



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **Zlínmarket, s. r. o.**, se sídlem Pekárenská 166, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2018, čj. 49235/18/5300-22441-708274, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2021, čj. 30 Af 2/2019-74,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2021, čj. 30 Af 2/2019-74, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

## I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně byla jedním z článků řetězového obchodu uskutečněného v prosinci 2014, v rámci nějž bylo dovezeno zboží (měděné katody) ze třetí země, od srbské společnosti RTB INVEST BOR LIMITED LIABILITY COMPANY (dále „RTB“), na území Evropské unie. V České republice bylo zboží procleno Celním úřadem v Hodoníně na jméno a účet žalobkyně a propuštěno do celního režimu volný oběh. Následně bylo zboží přepraveno na Slovensko pro slovenského odběratele MYNAP, s. r. o. (dále „MYNAP“). Celá přeprava ze Srbska na Slovensko byla provedena bez překládky srbským přepravcem ATP TRANSPORT KOSTOVIC DOO (dále „ATP“), na objednávku a náklady polské Polska společnosti Wojan sp. zoo (dále „Wojan“). Jelikož se zboží v souvislosti s proclením zdrželo v celním skladu v Hodoníně, slovenská společnost MYNAP odstoupila od kupní smlouvy a odmítla zboží na Slovensku převzít. Žalobkyně následně na vlastní náklady převezla zboží ze Slovenska do Polska společností Wojan prostřednictvím slovenského přepravce společnosti ALEGO, s. r. o. (dále „ALEGO“).

[2] Podle Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále „správce daně“) žalobkyně v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 popsanou transakci neuvedla, neboť vykázala dovoz zboží ve výši 0 Kč. V evidenci pro účely DPH žalobkyně nejprve zaevidovala dovoz zboží (měděných katod) a souběžně přijetí plnění, u kterých má plátce nárok na odpočet DPH, avšak následně z důvodu zrušení tohoto kontraktu (odstoupení od smlouvy) zaevidovala zrušení dovozu zboží i přijatých plnění, která žalobkyně evidovala v souvislosti s tímto obchodem. V průběhu místního šetření provedeného správcem daně žalobkyně předložila daňové doklady, z nichž mělo plynout, že v uvedeném zdaňovacím období dovezla zboží a vznikla jí tak povinnost přiznat daň podle § 108 odst. 1 písm. e) ve spojení s § 23 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“). Vzhledem ke zjištěným rozporům vznikly správci daně pochybnosti o výši základu daně a daně z přidané hodnoty, a proto zahájil v únoru 2015 daňovou kontrolu za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 zaměřenou na obchod s měděnými katodami. Konkrétně prověřoval dovoz zboží, jeho následné dodání do jiného členského státu slovenské společnosti MYNAP, vrácení zboží ze Slovenska do Polska po odstoupení od kupní smlouvy společností MYNAP a přijetí služby z jiného členského státu v podobě přepravy zboží přepravcem ALEGO.

[3] V rámci daňové kontroly žalobkyně tvrdila, že mělo jít o dovoz zboží ze třetí země (Srbska), ale jejím přímým dodavatelem byla polská společnost Wojan. Mělo být tedy vykázáno pořízení zboží od Wojan. Předložila daňové doklady vystavené polským dodavatelem Wojan, jakož i tomu předcházející doklady vystavené srbskou RTB odběrateli Wojan. V rámci celního řízení však bylo toto zboží procleno na jméno a účet žalobkyně. Žalobkyně připustila, že se s největší pravděpodobností a nevědomky v rámci celního řízení stala pořizovatelem tohoto zboží. Zboží dále prodala na Slovensko společnosti MYNAP. Z důvodu časového zdržení při proclení zboží však MYNAP odstoupila od smlouvy, a proto k dodání zboží do jiného členského státu (zde na Slovensko) nedošlo. Žalobkyně proto následně odstoupila od smlouvy s Wojan a zboží této společnosti vrátila do Polska, na své náklady prostřednictvím přepravce ALEGO. Podle žalobkyně šlo o dovoz zboží osvobozený od daně podle § 71g zákona o DPH, neboť toto zboží bylo přepraveno ze třetí země a ukončení odeslání nebo přepravy zboží je v jiném členském státě a dodání tohoto zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně podle § 64 zákona o DPH.

[4] Dne 21. 6. 2017 vydal správce daně platební výměr čj. 1432374/17/3301-51522-701503, kterým byla žalobkyni za uvedené zdaňovací období vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 5 324 599 Kč (dále „platební výměr“). Na základě předložených daňových dokladů, především z nich plynoucí skutečnosti, že žalobkyně byla při proclení deklarantem, a přiložených mezinárodních nákladních listů CMR (Convention Marchandise Routière) dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně dovezla zboží přímo ze třetí země, od dodavatele RTB. Jelikož nesplnila podmínky pro osvobození od daně podle § 71g tohoto zákona, vznikla jí povinnost přiznat daň při dovozu zboží okamžikem jeho propuštění do celního režimu volného oběhu podle § 108 odst. 1 písm. e) ve spojení s § 23 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Současně však byla oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 písm. c) uvedeného zákona. Dále žalobkyni podle § 22 zákona o DPH vznikla povinnost přiznat daň na výstupu při dodání zboží na Slovensko. Vzhledem k tomu, že přepravu až na Slovensko zajišťovala Wojan, tedy nikoli plátce, pořizovatel nebo třetí osoba zmocněná plátcem nebo pořizovatelem, nebyly splněny

pokračování

podmínky osvobození od daně s nárokem na odpočet daně podle § 64 odst. 1 tohoto zákona.

[5] V průběhu odvolacího řízení žalobkyně tvrdila, že jde o pořízení zboží z jiného členského státu, neboť prvním dodáním byl dovoz zboží od srbského dodavatele RTB polské Wojan. Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím změnil v platebním výměru u hodnoty ř. 26 částku -30 668 651 Kč na částku (+)30 668 651 Kč, v ostatním zůstal výrok platebního výměru nezměněn. Kladnou hodnotu na ř. 26 žalovaný uvedl proto, že transakce, kdy žalobkyně dodala zboží ze Slovenska do Polska, není předmětem tuzemské daně z přidané hodnoty. Jelikož přeprava zboží začala mimo území České republiky, je místo plnění podle § 7 odst. 2 věty první zákona o DPH mimo tuzemsko. Ve zbytku však žalovaný dospěl k závěru, že správce daně oprávněně vyměřil daň z přidané hodnoty, avšak mělo tomu tak být z jiného důvodu. Podle žalovaného bylo v řízení dostatečně prokázáno, že žalobkyně dovezla zboží přímo ze Srbska a bylo jí propuštěno do celního režimu volného oběhu poté, co na ni přešlo vlastnické právo od RTB. Na rozdíl od správce daně však žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně prokázala přepravu zboží na Slovensko v souladu s § 64 odst. 1 zákona o DPH. K dodání však nedošlo, neboť bylo zrušeno v důsledku odstoupení od smlouvy slovenským odběratelem MYNAP. Vzhledem k tomu, že zboží zůstalo i poté na Slovensku, bylo nutno tuto situaci posoudit jako dodání zboží za úplatu na základě jeho přemístění do jiného členského státu ve smyslu § 13 odst. 6 zákona o DPH, neboť následně žalobkyně dodala toto zboží přímo ze Slovenska do Polska společnosti Wojan. Pro účely osvobození podle § 64 odst. 4 ale žalobkyně neprokázala, že bylo zboží při pořízení na Slovensku předmětem daně.

[6] Krajský soud v Brně výše uvedeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že správce daně neunesl své důkazní břemeno ohledně existence vážných a důvodných pochyb o souladu žalobkyní předložených účetních a dalších dokladů se skutečností. Důkazní břemeno proto nemohlo přejít zpět na žalobkyni. Podle krajského soudu daňové orgány pochybily tím, že žádným způsobem nehodnotily skutečnosti zjištěné z mezinárodní výměny informací (odpovědi polského správce daně), které svědčily ve prospěch skutkové verze žalobkyně, tj. že žalobkyně nabyla zboží od Wojan, nikoli přímo od srbského dodavatele RTB. Skutkové verzi daňových orgánů, že zboží ze třetí země ve skutečnosti dovezla žalobkyně a Wojan v obchodním řetězci figurovala pouze formálně, pak nesvědčí ani zjištění, že tato společnost objednala a platila přepravu zboží ze Srbska.

[7] Krajský soud dále odmítl závěry daňových orgánů, že po odstoupení MYNAP od smlouvy bylo zboží převezeno přímo ze Slovenska do Polska, aniž se v průběhu přepravy fyzicky vrátilo zpět do ČR. Tyto závěry jsou totiž v rozporu s mezinárodními nákladními listy CMR ze 17. až 19. 12. 2014 založenými ve správním spise, podle nichž je žalobkyně uvedena jako příjemce s místem vyložení zboží v ČR. Žalobkyni krajský soud přisvědčil i v tom, že § 64 odst. 4 ve spojení s § 13 odst. 6 zákona o DPH nelze aplikovat na situaci, v níž žalobkyně slovenskému odběrateli prodala zboží, jež současně fakticky dovezla na Slovensko. Nejde totiž o přemístění zboží pro účely podnikání, nýbrž o dodání zboží odběrateli.

## II. Obsah kasační stížnosti

[8] Žalovaný (dále „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] V rámci prvního okruhu námitek stěžovatel odmítá, že důkazní prostředky hodnotil nekorektně, neboť jeho rozhodnutí obsahuje podrobné hodnocení skutkového stavu i úvahy, kterými se řídil. Podle stěžovatele naopak krajský soud vytrhává jednotlivé důkazní prostředky, které dle něj svědčí ve prospěch žalobkyně, z kontextu celé obchodní transakce.

[10] Konkrétně krajský soud nesprávně posoudil tvrzené pořízení zboží od Wojan a svůj rozsudek zatížil nesprávným právním názorem, neboť dospěl k závěru, že tvrzení této společnosti a žalobkyně jsou v souladu a nebyly zjištěny žádné rozpory. Stěžovatel poukázal na to, že žalobkyně v průběhu řízení měnila svá stanoviska. V rámci daňové kontroly totiž uplatňovala osvobození od daně při dovozu zboží ze třetí země podle § 71g zákona o DPH. V průběhu odvolacího řízení tvrdila, že šlo o pořízení zboží z jiného členského státu (od Wojan), neboť prvním dodáním byl dovoz zboží od srbského dodavatele RTB polské Wojan. K tomu žalobkyně odkázala na předložené daňové doklady mezi RTB a polským odběratelem Wojan a dále daňové doklady mezi dodavatelem Wojan a žalobkyní. Jelikož však stěžovatel z daňových a přepravních dokladů zjistil, že zboží putovalo ze třetí země do ČR, kde bylo procleno (a propuštěno do celního režimu volného oběhu) na jméno a účet žalobkyně, vznikly mu vážné pochybnosti o formálně vykázaném stavu. Žalobkyně též předložila jednotný správní doklad (s razítkem českého celního úřadu), na němž byla jako odesílatel/vývozce uvedena RTB a jako příjemce žalobkyně. Tuto skutečnost nezpochybnila ani žalobkyně, protože sama uznala, že se zřejmě nevědomky stala pořizovatelem zboží. Obdobně na předložených mezinárodních nákladních listech CMR byla jako odesílatel zboží uvedena RTB, jako příjemce Celní úřad Hodonín a místo doručení Hodonín, přijetí zboží bylo potvrzeno žalobkyní. Jak vyplývá z bodu 22 stěžovatelova rozhodnutí, Wojan sice formálně vykážala dovoz zboží ze Srbska, avšak tato společnost neměla k dispozici žádné dokumenty, které by zřetelně objasnily vstup tohoto zboží do EU a ani nebyly předloženy přepravní dokumenty. Společnosti Wojan nebylo zboží ze Srbska nikdy dodáno, nepřevzala jej a ani na ni nikdy nebylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastníkem. Toto právo svědčilo pouze žalobkyni od okamžiku proclení zboží na území ČR.

[11] Další pochybnosti správce daně pak vyplynuly z mezinárodní výměny informací. Podle odpovědí polského správce daně nebyly objasněny žádné transakce týkající se nákupu zboží společností Wojan od srbského dodavatele RTB, dodání zboží od Wojan žalobkyni do tuzemska, ani nákupu přepravních služeb od ALEGO. Společnost Wojan sice dokladově vykážala konečnou fakturu od RTB v importu, ale zplnomocněný zástupce Wojan tyto skutečnosti nepotvrdil, neměl žádné doklady prokazující přijetí zboží v EU ani přepravní dokumenty. Stejně tak Wojan neměla žádné dokumenty ani k prodeji zboží jinému smluvnímu partnerovi do ČR, k němuž došlo po odstoupení od smlouvy. Polský správce daně dále uvedl, že Wojan zaúčtovala pouze přepravní služby od srbského přepravce ATP (přeprava zboží ze Srbska na Slovensko), avšak zástupce společnosti Wojan žádnými informacemi ohledně této přepravy nedisponoval. Proto podle stěžovatele ani

pokračování

skutečnost, že přeprava zboží ze Srbska proběhla na účet Wojan, neprokazuje, že žalobkyně zboží pořídila od této společnosti. Polský správce daně později doplnil, že Wojan byla odebrána z registru plátců DPH, přičemž probíhající řízení u této společnosti potvrdilo, že použila registraci pro intrakomunitární transakce na území Polska k provádění daňových podvodů s měděnými katodami. Podle stěžovatele tak ani mezinárodní dožádání nevedlo k prokázání průběhu obchodních transakcí, jak jej popisovala žalobkyně. Naopak, z odpovědi spíše plyne, že pochybnosti správce daně byly oprávněné a byly jen prohloubeny.

[12] Na základě všech zjištěných skutečností bylo podle stěžovatele postaveno najisto, že zboží ze Srbska bylo dovezeno přímo žalobkyni, ačkoli fakturačně k tomu mělo dojít prostřednictvím Wojan. Stěžovatel tak obchodní transakci ve vztahu k žalobkyni správně posoudil jako dovoz zboží ze třetí země, nikoli jako pořízení z jiného členského státu. Krajský soud tedy pochybil, neboť vycházel pouze z formálního stavu vyplývajícího z daňových resp. účetních dokladů, jež vypovídají toliko o fakturačním toku, nikoli skutečném průběhu obchodní transakce. Žalobkyni byl současně přiznán nárok na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH. Stěžovatel dále připomněl, že obě varianty (jak dovoz zboží ze třetí země tak i jeho pořízení z jiného členského státu) jsou z hlediska DPH daňově neutrální, neboť i při hypotetickém pořízení zboží by žalobkyně byla povinna priznat daň a současně oprávněna nárokovat si její odpočet.

[13] Stěžovatel též upozornil, že o pořízení zboží z jiného členského státu by nemohlo jít ani tehdy, přešlo-li by právo nakládat se zbožím jako vlastník nejprve na Wojan a až poté na žalobkyni. V okamžiku proclení, jenž by byl jediným hypoteticky možným momentem přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník z Wojan na žalobkyni, by se totiž zboží nacházelo na území ČR a s ohledem na § 7 odst. 2 větu druhou zákona o DPH by se proto za místo plnění při dodání zboží považovala ČR. Navíc, zboží bylo přepraveno přímo ze Srbska, nikoli z Polska, což by logicky vylučovalo pořízení zboží z jiného členského státu, jak plyne z § 16 zákona o DPH.

[14] V dalším okruhu námitek stěžovatel namítl, že pokud krajský soud zpochybnil závěr správce daně o tom, že po odstoupení slovenského odběratele MYNAP od kupní smlouvy nebylo zboží vráceno do ČR, přezkoumal a zrušil napadené rozhodnutí nepřipustně nad rámec žalobních námitek. Žalobkyně totiž v žalobě nevznesla žádnou námitku, byť obecnou či implicitní, zpochybňující uvedený závěr daňových orgánů. V této souvislosti namítla pouze nesprávné užití § 13 odst. 6 zákona o DPH (viz str. 10 a 11 žaloby). Krajský soud svým postupem porušil zásadu rovnosti účastníků řízení a především dispoziční zásadu zakotvenou v § 75 odst. 2 s. ř. s. Jde o vadu, která může mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku, k níž navíc musí Nejvyšší správní soud přihlídnout i z moci úřední. Přes výše uvedené však stěžovatel rovněž namítl, že krajský soud otázku vrácení zboží do ČR posoudil nesprávně.

[15] Stěžovatel rovněž nesouhlasí s názorem krajského soudu, že bylo zboží prodáno slovenskému odběrateli MYNAP, a proto se nemohlo jednat o dodání zboží za úplatu na základě jeho přemístění do jiného členského státu ve smyslu § 13 odst. 6 zákona o DPH. Krajský soud totiž zcela opomněl, že v důsledku odstoupení od smlouvy vůbec nedošlo k prodeji a tedy ani k dodání zboží společnosti MYNAP. Nedošlo-li k dodání zboží, které

zároveň zůstalo na Slovensku, bylo podle stěžovatele na místě aplikovat uvedené ustanovení. Žalobkyně však pro případné osvobození s nárokem na odpočet neprokázala splnění podmínky dle § 64 odst. 4 zákona o DPH, tedy že zboží bylo při pořízení na Slovensku předmětem daně.

[16] V návaznosti na předchozí námitky stěžovatel odmítl závěr krajského soudu o neunesení důkazního břemeno. Připomněl, že žalobkyně ve svém daňovém přiznání žádné plnění týkající se uvedeného zboží netvrdila, tj. buď dovoz ze třetí země, nebo pořízení z jiného členského státu. Podáním svého daňového přiznání tak žalobkyně fakticky zastírala samotnou existenci plnění. Až později po zahájení daňové kontroly začala tvrdit pořízení zboží. Ve své daňové evidenci však zaevidovala naopak dovoz zboží. Správce daně měl v průběhu daňové kontroly oprávněné pochybnosti o žalobkyní tvrzeném stavu celé obchodní transakce, a proto zaslal polskému správci daně žádost o mezinárodní výměnu informací. Odpovědi na tuto žádost sice prokazovaly formální fakturační stav, současně však potvrdily či dokonce prohloubily pochyby o stavu skutečném, tedy že žalobkyně pořídila zboží z jiného členského státu od Wojan. Správce daně proto žalobkyni vyzval k prokázání tvrzených skutečností, ta však své důkazní břemeno neunesla, neboť na základě dalších nedostatků v předložených dokladech byly pochybnosti správce daně jen dále posíleny. Stěžovatel zdůraznil, že daňový subjekt nemůže unést své důkazní břemeno pouhým předložením formálního dokladu bez ohledu na skutečný průběh transakce. Podle stěžovatele tak ze spisového materiálu vyplývá, že správce daně měl vážné a důvodné pochybnosti stran tvrzení žalobkyně, jež dostatečným způsobem neprokázala svá daňová tvrzení.

[17] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně, poté co obdržel informace od polského správce daně, neunesl své důkazní břemeno stran prokázání existence vážných a důvodných pochyb o tom, že žalobkyně pořídila zboží od Wojan. Daňové orgány pochybily tím, že žádným způsobem nehodnotily ty skutečnosti zjištěné od polského správce daně, které svědčily ve prospěch skutkové verze žalobkyně, tj. že žalobkyně nabyla zboží od Wojan.

[20] Stěžovatel je naopak přesvědčen nejen o tom, že daňové orgány prokázaly vážné a důvodné pochyby o žalobkyní tvrzeném průběhu nabytí zboží, ale dokonce i o tom, že v řízení bylo dostatečně prokázáno, že žalobkyně dovezla zboží přímo ze Srbska a bylo jí propuštěno do celního režimu volného oběhu poté, co na ni přešlo vlastnické právo od RTB.

[21] Nejvyšší správní soud, ve shodě s krajským soudem, předně připomíná, že správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je povinen (pouze) prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, jež činí účetnictví daňového subjektu nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Nemusí proto výslovně popírat verzi daňového subjektu, či dokonce prokazovat, že to bylo jinak, než

pokračování

daňový subjekt tvrdí (rozsudky NSS z 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze 14. 6. 2017, čj. 1 Afs 362/2016-36, bod 96, či z 16. 12. 2022, čj. 8 Afs 143/2021-46, bod 27 a další tam citovaná rozhodnutí).

[22] Podstatou nyní projednávané věci je s ohledem na závazný právní názor krajského soudu proto výhradně otázka, zda daňové orgány (především správce daně) unesly své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tj. zda dostatečně zpochybnily předložené daňové doklady ohledně tvrzeného pořízení zboží od Wojan, a tím přenesly důkazní břemeno zpět na žalobkyni. Právě neunesení důkazního břemene správcem daně krajský soud vytkl a vedlo jej ke zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení. Skutečnost, že daňové orgány neustaly na prokázání existence vážných a důvodných pochyb o žalobkyní tvrzeném průběhu obchodní transakce, ale dokonce konstatovaly, že obchodní transakce proběhla jinak, je vzhledem k výše uvedenému pro nyní projednávanou věc, tedy ve fázi prokazování existence vážných a důvodných pochybností, nepodstatná. Je tomu tak proto, že i kdyby se daňové orgány ve svém závěru o jiném průběhu transakce mylily, nemělo by toto pochybení vliv na zákonnost jejich závěru o existenci vážných a důvodných pochyb stran souladu tvrzení žalobkyně se skutečností, tj. přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni.

[23] Na rozdíl od krajského soudu dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že správce daně, potažmo stěžovatel, existenci vážných a důvodných pochybností ohledně tvrzeného pořízení zboží od Wojan (tedy z jiného členského státu) dostatečně prokázali. Nejvyšší správní soud totiž nesdílí názor krajského soudu, že stěžovatel nekorektně hodnotil veškeré informace získané z mezinárodní výměny s polským správcem daně, resp. že daňové orgány žádným způsobem nehodnotily ty skutečnosti zjištěné z mezinárodní výměny informací, které svědčily ve prospěch skutkové verze žalobkyně. Daňové orgány v průběhu celého daňového řízení opakovaně popsaly skutečnosti a zjištění, jež je vedly k závěru o existenci pochyb stran žalobkyní tvrzeného průběhu obchodní transakce. Správce daně uvedené shrnul už v protokolu o ústním jednání z 6. 3. 2017, dále ve výzvách z 20. 4. 2016 a 8. 11. 2016 a finálně ve zprávě o daňové kontrole z 5. 6. 2017. Stěžovatel logicky ze zjištění správce daně vycházel a odkázal na ně. O svých závěrech žalobkyni informoval již v průběhu odvolacího řízení prostřednictvím seznámení se zjištěnými skutečnostmi a se změnou právního názoru ze 17. 10. 2018.

[24] Z uvedených výstupů daňových orgánů podle Nejvyššího správního soudu jednoznačně plyne, že vzaly v úvahu veškeré relevantní informace získané od polského správce daně, neboť je výslovně shrnuly, a minimálně implicitně je v jejich vzájemné souvislosti zhodnotily a vypořádaly se s nimi. Ve vzájemné shodě tak dospěly k závěru, že i po mezinárodní výměně informací přetrvávaly pochybnosti o tvrzeném pořízení zboží od Wojan. Poukázaly na existenci vzájemného nesouladu mezi předloženými (po formální stránce bezvadnými) doklady, především mezi daňovými doklady předloženými jak žalobkyní, tak i polským správcem daně, na straně jedné, a dovozními doklady i mezinárodními nákladními listy CMR, na nichž byla RTB uvedena jako odesílatel zboží a žalobkyně jako příjemce a deklarant, resp. potvrdila přijetí zboží v místě doručení na Celním úřadě v Hodoníně, na straně druhé. Dále daňové orgány výslovně vzaly v úvahu, že zplnomocněný zástupce společnosti Wojan neměl žádné informace týkající se přepravních služeb, nevěděl, zda byly faktury uhrazeny a co přeprava zahrnovala, neměl

žádné dokumenty, které by zřetelně objasnilly vstup tohoto zboží do EU, ani přepravní dokumenty. Nevěděl kdy, kde a kdo zboží vyzvedl a ani nepředložil žádné doklady o platbách souvisejících s těmito transakcemi (viz str. 5 a násl. zprávy o daňové kontrole a body 21 až 26 rozhodnutí stěžovatele).

[25] Krajský soud v bodě 16 přílehavě uvedl, že v prvním kroku daňový subjekt svá tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. I když však předloží formálně bezvadné účetní doklady, může správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Je tomu tak proto, že nárok na odpočet daně má základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (hmotněprávní podmínka nároku na odpočet daně), nikoli ve formálním dokladu. Ačkoli je tedy odpočet podmíněn formálním vykázaním zdanitelného plnění (předložením dokladu), nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění (rozsudek NSS rozsudek NSS z 18. 5. 2020, čj. 5 Afs 191/2019-32, body 29 a 30, a další tam citovaná judikatura).

[26] Pokud tedy krajský soud v bodech 21 a 24 rozsudku jako důvod zpochybnění unesení důkazního břemene správcem daně, resp. stěžovatelem, akcentoval zásadně existenci formálních dokladů, navíc jen některých (např. konečnou fakturu č. 1217/14), jde o závěr nesouladný s výše uvedeným východiskem, že nárok na odpočet daně má základ ve faktické existenci zdanitelného plnění. Rozpory přetrvaly i mezi doklady získanými v rámci mezinárodní výměny informací a některými doklady předloženými žalobkyní (především dovozními doklady a mezinárodními nákladními listy CMR). Měly-li tedy daňové orgány o fakticitě plnění přetrvávající pochyby založené jak existencí rozporů mezi předloženými doklady, tak i nedostatečnou vědomostí zástupce společnosti Wojan o základních okolnostech souvisejících se skutečným průběhem obchodní transakce (viz bod [24] výše), neobstojí závěr krajského soudu, že jinými formálními doklady došlo k rozptýlení těchto pochyb. Jak plyne z informací z mezinárodního dožádání, zástupce společnosti Wojan potvrdil skutkovou verzi tvrzenou žalobkyní pouze formálně, tj. doložil toliko formální fakturační stav, o skutečném průběhu povědomí neměl. To platí i pro krajským soudem uvedené potvrzení odstoupení od smlouvy a následného prodeje zboží (viz poslední věta v bodě 24 rozsudku), jež zástupce společnosti Wojan taktéž dokládal pouze formálními doklady (fakturami).

[27] Krajský soud tedy pochybil, neboť vycházel pouze z formálního stavu vyplývajícího z daňových resp. účetních dokladů, jež vypovídají toliko o fakturačním toku, nikoli skutečném průběhu obchodní transakce. Uvedené dopadá i na tvrzenou skutečnost, že přepravu zboží ze Srbska objednala a platila Wojan, neboť i tato informace plyne „pouze“ z formálního vykázaní zdanitelného plnění, jež bylo výše uvedenými zjištěními daňových orgánů dostatečně zpochybněno. Nadto, ani organizace přepravy sama o sobě neznámá, že se Wojan stala vlastníkem či na ni bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastníkem. Mohla vystupovat „pouze“ jako tzv. zmocněná třetí osoba zajišťující přepravu při dovozu zboží, což ostatně lze dovodit i z rozhodnutí stěžovatele, jenž na rozdíl od správce daně shledal splnění podmínek § 64 odst. 1 zákona o DPH (viz body 29 a 30 rozhodnutí stěžovatele).

pokračování

[28] Nutno rovněž poukázat na to, že ve zprávě o daňové kontrole bylo nad rámec výše uvedených skutečností též reprodukováno, podle Nejvyššího správního soudu stěžejní, zjištění z mezinárodního dožádání, totiž že Wojan byla 9. 9. 2015 deregistrována z registru plátců DPH, neboť mezinárodní šetření odhalilo, že se tato společnost účastnila ve státech EU daňových podvodů při obchodech právě s měděnými katodami. Může-li být jednou ze skutečností zpochybňující předložené daňové doklady nekontaktnost dodavatele sídlícího na virtuální adrese způsobující nemožnost ověření skutečného plnění (rozsudek NSS z 6. 6. 2022, čj. 8 Afs 204/2020-35, bod 30 a tam uvedená rozhodnutí), může dle Nejvyššího správního soudu i zjištění o účasti tvrzeného dodavatele žalobkyně na daňových podvodech se stejným zbožím (byť by šlo o jiné časové období), v návaznosti na zjištěné závažné rozpory mezi jednotlivými předloženými doklady, zakládat existenci vážných a důvodných pochybností, že se obchodní transakce odehrála tak, jak tvrdí žalobkyně.

[29] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že daňové orgány dostatečně prokázaly existenci vážných a důvodných pochybností o tom, že žalobkyně pořídila zboží od Wojan. Tedy ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázaly skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, čímž unesly své důkazní břemeno, jež proto přešlo zpět na žalobkyni. V kontextu výše uvedených zjištění nelze bez dalšího odmítnout závěr stěžovatele, jenž však jde nad rámec povinnosti prokázat „toliko“ existenci pochybností (viz bod [22] výše), že Wojan byla pouze formálně vloženou společností, která v obchodním řetězci reálně nefigurovala (viz bod 46 rozhodnutí stěžovatele). Krajský soud tedy uvedenou otázku posoudil v rozporu se zákonem. Ostatně, sama žalobkyně ve své odpovědi na výzvu správce daně z 8. 5. 2016 připustila, že se s největší pravděpodobností naprosto nevědomky v rámci celního řízení stala dovozcem zboží.

[30] Krajský soud dále v bodě 25 rozsudku odmítl závěry daňových orgánů, že po odstoupení MYNAP od smlouvy bylo zboží převezeno přímo ze Slovenska do Polska, aniž se v průběhu přepravy fyzicky vrátilo zpět do ČR. Nejvyšší správní soud se však ztotožnil s kasační námitkou, že žalobkyně v žalobě nevznesla žádnou námitku, byť obecnou či implicitní, zpochybňující závěr daňových orgánů, že zboží bylo přepraveno ze Slovenska přímo do Polska. Krajský soud tak přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele nad rámec žalobních bodů, aniž to bylo třeba pro posouzení řádně a včas uplatněných žalobních bodů či by se musel otázkou zabývat z úřední povinnosti. Tím porušil dispoziční zásadu zakotvenou v § 75 odst. 2 s. ř. s. Svůj rozsudek proto zatížil vadou, jež mohla mít vliv na jeho zákonnost.

[31] Posouzení aplikace § 13 odst. 6 a § 64 odst. 4 zákona o DPH (body 26 až 28 rozsudku) formuloval krajský soud pouze jako *obiter dictum*, a proto se touto otázkou podrobněji nezabýval a svůj názor blíže nezodůvodňoval. Z toho důvodu je kasační námitka proti tomuto závěru nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť míří mimo rámec rozhodovacích důvodů rozsudku krajského soudu.

[32] Nejvyšší správní soud se proto na tomto místě k této otázce zatím nemůže vyjádřit, neboť se jí závazně dosud nezabýval krajský soud. Jakékoli závěry Nejvyššího správního

soudu ohledně aplikace posledně uvedených ustanovení zákona o DPH by tedy nyní byly předčasné. Krajský soud se totiž doposud zabýval pouze dílčí otázkou, a sice pochybnostmi daňových orgánů ohledně tvrzeného pořízení zboží z jiného členského státu (od polské společnosti Wojan), přičemž podle Nejvyššího správního soudu daňové orgány unesly své důkazní břemeno stran zpochybnění této části daňových tvrzení žalobkyně. Na posouzení této úvodní otázky však navazuje řada dalších. Lze ostatně připomenout, že daň z přidané hodnoty byla doměřena až v souvislosti s navazujícími transakcemi (posouzení prvotní transakce jako dovoz zboží namísto pořízení zboží z jiného členského státu totiž bylo podle stěžovatele s ohledem na současné přiznání nároku na odpočet podle § 72 a § 73 zákona o DPH pro žalobkyni daňově neutrální). Těmito otázkami (v rozsahu uplatněných žalobních bodů) se tedy bude v dalším řízení zabývat krajský soud, a to v intencích závěrů usnesení rozšířeného senátu NSS z 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS, podle nichž krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu není oprávněn vyhnout se hodnocení těch skutkových a právních otázek, které, jelikož se jimi orgán, jehož rozhodnutí se přezkoumává, v potřebné míře zabýval, samy o sobě předmětem přezkumu být mohou, poukazem na to, že ve vztahu k jiným skutkovým či právním otázkám, od předchozích oddělitelným, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné či nezákonné (srov. též rozsudek NSS z 3. 12. 2020, čj. 8 As 103/2020-29, bod 23).

#### IV. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[34] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 23. ledna 2023

Jitka Zavřelová  
předsedkyně senátu