokazování skutkového stavu souvisejícím trestním spisem, avšak neúspěšně. Oproti žalovanému měl soud toliko omezené možnosti k prokázání či vyvrácení tvrzení žalobkyně o vyměření DPH z týchž dovozů osobě od ní odlišné.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[4] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s ř. s. Krajský soud prý přihlédl k námitce dvojího zdanění, kterou žalobkyně poprvé uplatnila pozdě, až při ústním jednání dne 20. 2. 2018. Stěžovatelka nesouhlasí ani s výtkou krajského soudu ohledně porušení legitimního očekávání žalobkyně. Řízení s jinými daňovými subjekty v tomtéž obchodním řetězci nemůže být považováno za obdobný či srovnatelný případ. Konečně krajskému soudu vytýká, že se odklonil od prioritní povinnosti daňového subjektu prokazovat tvrzení ohledně jím uplatněného nároku na odpočet daně. Tím současně zpřístupnil „možnost“ posuzovat oprávněnost takového nároku na základě zjištění u jiných daňových subjektů.

[5] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti mj. upozorňuje, že již v průběhu daňového řízení opakovaně namítala, že správce daně neposoudil všechny okolnosti řetězové dodávky a současně nesprávně určil jedno z plnění, k němuž má být přeprava přiřazena. Její důkazní návrhy správce daně zamítl. S odkazem na judikaturu argumentuje, že spor o místo dodání zboží je právní otázkou. Ona měla jen povinnost objasnit skutkový stav. Pokud správce daně zjistí, že zboží bylo dodáno v jiném členském státu, než deklarovala, nemohl tento závěr opřít jen o neunesení důkazního břemene. Pro takový závěr musí mít správce daně racionální důvody. V této věci správce daně ani řádně neposoudil otázku, kdy došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Žalobkyně navrhuje, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[6] Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Její důvodnost posoudil NSS v mezích rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

pokračování

[7] Kasační stížnost je důvodná.

[8] Dlužno předně uvést, že NSS již v případě téže žalobkyně rozhodoval. Rozsudky se však týkaly zajišťovacích příkazů na DPH za stejná zdaňovací období, jako jsou ta, za která správce daně nyní spornými platebními výměry žalobkyni doměřil daňovou povinnost a uložil povinnost uhradit penále (viz rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, čj. 2 Afs 108/2016-132, a ze dne 23. 3. 2017, čj. 10 Afs 17/2016-77). Nyní nastolená právní otázka je proto odlišná.

[9] NSS nejprve zvážil kasační námitky tvrdící nepřezkoumatelnost rozsudku a jinou procesní vadu spočívající v tom, že krajský soud přezkoumal opožděně uplatněný žalobní bod [III.A., kasační bod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. V další části pak NSS zvážil, zda krajský soud správně zrušil rozhodnutí žalovaného proto, aby žalovaný provedl dokazování souvisejícím trestním spisem [III.B., § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

III.A. Krajský soud se v napadeném rozsudku nedopustil žádné procesní vady

[10] Hned v úvodu NSS konstatuje, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Odůvodnění napadeného rozsudku je vystavěno na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému, z něhož rozumně plynou právní závěry [viz nálezný ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), věc *M. CAMBELL & SONS LIMITED*, bod 68, srov. též rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014-43, věc *To & Mi Vdf.*, bod 41, a další].

[11] Důvodná není ani výtku, že žalobkyně uplatnila námitku dvojího zdanění až během ústního jednání dne 20. 2. 2018, a krajský soud k ní neměl – pro její opožděnost – přihlížet. Z textu žaloby NSS zjistil, že žalobkyně již v žalobě ze dne 7. 10. 2017 poukázala na:

„[s]kutečnost, že závěry správce daně, na jejichž základě je dovozována daňová povinnost žalobce, jsou zcela opačné oproti názorům státního zastupitelství ve věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46T 5/2015 (obžalovaný Zadeh a spol.), alespoň dle informací, které má žalobce k dispozici. Žalobce si je vědom odlišnosti trestního řízení a daňového řízení, nicméně základ spočívající ve vzniku daňové povinnosti určitého subjektu je shodný. V této věci správce daně zastává názor, že osobám v řetězci dodávky zboží před žalobcem nevznikla povinnost přiznat tuzemskou daň, Podstatou trestního stíhání ve věci 46T 5/2015 je dovoz pohonných hmot, z nichž nebyla uhrazena spotřební daň a DPH, tedy, že takovým osobám povinnost platit uvedené daně, včetně DPH, vznikla. Není proto správný závěr žalovaného, že by výsledky jiných [...] daňových řízení neměly vztah k této věci“.

[12] NSS souhlasí se stěžovatelem, že v takto formulovaném žalobním bodu není zahrnuta výslovná výtku dvojího zdanění. Avšak vzhledem k rozhodovacím důvodům krajského soudu tuto výtku žalobkyně ani vůbec nemusela uplatňovat. Stěžejním důvodem, pro který krajský soud zrušil stěžovatelovo rozhodnutí, zjevně nebyla skutečnost, že by v tomto případě nutně docházelo k dvojímu zdanění. Eventuální dvojí zdanění by totiž bylo jen důsledkem nedostatečně zjištěného skutkového stavu (bod 16 napadeného rozsudku). Krajský soud totiž pokáral daňové orgány za to, že nevyhověly důkazním návrhům žalobkyně a řádně nezjistily skutkový stav věci (bod 15 tamtéž). A takovou námitku žalobkyně v žalobě vznesla, nadto stejným způsobem argumentovala

již v průběhu daňového řízení. Argument dvojím zdaněním žalobkyně během jednání zmínila jen jako jeden z možných důsledků, který přinese (údajně) nedostatečně zjištěný skutkový stav (srov. k tomu též bod [17] tohoto rozsudku níže).

III.B. Krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, že skutkový stav věci vyžaduje doplnění dokazování trestním spisem vedeným Krajským soudem v Brně v související trestní věci

[13] V posuzované kauze není sporu o tom, že žalobkyně nakupovala minerální oleje způsobem nazývaným „řetězový obchod“. Jde o transakci, během které „několik podniků ze dvou či více členských států postupně uzavírá kupní smlouvy na stejné zboží, které jsou pak plněny prostřednictvím jediného pohybu zboží od prvního dodavatele poslednímu kupujícímu“ (viz stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ze dne 10. 11. 2005, *EMAG Handel Eder*, C-245/04,¹ bod 1). Stěžovatel a žalobkyně se přou o to, zda se místo plnění (dodání zboží) nacházelo v jiném členském státě (zde Rakousko, resp. Slovinsko), nebo zda žalobkyně sporné zboží pořídila až v Česku.

[14] Stěžovatel má za to, že sporné zboží nemohlo být dodáno v tuzemsku, neboť žalobkyně nabyla právo se zbožím disponovat jako vlastník již v jiném členském státu, a to při nakládce zboží na vozidla smluvních přepravců, tzn. před zahájením přepravy z jiného členského státu do ČR. Dodání zboží od tuzemských dodavatelů žalobkyni (viz bod [2] shora) proběhlo v zahraničí (ve skladech v Rakousku, resp. v Slovinsku). Daňové orgány tedy na straně žalobkyně kvalifikovaly dodání zboží do ČR jako intrakomunitární dodání s přepravou, jelikož žalobkyně jako kupující mj. sama pro sebe a svou vlastní ekonomickou činnost zajišťovala přepravu zboží z jiného členského státu do tuzemska a nesla i náklady této přepravy. Místem plnění ve smyslu dle § 7 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), je dle stěžovatele *místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná*, neboť zboží bylo přepraveno osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží. Žalobkyně s tím nesouhlasí. Dle ní bylo místem plnění sporných transakcí mezi ní a jejími dodavateli tuzemsko, o čemž svědčí mj. rámcová smlouva mezi KONT FUEL DISTRIBUTION jako prodávající a jí jako kupující (bod 2.8. této smlouvy). Právo nakládat se zbožím jako vlastník tudíž nabyla až po ukončení přepravy, tedy v ČR.

[15] Na tomto místě nebude NSS detailně rekapitulovat právní úpravu ani judikaturu ohledně zdaňování přeshraničních řetězových obchodů. Místo toho odkáže na rozhodnutí, v nichž se jak Soudní dvůr, tak NSS zabývaly různými aspekty zdaňování takových transakcí [viz podrobněji zejména rozsudky Soudního dvora ze dne 6. 4. 2006, *EMAG Handel Eder* (C-245/04)²; ze dne 16. 12. 2010, *Euro Tyre Holding* (C-430/09)³; či rozsudky NSS ze dne 8. 8. 2018, čj. 10 Afs 40/2018-48, *LEDOPA GROUP*; ze dne 30. 5. 2019, čj. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS, *AREX CZ* a tam cit. další judikaturu]. V případě řetězových obchodů může být považován za intrakomunitární dodání zboží s přepravou jen jeden z řetězce obchodních transakcí (*EMAG Handel Eder*, C-245/04, bod 45). A pro určení takové transakce je rozhodné určit místo, v němž daňový subjekt nabyl

¹ EU:C:2005:675

² EU:C:2006:232

³ EU:C:2010:786

pokračování

právo disponovat se zbožím jako vlastník. Za účelem správného určení takového místa je vždy třeba celkově posoudit všechny zvláštní okolnosti. Teprve pak je možné identifikovat, které dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř Společenství (*Euro Tyre Holding*, C-430/09, bod 34).

[16] Skutečným jádrem tohoto sporu je, zda na žalobkyni přešlo důkazní břemeno ohledně otázky místa dodání zboží. V daňovém řízení se bránila tím, že na okamžik a místo, kde nabyla právo disponovat se sporným zbožím jako vlastník, mají odlišné názory správní a trestní orgány ČR. Přitom odkázala na věc vedenou u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015, ve které orgány činné v trestním řízení údajně přičítaly tutéž daňovou povinnost, jako je ta, kterou nyní zpochybňuje žalobkyně, jinému obchodníkovi v řetězci, a to společnosti KONT FUEL DISTRIBUTION (k tomu viz bod 3 rozsudku krajského soudu).

[17] Žalobkyně uplatnila v žalobě relativně konkrétní argument (předtím jej vznesla též v rámci daňového řízení), že orgány činné v trestním řízení identifikovaly pozice jednotlivých obchodníků v témže přeshraničním obchodním řetězci odlišně. Dále v průběhu řízení před krajským soudem doplnila, že by tak mohlo dojít k dvojímu zdanění téhož „přeshraničního“ plnění.

[18] Krajský soud v rozsudku nejdřív v obecné rovině zdůraznil zásadu legitimního očekávání (§ 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) a zákaz překvapivosti aktů veřejné správy (viz body 8 - 12 napadeného rozsudku). Pak upozornil na rozsudek ve věci *EMAG Handel Eder* (bod 13) a dovedl, že za takové situace daňové orgány nemohly učinit „paušální odsudek“ výsledků daňových řízení vedených u jiných subjektů téhož řetězce, jelikož žalobkyně vznesla konkrétní námitku, že správce daně přisoudil „přeshraničnost“ jiné dodávce v řetězci, a k tomu navrhla konkrétní důkazy (body 7, 14 a 15 napadeného rozsudku). Konečně sám usiloval o doplnění dokazování v této věci, zda správce daně téže obchodní transakci nezdaňoval duplicitně, tj. u obchodního partnera žalobkyně, společnosti KONT FUEL DISTRIBUTION. S ohledem na toliko omezené možnosti krajského soudu k prokázání či vyvrácení tvrzení žalobkyně o vyměření DPH z týchž dovozů osobě od ní odlišné rozhodl, že stěžovatel řádně nezjistil skutkový stav věci. Stěžovateli přitom nařídil, aby v tomto směru doplnil dokazování.

Výsledky trestního řízení a jejich význam pro zjištění a stanovení daně

[19] NSS chápe obavu krajského soudu, že ve věci téhož obchodního řetězce by různé údy téhož státu mohly rozdílně nahlížet na podstatnou okolnost zdanění v tomto obchodním řetězci (místo, v němž žalobkyně nabyla právo disponovat se sporným zbožím jako vlastník). NSS samozřejmě ctí zásadu legitimního očekávání, která má ve veřejném právu specifické místo (srov. též § 2 odst. 4 správního řádu). Zásadní význam hraje též v právu daňovém (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Jedním z nejvýznamnějších aspektů právního státu je hodnota právní jistoty a z ní vyplývající princip ochrany důvěry občanů v právo, které jsou v nejobecnější podobě obsaženy v čl. 1 odst. 1 Ústavy [srov. např. rozsudek ze dne 12. 2. 2020, čj. 10 Afs 343/2019-49, věc *CRISTAL PALACE*, bod 9 a tam cit. početnou judikaturu Ústavního soudu, srov. též bod 35 tamtéž]. Otázka legitimního

očekávání je otázkou skutkovou (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, *L'ORÉAL*, bod 80).

[20] Dle NSS legitimní očekávání nemůže založit prostá situace, že orgán činný v trestním řízení (zde státní zástupce v obžalobě v trestní věci) identifikoval jiného odběratele v témže řetězci, k jehož transakci měla být přiřazena přeshraniční přeprava téhož zboží, zatímco nynější správce daně (Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj) na základě skutkového šetření věci a vlastního právního hodnocení konstatoval, že žalobkyně nabyla právo disponovat se zbožím jako vlastník již v zahraničí.

[21] V tomto případě rozhodně nejde o situaci, v níž by správní orgán (správce daně) v minulosti postupoval vůči žalobkyni nebo jinému daňovému subjektu ve stejné či podobné situaci odlišně. Naopak, z toho, co tvrdí žalobkyně, plyne, že zde dospěly k jiným závěrům o „přeshraničnosti“ konkrétní transakce dva rozdílné orgány veřejné moci. Těmto orgánům zákonodárce svěřil kompetence v různých právních odvětvích, na základě jim vlastních procesních a hmotněprávních pravidel (trestní předpisy a předpisy daňové).

[22] V odkazované kauze orgány činné v trestním řízení (přímo) nezkoumaly daňové povinnosti samotné žalobkyně. Jako transakci s přeshraničním dodáním údajně (dle sdělení žalobkyně) hodnotily transakci jiného obchodníka ve stejném obchodním řetězci. Jakkoli se v obecné rovině mohou tyto otázky jevit jako navzájem úzce propojené (zejména s ohledem na závěry rozsudku ve věci *EMAG Handel Eder*, viz bod [15] shora), v režimu trestního práva nemuselo nutně dojít ke stejné detailnímu posuzování stěžejní otázky, a to které transakci v řetězci je nutno přisoudit intrakomunitární dodání zboží. Jednak nelze s jistotou říci, že v trestním řízení zjišťované skutkové okolnosti se vůbec v ničem neliší od skutečností nynějšího případu; jednak i orgány činné v trestním řízení, stejně jako každý jiný orgán veřejné moci, nemusely mít v konkrétním okamžiku veškeré potřebné informace k identifikaci konkrétního intrakomunitárního plnění (přiměřeně srov. rozsudek ze dne 3. 8. 2017, čj. 10 Afs 248/2016-55, bod 25 a násl.). Nutno dodat, že orgány činné v trestním řízení zkoumají případy, v nichž mělo dojít ke spáchání daňových trestných činů z jiné perspektivy. Zjednodušeně řečeno, zjišťují hlavně to, zda někdo (pachatel) ve větším rozsahu nezkrátil daň (§ 240 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník).

[23] Řízení před trestním soudem nebylo pravomocně skončeno. Do data vydání rozsudku krajského soudu v nynější věci nevydal Krajský soud v Brně ve věci sp. zn. 46 T 5/2015 rozsudek. Jakkoli správce daně může využít podklady z trestního spisu a inspirovat se názorem Policie ČR a státního zástupce v související trestní kauze, tyto podklady nejsou pro něj závazné. Jedná se totiž o mezitímní zjištění a závěry, které trestní soud může, ale také nemusí potvrdit. Ovšem ani pravomocný rozsudek v cit. trestní kauze by v tomto případě nebyl pro správce daně závazný ve smyslu § 99 odst. 2 daňového řádu. Ve sporném trestním řízení se totiž nejednalo o trestný čin žalobkyně, ale o trestnou činnost jiného obchodníka, který vystupoval v totéž obchodním řetězci, ve kterém působila i žalobkyně. V rozsudku ze dne 3. 12. 2008, čj. 1 Afs 141/2008-70, bod 12 a násl., vyslovil NSS ve vztahu k obdobné úpravě předběžné otázky v § 28 zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, že správce daně je vázán toliko pravomocným výrokem o samotné

pokračování

předběžné otázce. Rozhodnutí, které se posouzením sporné otázky zabývá jako předběžnou otázkou pouze ve svém odůvodnění, může sloužit jen jako podklad pro vlastní úsudek správce daně.

[24] Daňové právo není trestním právem. Svět daňového a trestního práva je oddělený, podmínkou doměření daně rozhodně není zjištění daňového trestného činu. Postupy orgánů činných v trestním řízení a správce daně se nepodmiňují. Závěry činnosti orgánů činných v trestním řízení nelze bez dalšího mechanicky vtahovat do daňové sféry, byť se v základu může jednat o stejnou nebo související obchodní operaci [kromě § 99 daňového řádu srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, věc *EURO PRIM*, v němž NSS řešil mj. přímou použitelnost výsledků provedených v trestním řízení v korespondující daňové kauze, obecně např. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100, *Ondřejovická strojárna*, část IV/f-a), nebo nedávno rozsudek ze dne 26. 2. 2020, čj. 10 Afs 268/2019-53, *Golden Snack*, bod 41].

[25] Přes četné rozdíly v optice, kterou trestní a daňové právo hledí na stejné nebo související skutečnosti, nelze výsledky příslušných orgánů uvnitř trestního řízení při správě daní bez dalšího ignorovat, což jistě platí i naopak. I orgány činné v trestním řízení vycházejí z podkladů vzešlých v daňovém řízení. Takové skutečnosti proto patří mezi ostatní běžné podklady, s nimiž správce daně pracuje při stanovení daně.

[26] Stěžovatel trefně odkazuje na judikaturu, dle níž je třeba každé daňové řízení posuzovat samostatně, jelikož každý daňový subjekt musí prokázat skutečnosti, k jejichž prokázání ho správce daně vyzval. Správce daně stanovuje výslednou daňovou povinnost nezávisle na výsledcích jiného daňového řízení provedeného u jiného subjektu a takové výsledky u něj nemohou vyvolat ani legitimní očekávání stran prokázaných skutkových okolností – vždy totiž závisí na tom, jaké úsilí daňový subjekt vyvinul k unesení svého důkazního břemene [srov. rozsudek ze dne 21. 3. 2019, čj. 1 Afs 360/2018-24, věc *DOMINOTRANS OPAVA*, část III.c)].

[27] Na tomto místě NSS připomíná, že určení místa zdanitelného plnění při přeshraničním dodání je právní otázkou, kterou je nutno „posoudit na základě skutkového stavu konkrétní věci, přičemž skutkový stav je povinen také primárně objasnit daňový subjekt. Bylo by absurdní, aby za dané situace skutkový stav primárně zjišťoval správce daně. Na druhé straně, dospěje-li správce daně k závěru, že místo plnění je v jiném členském státě, než daňový subjekt deklaroval, nelze takový závěr opřít pouze o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. Jinými slovy, neunesla-li by stěžovatelka v projednávané věci důkazní břemeno o tom, že místo plnění je v tuzemsku, tak jak deklarovala, ale správce daně by na tomto neustal a navíc výslovně uvede, že bylo v Rakousku, musí pro takový závěr existovat racionální důvody“ (cit. věc 9 Afs 137/2016, *AREX CZ*, bod 130, zvýraznění doplněno; srov. též rozsudek ze dne 16. 6. 2020, čj. 1 Afs 113/2020-43, věc *PWRGASS*, body 46 a násl.).

[28] Ani v tomto případě NSS nemá pochyb, že určení místa sporného zdanitelného plnění je specifickou právní otázkou, jejíž posouzení přímo závisí na zjištěném skutkovém stavu.

[29] V nyní souzené věci nebylo mezi účastníky řízení sporu o tom, že žalobkyně unesla primární důkazní břemeno, které ji ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 73 odst. 1 zákona o DPH tížilo. Správci daně předložila formálně bezvadné daňové doklady. Avšak na základě skutečností zjištěných v průběhu daňové kontroly správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda se skutečně jednalo o zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, a zda byl tedy nárok na odpočet daně uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH.

[30] Správce daně žalobkyni sdělil, že má pochybnost o tom, že jí tvrzené obchodní transakce proběhly tak, jak deklarovala v daňovém přiznání, resp. že právo disponovat se sporným zbožím jako vlastník nabyla až v tuzemsku. Přípisy ze dne 22. 6. 2015 a 18. 9. 2015 opakovaně vyzýval žalobkyni k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu, a to že dodání sporného zboží je zdanitelným plněním dle § 2 zákona o DPH. Jen na základě takových plnění by správce daně byl oprávněn přiznat odpočet dle § 72 zákona o DPH, který si nárokovala žalobkyně. Správce daně konkrétně po žalobkyni požadoval, aby předložila veškeré písemnosti týkající se sporných obchodů s pohonnými hmotami s místem nakládky mimo tuzemsko.

[31] Dokumentace, kterou žalobkyně předložila, dle správce daně nepostačovala k tomu, aby uznal, že žalobkyně nabyla právo disponovat se sporným zbožím jako vlastník až v tuzemsku. Správce daně a později ani stěžovatel nepřisvědčili ani argumentu, že orgány činné v trestním řízení vyhodnotily jako intrakomunitární dodání zboží jinou transakci v řetězci, tzn., že dle nich žalobkyně měla nabýt právo disponovat se zbožím jako vlastník teprve v tuzemsku. Pro účely daňového řízení si správce daně dle § 57 daňového řádu opatřil podklady jak od orgánů činných v trestním řízení, tak od celních orgánů, které tehdy disponovaly kopiemi podkladů z trestního spisu ve věci týkající se mj. *Ecoll Invest*, jež údajně souvisí s nyní posuzovaným případem. Daňové orgány se s podklady, které obdržely v rámci této součinnosti, vypořádaly. Zejména uvedly, že jimi zjištěný skutkový stav neodpovídal dohodě uvedené v rámcové smlouvě, dle níž měla žalobkyně nabýt právo disponovat se sporným zbožím jako vlastník až v tuzemsku (s. 12 a 13 a pak též s. 16 napadeného rozhodnutí).

[32] NSS má za to, že daňové orgány vynaložily dostatečné úsilí k prověření otázky, zda orgány činné v trestním řízení v související věci nepovažovaly za intrakomunitární transakci jinou obchodní operaci v totéž obchodním řetězci. Ověřovaly žalobkyní tvrzené skutečnosti a s podklady, které získaly ze souvisejícího trestního spisu – jejichž obsah již předtím znaly z daňového spisu – se rozumně vypořádaly. V tomto směru tedy jsou dílčí závěry daňových orgánů ve vztahu k trestní věci sp. zn. 46 T 5/2015 racionální.

[33] Krajský soud proto neměl zrušit napadené rozhodnutí z důvodu, pro který tak učinil. Daňové orgány řádně zjistily skutkový stav ohledně souvisejícího trestního řízení. Další dokazování v tomto směru by bylo bezpředmětné. Ostatně, jak uvedeno výše, toto trestní řízení není samo o sobě způsobilé založit legitimní očekávání žalobkyně, že jí prováděná obchodní transakce nebude správcem daně označena jako intrakomunitární dodání zboží s přepravou.

pokračování

[34] NSS nyní nemůže vyřešit otázku, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem, které podmiňují určení místa uskutečnění sporných plnění. Posuzováním takové otázky by vstupoval do role krajského soudu, který ji musí jako celek posoudit jako první. Je ovšem zřejmé, že důkazní břemeno žalobkyně nemohlo přejít zpátky na správce daně jen proto, že žalobkyně v průběhu daňového řízení či později v žalobě odkázala na související trestní věc, kterou vede Krajský soud v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] NSS dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[36] Krajský soud v něm bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Zejména bude na krajském soudu, aby opět ve smyslu žalobních námitek zhodnotil, zda daňové orgány řádně zpochybnilly žalobkyní předložené daňové doklady a další záznamy, a tedy zda přenesly důkazní břemeno zpět na žalobkyni, resp. zda žalobkyně reakcí na výzvy správce daně vůbec unesla své důkazní břemeno k prokázání podmínek jí požadovaného nároku na odpočet DPH. Současně krajský soud posoudí, zda daňové orgány ze všech shromážděných důkazů vyvodily dostatečné skutkové závěry ohledně místa plnění dotčených dodávek a s tím související právní otázky, kde na žalobkyni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník, zda v jiném členském státu EU, nebo až v ČR.

[37] Krajský soud též rozhodne o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. srpna 2020

Zdeněk Kühn
předseda senátu