

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **K Oil křeček s. r. o.,** se sídlem Staré náměstí 136, Sokolov, zastoupená advokátem JUDr. Martinem Vychopeněm, se sídlem Masarykovo nám. 225, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2018, č. j. 22164/18/5300-22442-711492, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 12. 2020, č. j. 30 Af 36/2018 - 80,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 12. 2020, č. j. 30 Af 36/2018 – 80, **se ruší** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni pěti dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září a prosinec 2012 a za zdaňovací období leden až březen 2013 v celkové výši 7 151 616 Kč a současně ji uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1 430 321 Kč. Žalobkyně se odvolala a žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím změnil výrok o splatnosti daně. Ve zbytku odvolání zamítl a prvostupňová daňová rozhodnutí potvrdil. Daňové orgány

dospěly jednak k závěru, že žalobkyně neprokázala, že by lehké topné oleje pořízené ve zdaňovacím období prosinec 2012 a leden 2013 pořídila od deklarovaného dodavatele, a jednak že žalobkyně nabyla právo nakládat s pohonnými hmotami pořízenými ve zdaňovacím období září a prosinec 2012 a ve zdaňovacím období únor a březen 2013 od dodavatelů Eryx s. r. o., G.A.S. Petroleum s. r. o., GOREY FINANCE s. r. o. a easy tank international, s r. o. jako vlastník již při nakládce pohonných hmot ve Spolkové republice Německo (tj. uvnitř Unie), a proto tyto obchodní případy nesprávně vykázala jako přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž v souvislosti s pořízením pohonných hmot namítala, že poté, co správce daně zpochybnil, že místo plnění tohoto zboží bylo v tuzemsku, navrhla celkem deset důkazních prostředků. Správce daně však podle ní všechny navržené důkazy jako irelevantní odmítl a své dokazování zaměřil výhradně na posouzení otázky, kdo zajišťoval přepravu pohonných hmot z Německa do České republiky. Jeho tvrzení, že na ní přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník již v Německu, nemá podle ní oporu ve spise. Žalobkyní navržené důkazy nebyly provedeny ani v odvolacím řízení; žalovaný žádné dokazování v odvolacím řízení neprováděl a nemohl proto podle ní konstatovat, že důkazní břemeno neunesla ani v odvolacím řízení. V žalobě namítla rovněž to, že výzva správce daně, kterou pořízení pohonných hmot v tuzemsku zpochybnil, byla nezákonná a že uvedené důvody vůbec nepředstavovaly důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti jejího účetnictví. Z výzvy podle ní nebylo vůbec jasné, jaké další důkazní prostředky má předložit k prokázání svého tvrzení.

[3] Žalobě proti rozhodnutí žalovaného krajský soud napadeným rozsudkem vyhověl. Dospěl totiž k závěru, že pokud žalovaný tvrdil, že místo plnění bylo v Německu a plnění tak bylo jako intrakomunitární osvobozeno od DPH, byl povinen toto tvrzení prokázat. Skutečnost, že to byla žalobkyně, kdo organizoval přepravu z Německa do České republiky, podle krajského soudu toto tvrzení prokázat nemohla. Irelevantní pak podle něj byla i nekontaktnost ostatních subjektů účastnících se daného obchodního řetězce, neboť správce daně sám sebe svým tvrzením zatížil důkazním břemenem a nemohl proto jeho neunesení klást k tíži žalobkyně. Ostatní žalobní námitky týkající se zahájení a ukončení daňové kontroly, deklarovaného dodavatele lehkých topných olejů a neprovedení navržených důkazních prostředků shledal krajský soud nedůvodnými.

II. Kasační stížnost

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem v tom, že správce daně byl povinen prokázat, kde k uskutečnění plnění došlo, resp. že k němu došlo již v Německu. Daňové orgány totiž podle něj nebyly povinny prokázat, že se skutkový děj odehrál jinak, než tvrdila žalobkyně a než vyplývalo z předložených účetních a daňových dokladů. Byly povinny prokázat pouze existenci důvodných pochybností o správnosti, pravdivosti, úplnosti a průkaznosti těchto dokladů. To přitom učinily a žalobkyni v souladu s daňovým

řádem vyzvaly, aby své tvrzení prokázala jiným způsobem než právě předloženými daňovými doklady. Důkazní břemeno touto výzvou přešlo zpět na žalobkyni, která jej však neunesla. Neprokázala tak hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH uplatněného v souvislosti se zdanitelným plněním s místem uskutečnění v tuzemsku. Takovéto rozložení důkazního břemene nijak podle žalovaného nezpochybňuje ani krajským soudem citovaný závěr Nejvyššího správního soudu uvedený v rozsudku ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 43/2020 - 35, podle kterého *„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.“* I Nejvyšší správní soud totiž v této souvislosti vyžaduje pouze existenci racionálních důvodů a nikoli prokázání, kde k uskutečnění plnění došlo. Tyto důvody přitom žalovaný nezaložil pouze na kritériu organizace přepravy, jak tvrdí krajský soud. Naopak se zabýval všemi okolnostmi případu a své úvahy shrnul zejména v odstavcích 48-58 rozhodnutí o odvolání. Poukázal přitom především na skutečnost, že průběžné články řetězce předmětné zboží neviděly, nepřevzaly, neskladovaly a ani jinak s ním nedisponovaly. Je proto vyloučeno uvažovat o tom, že by právo nakládat se zbožím jako vlastník mohlo přejít na někoho jiného než na žalobkyni. Žalobkyně v průběhu daňového řízení nenabídla žádnou skutkovou alternativu ke zjištěnému stavu a svoji obranu soustředila pouze na význam přepravy zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

[5] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v intencích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a v rozsahu uplatněných námitek. Vady, ke kterým by musel přihlédnout z úřední povinnosti, neshledal a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[7] Předmětem sporu v předložené věci je pouze otázka, zda na daňové orgány přešlo důkazní břemeno ohledně posouzení místa dodání pohonných hmot, které žalobkyně nakupovala formou tzv. „řetězového obchodu“. Tato forma nákupu spočívá v transakci, při níž je zboží postupně přeprodáváno mezi několika subjekty ze dvou či více členských států, avšak samotné zboží je dodáno během jediného odeslání či jediné přepravy od prvního dodavatele poslednímu kupujícímu (srov. stanovisko generální advokátky Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „SDEU“) J. K. ze dne 10. 11. 2005, *EMAG Handel Eder*, C-245/04, bod 1). V takovém případě však může být přeprava uvnitř Unie přičtena pouze jednomu obchodu z obchodního řetězce a pouze tento obchod je pak intrakomunitárním plněním. Pro určení, kterému obchodu má být přeprava přičtena, je třeba provést celkové posouzení všech konkrétních okolností daného případu. Teprve pak je možné určit, která transakce splňuje všechny podmínky pro dodání uvnitř Unie (srov. rozsudek SDEU ze dne 16. 12. 2020, *Euro Tyre Holding*, C-430/09). V rámci tohoto posouzení je třeba určit především okamžik, kdy bylo právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastník převedeno na konečného kupujícího. Získal-li konečný kupující právo nakládat se zbožím jako vlastník ještě předtím, než se uskutečnila přeprava uvnitř Unie, pak lze takové pořízení

považovat za pořízení uvnitř Unie (srov. rozsudky SDEU ze dne 19. 12. 2018, *AREX CZ*, C-414/17, či ze dne 23. 4. 2020, *Herst,* C-401/18).

[8] Pro posouzení, kdy konečný kupující nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník, přitom není rozhodujícím okamžik, kdy k tomuto zboží nabyl vlastnické právo podle vnitrostátních předpisů. Pojem *dodání zboží* totiž zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla jeho vlastníkem (srov. rozsudek SDEU ze dne 8. 2. 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe,* C-320/88). Převod práva nakládat s věcí jako vlastník proto nemusí splývat s převodem vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 - 176).

[9] Ve vztahu k vymezenému předmětu sporu – tj. k otázce, zda na stěžovatele přešlo důkazní břemeno ohledně místa dodání zboží – je třeba zdůraznit, že určení místa zdanitelného plnění je právní otázkou. Tu je však nutno posoudit, jak Nejvyšší správní soud zdůraznil v rozsudku č. j. 9 Afs 137/2016 - 17, „*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*“ (zvýraznění provedl NSS). Určení místa sporného zdanitelného plnění je tedy specifickou právní otázkou, avšak její posouzení přímo závisí na zjištěném skutkovém stavu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 43/2020 - 35).

[10] Stěžovatel nezpochybňuje, že žalobkyně správci daně předložila formálně bezvadné daňové doklady a unesla tak své primární důkazní břemeno. Správce daně však pojal pochybnosti o tom, zda se skutečně jednalo o zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku a zda žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně v souladu s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyni proto ve výzvě ze dne 27. 1. 2016, č. j. 51422/16/2407-60562-402961), sdělil a popsal svá dosavadní zjištění a pochybnosti, které tato zjištění u správce daně vyvolala a vyzval ji, aby prokázala, že dodání zboží je zdanitelným plněním podle § 2 zákona o DPH. Konkrétně ji vyzval, aby předložila důkazní prostředky způsobilé prokázat, že místo plnění bylo v tuzemsku.

[11] Nejvyšší správní soud má za to, že správce daně v uvedené výzvě dostatečně srozumitelně a podrobně vyjádřil důvodné pochybnosti o místě plnění sporných dodávek pohonných hmot, když poukázal na skutečnost, že jejich přepravu z Německa do České republiky zajišťovala buď přímo žalobkyně vlastními dopravními prostředky nebo prostřednictvím jí najatého přepravce a že náklady této přepravy nesla ze svého. Dále poukázal na přepravní listy CMR, v nichž je jako odesílatel uveden ve většině případů příslušný výdajový sklad v Německu a v nichž je místo vykládky specifikováno

identifikačními údaji žalobkyně, ojediněle s dovětkem „ČS Plzeň“. Uvedl rovněž, že místo vykládky uvedené ve stáčecích lístcích se často neshoduje s místem vykládky deklarovaným v příslušných přepravních listech CMR, a že subjekty uvedené v dodacích nákladních listech, jsou odlišné od subjektů uvedených v CMR. Správce daně žalobkyni rovněž s ohledem na tato zjištění upozornil, že během daňové kontroly nepředložila žádné obchodní smlouvy uzavřené s jejími dodavateli, jejichž předmětem by bylo dodání pohonných hmot.

[12] Uvedené pochybnosti jsou podle kasačního soudu dostačující pro přenesení důkazního břemene ohledně místa plnění zpět na žalobkyni. Určení místa plnění je sice specifickou právní otázkou, kterou primárně posuzují daňové orgány, ty tak však mohou učinit pouze na základě tvrzených skutečností, které je povinen prokazovat daňový subjekt, tíží-li ho důkazní břemeno. V předložené věci na žalobkyni důkazní břemeno přešlo, neboť správce daně zpochybnil deklarované místo plnění. Krajský soud, aniž by se v napadeném rozsudku zabýval, zda se žalobkyni podařilo prokázat své tvrzení o místě plnění v tuzemsku a zda tak vyvrátila pochybnosti správce daně, bez dalšího konstatoval, že daňové orgány nemohou posouzení této právní otázky založit pouze na kritériu organizace přepravy ze strany žalobkyně. Krajský soud však měl nejdříve posoudit, zda se daňové orgány zákonným způsobem vypořádaly s důkazními návrhy učiněnými žalobkyní poté, co správce daně kvalifikovaně zpochybnil místo plnění, a teprve v závislosti na tomto posouzení hodnotit, zda závěry daňových orgánů o místě plnění obstojí. Závěr krajského soudu, že se žalobní námitkou o odmítnutí navržených důkazů nemohl pro její přílišnou obecnost zabývat, není správný. Žalobkyně v žalobě zcela konkrétně uvedla, že poté, co správce daně zpochybnil místo plnění u dodávky pohonných hmot a vyzval ji, aby své tvrzení prokázala jinými důkazy než účetnictvím, navrhla celkem deset důkazních prostředků, které však správce daně všechny odmítl. Nejvyšší správní soud má za to, že bylo v silách krajského soudu, aby postup daňových orgánů k takto formulované námitce přezkoumal, aniž by se tím jakkoli negativně dotkl zásady rovnosti zbraní a v rozporu s ní snížil stěžovatelovu procesní obranu. To ostatně vyplývá i z jeho vyjádření k žalobě, ve kterém tomuto žalobnímu tvrzení oponoval argumentací, že podstatou žalobkyní navržených důkazů byla především žádost o nové posouzení již provedených důkazů, k čemuž daňové orgány neshledaly důvod. Krajský soud proto pochybil, pokud se touto žalobní námitkou nezabýval.

[13] Nejvyšší správní soud však souhlasí se stěžovatelem i v tom, že závěr krajského soudu, že daňové orgány při hodnocení místa plnění vyšly pouze z kritéria organizace přepravy, je značně zjednodušující.

[14] Kritérium organizace přepravy totiž nebylo jediným hlediskem, na základě kterého stěžovatel ve shodě se správcem daně učinil závěr, že místem plnění je Německo. Stěžovatel se totiž vedle toho zabýval i otázkou kdy na žalobkyni přešlo právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník. Stěžovatel v odstavcích 50-53 svého rozhodnutí uvedl, že na žalobkyni toto právo přešlo okamžikem stočení pohonných hmot do cisteren svých či jí pronajatých dopravních prostředků. V této souvislosti poukázal na přístupové kódy nezbytné k převzetí zboží na stáčecích místech a uvedl, že je zřejmé, že tyto kódy museli

žalobkyni (která je následně poskytla najatému přepravci) poskytnout její dodavatelé ještě před započetím přepravy z Německa do České republiky a že tito dodavatelé již před započetím dopravy znali název přepravce, jméno řidiče a registrační značku vozidla. Tyto údaje pak předali svým dodavatelům, čímž zajistili, že v místě nakládky budou řidič, tahač i cisterna zaregistrováni. Z uvedeného pak žalovaný dovodil, že žalobkyně i její dodavatelé museli vědět již před samotnou přepravou, že právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník přešlo na žalobkyni již v Německu.

[15] Tyto racionální úvahy spolu s úvahami, že to byla právě žalobkyně, kdo organizoval a hradil přepravu pohonných hmot, a že pohonné hmoty byly dodávány přímo z rafinérie do čerpacích stanic žalobkyně či do čerpacích stanic jejich odběratelů, podle Nejvyššího správního soudu dostatečně odůvodňují stěžovatelův závěr, že místem plnění bylo Německo. Je totiž zřejmé, že žalobkyně stočením pohonných hmot do cisteren přepravních vozidel měla toto zboží ve své oprávněné dispozici již v Německu, neboť to byla právě ona, komu bylo zboží v Německu předáno a kdo následně od počátku přepravy rozhodoval o tom, kdy, odkud, kým a kam budou pohonné hmoty přepraveny a že je přepravovala za účelem výkonu své vlastní ekonomické činnosti.

[16] Krajský soud proto pochybil, pokud stěžovatelovo rozhodnutí zrušil z důvodu, že závěr o místě plnění v Německu založil pouze na organizátorství přepravy. Nejvyšší správní soud se nyní nemůže zabývat otázkou, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem, které podmiňují určení místa plnění. Jak Nejvyšší správní soud poznamenal v rozsudku č. j. 10 Afs 43/2020 - 35, „[p]*osuzováním takové otázky by vstupoval do role krajského soudu, který ji musí jako celek posoudit jako první.*“ Bude tedy na krajském soudu, aby v mezích žalobních námitek zhodnotil, zda se daňové orgány zákonným způsobem vypořádaly s důkazními návrhy učiněnými žalobkyní poté, co správce daně zpochybnil místo plnění. Následně pak posoudí, zda daňové orgány vyvodily ze shromážděných a provedených důkazů správné závěry o tom, že místem plnění předmětných dodávek nebyla Česká republika ale Německo.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v odstavci 16 tohoto rozsudku.

[18] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne podle § 110 odst. 3 s. ř. s. i o nákladech řízení o této kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

pokračování

V Brně dne 10. srpna 2023

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu