



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobce: **Zlínmarket s.r.o.**
sídlem Pekárenská 166, Zlín
zastoupen daňovým poradcem Ing. Ladislavem Fancem
Březnická 5565, Zlín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2018, č. j. 49235/18/5300-22441-708274

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Včas podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného označeného ve výroku I. tohoto rozsudku, kterým bylo změněno předchozí prvostupňové rozhodnutí vydané Finančním úřadem pro Zlínský kraj ze dne 21. 6. 2017, č. j. 1432374/17/3301/51522-701503 – platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014, kterým byla žalobci vyměřena vlastní daň ve výši 5 324 599 Kč tak, že se v části II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko, hodnota ř. 26 změnila částka Kč z – 30 668 651 Kč na částku 30 668 651 Kč; v ostatním zůstal výrok prvostupňového správního rozhodnutí nezměněn. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce v tzv. první fázi nabytí zboží na základě dovozu od srbské společnosti RTB INVEST BOR LIMITED LIABILITY COMPANY (dále jen „RTB“), žalobce v rámci této první fáze přepravil předmětné zboží (měděné katody) prostřednictvím srbského přepravce ATP TRANSPORT KOSTOVIC DOO (dále jen „ATP“) na Slovensko v rámci jedné přepravy, přičemž zboží bylo určeno na základě kupní smlouvy slovenskému odběrateli MYNAP, s.r.o. (dále jen „MYNAP“) Z důvodu zdržení zboží v celním skladu v Hodoníně (v rámci celního řízení vystupoval žalobce jako dovozce zboží, deklarant a příjemce) došlo k odstoupení od kupní smlouvy slovenským odběratelem MYNAP a k odmítnutí převzetí dodaného zboží žalobcem na Slovensku. Zboží ze Slovenska se žalobci fakticky nevrátilo zpět do tuzemska a odtud nebylo vráceno do Polska (žalobce na rozdíl od správních orgánů tvrdil, že zboží nabyt od polské firmy Wojan sp. zoo, dále jen „Wojan“). Žalovaný dovodil, že předmětné zboží zůstalo na Slovensku pro účely dalšího podnikání žalobce, čímž došlo k přemístění zboží žalobcem pro jeho další podnikání. Stalo se tak v tzv. druhé fázi, kdy odběratel žalobce slovenská společnost MYNAP odstoupila od kupní smlouvy a následně byly vydány opravné daňové doklady pro slovenského odběratele. Žalobce ani přes výzvu správce daně neprokázal naplnění podmínky pro osvobození při přemístění zboží do jiného členského státu podle § 64 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZDPH“), a to konkrétně, že zboží bylo předmětem daně na Slovensku. Při dovozu zboží je plátce, na jehož účet je zboží při dovozu propuštěno do volného oběhu, povinen přiznat a zaplatit daň a je oprávněn uplatnit si nárok na odpočet daně za splnění zákonných podmínek. Žalobci byla oprávněně prvostupňovým správcem daně vyměřena daňová povinnost z titulu dovozu zboží ze třetí země a současně mu byl přiznán nárok na odpočet daně ve výši základu 30 087 188 Kč. V tzv. třetí fázi žalobce tvrdil, že poté, co od kupní smlouvy odstoupil jeho slovenský odběratel, odstoupil žalobce od kupní smlouvy s polským dodavatelem Wojan a zboží vrátil do Polska. Zboží bylo prostřednictvím slovenské společnosti ALEGO, s.r.o. (dále jen „ALEGO“) dovezeno přímo do Polska společnosti Wojan.

II. Obsah žaloby

2. V žalobě žalobce uvedl, že předmětem sporu je správné určení místa zdanitelného plnění a převod práva nakládat se zbožím jako vlastník z pohledu daně z přidané hodnoty při dodání zboží v rámci řetězových dodávek a jeho následného vrácení z důvodu nedodržení smluvních podmínek ve vazbě na vyplývající daňové povinnosti. Žalobce uvedl, že předmětné zboží nakoupil od polského dodavatele firmy Wojan, jenž zboží pořídil od srbské firmy RTB. Zboží bylo odesláno ze Srbska do České republiky na Celní úřad v Hodoníně a tam bylo propuštěno do volného oběhu. Žalobci bylo zboží dodáno firmou Wojan, což je první dodání uvnitř společenství. Druhé dodání uvnitř společenství pak představovalo dodání zboží žalobcem firmě MYNAP na Slovensko. Doprava zahrnovala dodání zboží

konečnému odběrateli, přičemž dopravu ze Srbska na Slovensko zajišťovala firma Wojan. Jednalo se o dopravu zboží jedním dopravcem bez překládky. Skutečnost, že žalobce nabytí zboží od společnosti Wojan byla správci daně ložena daňovými doklady, přičemž správní orgány tyto doklady nesprávně hodnotí na základě vyjádření polského správce daně. Důvod, proč došlo k proclení zboží v Hodoníně, byla ústní dohoda žalobce s firmou Wojan s ohledem na hospodárnost obchodu. Zboží bylo procleno přímo žalobcem, aby jednatel firmy Wojan nemusel dojíždět do Hodonína. Žalovaný zcela přehlíží fakt, že došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník z pohledu ZDPH na firmu Wojan, která zboží po vrácení žalobcem z důvodu odstoupení jeho slovenského odběratele následně prodala třetím osobám. Předmětné zboží přechodem srbských hranic vstoupilo na území Evropské unie a v rámci celního režimu vnější tranzit bylo dopraveno do Hodonína. Platí, že místem zdanitelného plnění při dovozu zboží je členský stát, ve kterém jsou taxativně vyjmenované celní režimy (např. celní režim vnější tranzit jako v nyní projednávané věci) ukončeny. Zboží bylo dopraveno do Hodonína v celním režimu vnější tranzit a zde bylo v rámci celního řízení při dovozu zboží ze třetí země propuštěno do volného oběhu. Od data překročení hranice Evropské unie do doby propuštění zboží do celního režimu je dlouhý a dostačující prostor k tomu, aby firmou Wojan v souladu s § 13 odst. 1 ZDPH, příp. v souladu s čl. 14 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty bylo převedeno práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce – tato skutečnost byla namítána již v průběhu daňové kontroly. Žalobce namítal, že závěru žalovaného, že polská firma Wojan je pouze formálně vloženou společností neodpovídají důkazní prostředky získané v rámci mezinárodních dožadání polského správce daně. V jejich rámci bylo prokázáno, že firma Wojan hradila dopravu ze Srbska na Slovensko, že doklady za pořízení zboží ze Srbska byly zaúčtovány a následně vrácené zboží ze Slovenska do Polska firmě Wojan bylo relevantním způsobem prodáno konkrétním odběratelům. Bylo prokázáno, že firma Wojan zboží objednávala od firma RTB a následně ho prodala třetím osobám. V rámci hodnocení skutkového stavu správní orgány přehlížely důkazní prostředky svědčící ve prospěch žalobce. Žalovaný rovněž nesprávně posoudil otázku neunesení důkazního břemene. Ustanovení § 13 odst. 6 ZDPH týkající se přemístění obchodního majetku nelze na předmětnou transakci aplikovat. Citované ustanovení je právní fikcí dodání zboží za úplatu, která se použije pouze u záměru plátce přemístit svůj obchodní majetek do jiného členského státu za účelem uskutečňování ekonomické činnosti v jiném členském státě. Nyní se však jednalo o dodání zboží za úplatu, kdy žalobce očekával za toto dodání ze strany slovenského odběratele reálnou úplatu. Poté, co od dodání zboží odstoupila slovenská firma MYNAP, dopravil žalobce na své náklady zboží ze Slovenska do Polska firmě Wojan (vrácení zboží), přičemž tato firma zboží převzala a následně prodala třetím osobám. Žalovaný si zjednodušeným pohledem usnadňuje práci v tom, že daňově komplikovaný případ řeší jednoduše skrze žalobce, neboť společnost Wojan není český plátce DPH. Předmětné zdanitelné plnění nemůže podléhat režimu dodanění tuzemské DPH, jelikož zboží bylo prokazatelně dodáno (vráceno) mimo území ČR, nejednalo se o tuzemské plnění s povinností odvést DPH na výstupu. V rámci obchodní transakce žalobce žádné DPH ze strany státu neobdržel a rovněž si také DPH nenárokoval. Pokud žalovaný tvrdí, že žalobce přemístit svůj obchodní majetek na Slovensko podle § 13 odst. 6 ZDPH, měl by tuto skutečnost prokázat. Žalovaný nijak nezjišťoval, že by žalobce chtěl uskutečňovat svoji ekonomickou činnost na Slovensku.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

3. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný zopakoval skutkovou a právní argumentaci použitou v žalobou napadeném rozhodnutí a požadoval, aby žaloba byla soudem pro nedůvodnost zamítnuta.

IV. Replika žalobce

4. V doplňujícím procesním podání ze dne 16. 8. 2019 žalobce odkázal na judikaturu Evropského soudního dvora ve věci C-146/05 COLLÉE a k principu přemístění zboží odkázal na judikaturu tohoto soudu ve spojených věcech C-606/12 a C-602/12 Desser Rand SA. Žalobce doplnil, že z uvedené judikatury vyplývá, že bez existence projevu vůle plátce uskutečňovat ekonomickou činnost v daném členském státu nelze aplikovat ustanovení ZDPH týkající se přemístění zboží.

V. Původní rozsudek krajského soudu a zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu

5. Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 29. 4. 2021, č. j. 30 Af 2/2019-74 (dále jen „předchozí rozsudek krajského soudu“), žalobě vyhověl, neboť shledal, že správce daně neunesl své důkazní břemeno ohledně existence vážných a důvodných pochyb o souladu žalobcem předložených účetních a dalších dokladů se skutečností. Důkazní břemeno proto nemohlo přejít zpět na žalobce. Daňové orgány pochybily tím, že žádným způsobem nehodnotily skutečnosti zjištěné z mezinárodní výměny informací (odpovědi polského správce daně), které svědčily ve prospěch skutkové verze žalobce, tj. že žalobce nabyl zboží od Wojan, nikoli přímo od srbského dodavatele RTB. Skutkové verzi daňových orgánů, že zboží ze třetí země ve skutečnosti dovezl žalobce a Wojan v obchodním řetězci figurovala pouze formálně nespovědčilo ani zjištění, že tato společnost objednala a platila přepravu zboží ze Srbska. Dále krajský soud odmítl závěry daňových orgánů, že po odstoupení MYNAP od smlouvy bylo zboží převezeno přímo ze Slovenska do Polska, aniž by se v průběhu přepravy fyzicky vrátilo zpět do ČR. Tyto závěry byly podle krajského soudu v rozporu s mezinárodními nákladními listy CMR ze dne 17. a 19. 12. 2014 založenými ve správním spise, podle nichž je žalobce uveden jako příjemce s místem vyložení zboží v ČR. Dále krajský soud vyhodnotil, že na situaci, kdy žalobce prodal předmětné zboží slovenskému dodavateli a toto zboží bylo fakticky dovezeno na Slovensko, nelze aplikovat § 64 odst. 4 ZDPH ve spojení s § 13 odst. 6 ZDPH, neboť nejde o přemístění zboží pro účely podnikání, nýbrž o dodání zboží odběrateli.
6. Na základě kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soudu rozsudkem ze dne 23. 1. 2023, č. j. 8 Afs 192/2021-32 (dále jen „zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu“), zrušil předchozí rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že daňové orgány dostatečně prokázaly existenci vážných a důvodných pochybností o tom, že žalobce pořídil zboží od Wojan. Podle Nejvyššího správního soudu krajský soud při posuzování otázky unesení důkazního břemene správcem daně vycházel pouze z formálního stavu vyplývajícího z daňových, resp. účetních dokladů, jež vypovídají toliko o fakturačním toku, nikoli skutečném průběhu obchodní transakce. Formální vykazání zdanitelného plnění bylo zjištěními daňových orgánů dostatečně zpochybněno. Nejvyšší správní soud poukázal na zprávu o daňové kontrole, ve které bylo též reprodukováno stěžejní zjištění z mezinárodního dožádání, že Wojan byla 9. 9. 2015 deregistrována z registru plátců DPH, neboť mezinárodní šetření odhalilo, že se tato společnost účatovala ve státech EU daňových podvodů právě při obchodech s měděnými

katodami. Zjištění o účasti tvrzeného dodavatele žalobce na daňových podvodech (byť by šlo o jiné období) v návaznosti na zjištěné závažné rozpory mezi jednotlivými předloženými doklady může zakládat existenci vážných a důvodných pochybností, že se obchodní transakce odehrála tak, jak tvrdí žalobce. Dále Nejvyšší správní soud konstatoval, že v kontextu zjištění daňových orgánů nelze bez dalšího odmítnout závěr žalovaného, jenž však jde nad rámec povinnosti prokázat „toliko“ existenci pochybností, že Wojan byla pouze formálně vloženou společností, která v obchodním řetězci reálně nefigurovala. Ostatně sám žalobce ve své opovědi na výzvu správce daně z 8. 5. 2016 připustil, že se s největší pravděpodobností naprosto nevědomky v rámci celního řízení stal dovozcem zboží. Nejvyšší správní soud rovněž dospěl k závěru, že krajský soud porušil dispoziční zásadu zakotvenou v § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), neboť přezkoumal napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, když 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. Žaloba neobsahovala (byť obecnou či implicitní námitku) zpochybnující závěr daňových orgánů, že zboží bylo přepraveno ze Slovenska přímo do Polska.

7. Nejvyšší správní soud uložil krajskému soudu, aby ve světle shora uvedených závěrů opětovně v rozsahu uplatněných žalobních bodů přezkoumal napadené rozhodnutí.

VI. Nové posouzení věci krajským soudem

8. Žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a jedná se o žalobu přípustnou. Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
9. Krajský soud, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku (§ 110 odst. 4 s.ř.s.), znovu přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
10. Soud o věci rozhodl za splnění podmínek ve smyslu § 51 s.ř.s., aniž by nařizoval jednání.
11. Vzhledem k tomu, že žalobce v podané žalobě uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti, soud se nejprve zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí žalovaného způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) by totiž byla vadou natolik závažnou, k níž je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (*ex offio*) a pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného zrušeno dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (ve vztahu k soudním rozhodnutím srov. k nesrozumitelnosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013 - 25, bod [19], k nedostatku důvodů pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body [29] - [30]). Dle názoru zdejšího soudu napadené rozhodnutí těmito vadami netrpí, je srozumitelné a je z něj zřejmé, jak žalovaný posoudil odvolací námitky žalobce a proč rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí. Ostatně žalobce stěžejní

závěry žalovaného v podané žalobě zpochybňuje a předkládá k nim věcnou protiargumentaci.

12. Spor mezi účastníky řízení v předmětné věci spočívá ve skutečnosti, zda byl správně zjištěn skutkový stav popsáný v žalobou napadeném rozhodnutí (shora v odst. 1 rekapitulován) a zda správní orgány na takto zjištěný skutkový stav správně aplikovaly § 64 odst. 4 ZDPH, podle něhož platí, že přemístění obchodního majetku plátce z tuzemska do jiného členského státu pro účely jeho podnikání podle § 13 odst. 6 je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, pokud plátce prokáže, že zboží bylo přemístěno do jiného členského státu a bylo předmětem daně při pořízení zboží v tomto členském státě.
13. Verze skutkového děje předestřená žalovaným vychází ze skutečnosti, že žalobce předmětné zboží nenabyl od jím tvrzeného obchodního partnera, polské firmy Wojan.
14. Žalovaný v napadeném rozhodnutí správně dovodil rozložení důkazního břemene obecně v daňovém řízení i ve věcech týkajících se daně z přidané hodnoty – viz odst. [11] žalobou napadeného rozhodnutí; uvedené závěry vychází z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu. Tyto závěry vychází z následujícího výkladu relevantních ustanovení zákona.
15. Podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu *prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu platí, že *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*. Jestliže tedy daňový subjekt tvrdí, že má nárok na odpočet DPH (uznání výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů), musí unést své důkazní břemeno a tuto skutečnost prokázat. Naproti tomu správce daně ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje oznámení vlastních písemností; skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce; skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem; skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti a konečně skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
16. Podle ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Dále ustanovení § 73 téhož zákona stanovuje, že plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem.
17. Daňové řízení tedy spočívá na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení a dále má povinnost toto své tvrzení doložit, tedy nese též břemeno důkazní. Toto důkazní břemeno daňový subjekt unese tehdy, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje uvedené na dokladech odpovídají zjištěnému skutkovému stavu.
18. Povinností daňového subjektu ve vztahu k DPH (nároku na odpočet této daně) je tedy tvrdit a prokázat skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost vyplývající z ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy že od jiné osoby povinné k dani přijal zdanitelná plnění.

19. Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103 vyložil, že „*jakkoliv z § 73 odst. 1 ZDPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat.*“
20. K tématu dokazování nároku na odpočet DPH podobně uvedl Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 23. 10. 2013, č. j. 57 Af 7/2012 - 68, že „*vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 ZDPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem.*“
21. Otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení poté Nejvyšší správní soud ve své dosavadní judikatuře posuzoval opakovaně. Například ve svém v rozsudku ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 48/2013 - 32, shrnul, že „*svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. 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 „vážné a důvodné pochyby“ (srov. citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. citované rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010 - 124 a č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).*“ Od závěrů z citovaného rozsudku se Nejvyšší správní soud dosud neodchýlil a jsou proto plně použitelné i v nyní posuzované věci.
22. Lze konstatovat, že pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu samy o sobě nestačí k neuznání nároku na odpočet DPH, ale za takových okolností je povinností daňového subjektu prokázat na výzvu správce daně jinými důkazními prostředky, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v daňových dokladech deklarováno. Soulad údajů uvedených na daňovém dokladu s tím, jak ve skutečnosti došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, je tedy nezbytnou podmínkou pro vznik nároku na odpočet DPH. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2015, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, „*jestliže bylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že doklad, který má prokázat nárok na uplatněný nadměrný*

odpočet daně z přidané hodnoty ve skutečnosti, nevystavil plátce, který je na dokladech uváděn jako ten, který zdanitelné plnění uskutečnil, nesplnil stěžovatel jednu z podmínek nutných pro uplatnění nároku na odpočet daně, neboť nepředložil správci daně doklady se všemi zákonem předepsanými náležitostmi.“

23. Žalovaný dále s odkazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 5. 8. 2013, č. j. 31 Af 89/2012 - 44 (viz odst. [12] odůvodnění napadeného rozhodnutí) dovedl, že ke zpochybnění plnění může dojít kupříkladu za situace, kdy uskutečnění plnění popřel dodavatel, který měl dle plátcem předloženého daňového dokladu plnění uskutečnit; žalovaný rovněž poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 8/2013 - 34, z něhož vyplývá, že popření spolupráce dodavatelem je dostatečným důvodem pro vznik pochybností správce daně, na základě kterých může dojít k přenosu důkazního břemene zpět na daňový subjekt.
24. V intencích závěrů zrušujícího rozsudku nejvyššího správního soudu krajský soud konstatuje, že daňové orgány unesly své důkazní břemeno stran zpochybnění žalobcem tvrzeného porízení zboží z jiného členského státu (od polské společnosti Wojan).
25. Pokud jde o konkrétní pochybnosti správce daně ve smyslu shora citované judikatury, pak v žalobou napadeném rozhodnutí jsou tyto označeny jako rozpory a nedostatky žalobcem předložených dokladů, přičemž žalobce deklaroval doklady stav porízení zboží z jiného členského státu, ale celní úřad vystavil na žalobce doklady, v jejichž rámci vystupuje žalobce jako deklarant a příjemce, jemuž bylo zboží propuštěno do volného oběhu. Na základě těchto pochybností správce daně jednak vyzýval žalobce k jejich odstranění a jednak prováděl samostatné zjištění v rámci mezinárodní výměny informací s polským správcem daně (viz listiny z 5. 8. 2015, č. j. 1489694/15 a ze dne 18. 1. 2016, č. j. 46123/16). Správce daně při hodnocení skutkového stavu dále využil protokol o místním šetření (místem jednání bylo sídlo Celního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště v Hodoníně) ze dne 15. 12. 2014, č. j. 1945049/14/3301-61561-708077. V rámci posledně citovaného protokolu o místním šetření vysvětloval jednatel žalobce jím předestřený skutkový děj, o němž měl správce daně shora uvedené pochybnosti.
26. V rámci mezinárodní výměny informací správní orgány mj. zjistily, že konečná faktura č. 1217/14 z 31. 12. 2014, týkající se dovozu předmětného zboží polskou společností Wojan od společnosti RTB (192, 170 t měděných katod v celkové hodnotě 1 014 054,19 Eur) byla zahrnuta v importu, přičemž zmocněný zástupce společnosti Wojan doložil daňové faktury vystavené společností ATP společnosti Wojan. Tyto faktury se shodovaly s fakturami zaslánymi polskému správci daně českým správcem daně. Mezi doklady získanými v rámci mezinárodní výměny informací a účetními doklady předloženými žalobcem nebyly zjištěny rozpory. Zplnomocněný zástupce společnosti Wojan uvedl, že nemá informace ohledně přepravních služeb, ani zda byly faktury uhrazeny a co přeprava zahrnovala. Dále uvedl, že nemá dokumenty, které by objasňovaly, kde bylo zboží přijato k obchodu v Evropské unii, ani přepravní dokumenty. Dále bylo zjištěno, že Wojan byla deregistrována z registru plátců DPH z důvodu účasti na daňových podvodech.
27. Daňové orgány vzaly v úvahu veškeré relevantní informace získané od polského správce daně v rámci mezinárodní výměny informací. Následně dospěly ke správnému závěru, že i po mezinárodní výměně informací přetrvávaly pochybnosti o tvrzeném porízení zboží od Wojan založené jak existencí rozporů mezi předloženými doklady, tak i nedostatečnou vědomostí zástupce společnosti Wojan o základních okolnostech souvisejících se skutečným

průběhem obchodní transakce. Nelze pominout ani zjištění správce daně vyplývající z mezinárodní výměny informací, že se s Wojan účastnila ve státech EU daňových podvodů při obchodech právě s měděnými katodami.

28. Pochybnosti stran žalobcem tvrzeného průběhu obchodní transakce jsou uvedeny v protokolu o ústním jednání ze dne 6. 3. 2017, ve výzvách ze dne 20. 4. 2016 a 8. 11. 2016, ve zprávě o daňové kontrole ze dne 5. 6. 2017, jakož i v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a změnou právního názoru v rámci odvolacího řízení ze dne 17. 10. 2018 (dále jen „seznámení“).
29. S ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení bylo na žalobci, aby pochybnosti žalovaného vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy. To se však žalobci nepodařilo. Žalobce pouze setrval na svých zpochybněných tvrzeních o průběhu obchodní transakce a nepředložil žádné další důkazy o uskutečnění předmětného plnění, které by mohly vyvrátit důvodné pochybnosti správce daně. Žalobce tedy neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že pořizovatelem zboží ze Srbska je polská společnost Wojan, která následně toto zboží až na území ČR dodala žalobci.
30. Námitce ohledně překvapivosti závěru žalovaného, že Wojan je formálně vloženým článkem v řetězci, krajský soud nepřisvědčil. Minimálně ze seznámení muselo být žalobci zřejmé, že dosud nepředložil žádné důkazní prostředky, které by rozptýlily pochybnosti správce daně, že zboží bylo žalobci dodáno fakticky společností Wojan. Pokud žalobce ke svému tvrzení o pořízení zboží od Wojan ani v reakci na seznámení neunesl důkazní břemeno, nemohla ho uvedená úvaha žalovaného vyslovená v napadeném rozhodnutí překvapit.
31. Žalobce dále nedůvodně namítá, že Wojan byla vlastníkem zboží, resp. že jí svědčilo právo nakládat se zbožím jako vlastník (ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH), které následně na žalobce převedla.
32. Podle § 13 odst. 1 ZDPH platí, že *„dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.“*
33. Podle čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) platí, že *„dodáním zboží“ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“*
34. SDEU v rozsudku ze dne 19. 12. 2018, AREX CZ (C-414/17), neztotožnil převod práva nakládat se zbožím jako vlastník toliko s převodem vlastnického práva. Naopak ze zmíněného rozsudku SDEU a z předchozí judikatury SDEU vyplývá, že *„právo nakládat se zbožím jako vlastník nelze vykládat tak, že se jedná vždy pouze o převod vlastnického práva. Musí se nicméně jednat o převod nějakého práva. Zpravidla bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník právě jeho vlastník. Spíše výjimečně nepůjde o převod vlastnického práva, ale o převod jiných práv, která dovolí nabyvateli nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako kdyby na něj vlastnické právo bylo převedeno. Některé hraniční případy upravuje přímo směrnice o DPH, například nepřihlížení k výhradě vlastnictví, neboť v takovém případě se v souladu s čl. 14 odst. 2 písm. b) považuje za dodání zboží již skutečné předání zboží. Převod vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů proto hraje důležitou roli při posouzení, kdo nabyl právo nakládat s věcí jako vlastník ve smyslu směrnice o DPH.“* (body [107] až [110] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 - 176, č. 3901/2019 Sb. NSS, AREX CZ, a v nich shrnutá judikatura SDEU). Přestože tak převod vlastnického práva hraje důležitou roli, není vyloučeno, že nastane situace, kdy nedojde k převodu práva nakládat se zbožím jako

vlastník ve smyslu § 13 odst. 1 Z DPH, přestože vlastnické právo ke zboží bylo převedeno. Rozhodné totiž je, zda má strana, na niž je určité právo převedeno, možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží [srov. rozsudek SDEU ze dne 23. 4. 2020, *Herst* (C-401/18)]. Stejně tak, jako může vlastník převést právo nakládat s věcí jako vlastník na jiného a ponechat si jen formálně existující vlastnické právo, může nastat i situace do jisté míry zrcadlová. V ní sice dojde k převodu vlastnického práva, avšak nedojde k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH. Zcizitel si v takovém případě ponechá tato jiná práva, která mu umožní rozhodovat o právním osudu zboží (ve smyslu rozsudku *Herst*), při současném převodu vlastnického práva (omezeného o tato práva) na nabyvatele. Na nabyvatele tak bude převedeno toliko formální vlastnictví, které ho však nebude opravňovat k rozhodování o právním osudu zboží (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2022, č. j. 8 Afs 206/2020 - 60, bod 29).

35. Z organizace přepravy nelze bez dalšího dovozovat, že se *Wojan* stala vlastníkem, či že na ní bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník (viz zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu). Z mezinárodní výměny informací vyplynulo, že zplnomocněný zástupce *Wojan* neměl žádné informace týkající se přepravních služeb, nevěděl, zda byly faktury uhrazeny a co přeprava zahrnovala, neměl žádné dokumenty, které by objasnily vsup zboží do EU, ani přepravní dokumenty. Nevěděl, kdy, kde a kdo zboží vyzvedl a ani nepředložil žádné doklady o platbách spojených s těmito transakcemi. Při chybějícím vědomí *Wojan* o průběhu daných transakcí je vyloučeno, aby *Wojan* mohla jakkoliv uplatňovat svou vůli na dotčené zboží a aby mohla ovlivnit jeho právní osud. Z ničeho nelze dovodit, že by *Wojan* se zbožím fakticky nakládala, jako by byla jeho vlastníkem.
36. Z uvedeného tak vyplývá, že *Wojan* nakoupila zboží pro žalobce od srbské RTP pouze formálně. RTB tedy nikdy nepozbyla právo nakládat se zbožím jako vlastník, dokud toto zboží nebylo propuštěno žalobcem do celního režimu volného obchodu.
37. Žalobce nedůvodně namítá, že žalovaný neprokázal, že žalobce od RTB zboží objednával nebo jak s RTB komunikoval. Krajský soud zmínil již výše, že důkazní břemeno k prokázání podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od DPH při intrakomunitárním pořízení zboží tížilo žalobce a úkolem daňových orgánů není prokázat, jakým způsobem se účastníci ve skutečnosti na průběhu obchodních transakcí dohodly. Dokazování v daňovém řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, resp. co tvrdit měl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS).
38. Pokud *Wojan* nesvědčilo právo nakládat se zbožím jako vlastník, nemůže žalobce s úspěchem namítat, že takové právo mohla *Wojan* převést na žalobce v celním režimu uskladnění. Krajský soud se proto z důvodu nadbytečnosti podrobněji nezabýval rozsudkem SDEU ze dne 8.11. 2012, *Profitube* (C-165/11) a stanoviskem generálního advokáta v uvedené věci, na které žalobce poukazoval na podporu své argumentace o možnosti převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník z *Wojan* na žalobce v celním režimu uskladnění. Jak krajský soud zmínil výše, takovým právem *Wojan* nedisponovala. Nadto, pokud byla v žalobcem odkazované věci řešena otázka dodání zboží, které bylo umístěno v režimu uskladnění, následně pak v režimu aktivního zušlechťovacího styku s podmíněným osvobozením od cla a bylo prodáno před tím, než bylo znovu umístěno do režimu uskladňování v celním skladu v tomtéž členském státě, nejví se žalobcem odkazovaný rozsudek jako přílehlavý pro nyní řešenou věc.

39. Vzhledem k popsaným skutkovým okolnostem má tedy krajský soud za to, že ob stojí závěr daňových orgánů, že zboží žalobci ve skutečnosti dodala srbská RTB a žalobce ho následně přepravil (prostřednictvím srbského přepravce) na Slovensko. Přeprava zboží na Slovensko není mezi účastníky řízení předmětem sporu.
40. Ze správního spisu dále vyplynulo, že žalobce nechal zboží dovezené ze Srbska propustit do volného oběhu po dohodě se svým odběratelem MYNAP na své jméno a účet [viz protokol z místního šetření ze dne 15. 12. 2014 a dovozní doklady k vyclení (JSD)]. Žalobce v rámci daňového řízení nečinil sporným, že se stal deklarantem a příjemcem zboží.
41. Podle § 108 odst. 1 písm. e) ZDPH *přiznat daň jsou povinni (...) plátce, na jehož účet je zboží při dovozu propuštěno do celního režimu, u kterého vzniká povinnost přiznat daň podle § 23 odst. 1 písm. a) až c) a § 23 odst. 5.*
42. Podle § 20 odst. 1 ZDPH *dovozem zboží se pro účely tohoto zákona rozumí vstup zboží z třetí země na území Evropské unie.*
43. Podle § 23 odst. 1 písm. a) ZDPH *zdanitelné plnění je uskutečněno a povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží vzniká propuštěním zboží do celního režimu volný oběh.*
44. Podle § 23 odst. 3 ZDPH, *bylo-li plátcí rozhodnutím celního úřadu zboží propuštěno podle odstavce 1 písm. a), b) nebo c), je plátce povinen přiznat daň v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém bylo zboží do příslušného režimu propuštěno.*
45. Podle § 33 odst. 1 písm. a) ZDPH *za daňový doklad při dovozu zboží do tuzemska se považuje rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň.*
46. Za osobu, na jejíž účet je zboží propuštěno [§ 108 odst. 1 písm. e) ZDPH], má být považována ta, která je deklarantem (případně držitelem režimu), neboť tato osoba projevuje podáním celního prohlášení vůli, aby bylo zboží propuštěno do určitého celního režimu. Je to tedy tato osoba, která se vědomě zavazuje k plnění závazků vyplývajících z propuštění zboží do daného režimu (např. uhradit clo). O propuštění zboží do celního režimu při dovozu rozhodují příslušné celní orgány rozhodnutím o propuštění tohoto zboží. Vlastnické právo k tomuto zboží je z hlediska určení osoby, na jejíž účet je dovezené zboží propuštěno, irelevantní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2020, č. j. 2 Afs 133/2018 - 38).
47. V daném případě není pochyb o tom, že se žalobce, který byl v danou dobu plátcem DPH, prohlásil v JSD za deklaranta a příjemce zboží. Potvrzením JSD celním úřadem (rozhodnutí o propuštění zboží) bylo tedy dovezené zboží propuštěno na účet žalobce do celního režimu volného oběhu. Daňové orgány proto oprávněně dospěly k závěru, že žalobce je plátcem, na jehož účet bylo zboží propuštěno do celního režimu volného oběhu, a měl tedy povinnost přiznat a zaplatit daň.
48. Zboží správce daně zahrnul do uskutečněných zdanitelných plnění žalobce a současně žalobci přiznal nárok na odpočet daně podle § 72 a 73 ZDPH. Pro žalobce tedy byla transakce v rámci první fáze, kterou daňové orgány správně vyhodnotily jako dovoz zboží (ze třetí země na území EÚ – tj. ze Srbska do ČR) namísto pořízení zboží (z jiného členského státu – tj. z Polska), daňově neutrální.

49. Zbývá posoudit, jaké daňové důsledky měl přesun zboží z České republiky na Slovensko odběrateli MYNAP, který následně odstoupil od kupní smlouvy uzavřené se žalobcem. Žalobce poté přepravil zboží do Polska společností Wojan.
50. Žalobce nedůvodně namítá, že na danou situaci nelze aplikovat § 13 odst. 6 ZDPH a § 64 odst. 4 ZDPH.
51. Podle § 13 odst. 6 ZDPH platí, že *za dodání zboží za úplaty se pro účely tohoto zákona považuje také přemístění obchodního majetku plátcem do jiného členského státu. Přemístěním obchodního majetku se pro účely tohoto zákona rozumí odeslání nebo přeprava majetku tímto plátcem nebo jím zmocněnou třetí osobou z tuzemska do jiného členského státu pro účely uskutečňování jeho ekonomických činností v jiném členském státě. Za dodání zboží do jiného členského státu plátcem se pro účely tohoto zákona považuje také přemístění zboží, které bylo pořízeno tímto plátcem podle § 16 odst. 4, z tuzemska do jiného členského státu.*
52. Podle § 64 odst. 4 ZDPH platí, že *přemístění obchodního majetku plátce z tuzemska do jiného členského státu pro účely jeho podnikání podle § 13 odst. 6 je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, pokud plátce prokáže, že zboží bylo přemístěno do jiného členského státu a bylo předmětem daně při pořízení zboží v tomto členském státě.*
53. Podle § 22 odst. 1 ZDPH platí, že *daň na výstupu při dodání zboží do jiného členského státu, na které se nevztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve.*
54. Krajský soud se ztotožnil s posouzením žalovaného, že v důsledku výše zmíněného odstoupení od smlouvy ve výsledku nedošlo k dodání zboží, resp. nebylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník z žalobce na MYNAP. Právní vztah mezi žalobcem a jeho odběratelem, který s sebou nese vzájemné protiplnění, přestal od počátku existovat.
55. Nicméně nelze ignorovat, že zboží bylo fyzicky přemístěno na Slovensko. Skutečnost, že zboží po odstoupení od smlouvy nebylo vráceno zpět do České republiky, žalobce neučinil předmětem žalobních námitek. Pokud žalobce následně přepravil zboží ze Slovenska do Polska společností Wojan, pak podle názoru krajského soudu disponoval se zbožím v rámci své ekonomické činnosti. Užití zboží k jiným účelům než ekonomickým (např. k soukromým účelům) ostatně žalobce netvrdil ani neprokazoval.
56. Žalovaný proto nepochybil, pokud na daný přesun zboží na Slovensko, který nebyl spojen s převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník, nahlížel jako na přemístění obchodního majetku (zboží) plátce (žalobce) z tuzemska do jiného členského státu pro účely jeho podnikání podle § 13 odst. 6 ZDPH. Nejedná se přitom o nelogické rozdělení obchodní transakce žalovaným, jak nedůvodně namítá žalobce, ale o řádnou aplikaci zákona na danou situaci.
57. Pokud chtěl žalobce nárokovat osvobození od DPH, musel podle § 64 odst. 4 ZDPH mimo přemístění majetku (zboží) do jiného členského státu, rovněž prokázat, že použití přemístěného majetku (zboží) plátcem (žalobcem) je předmětem daně v členském státu, do kterého je majetek přemístěn (tj. na Slovensku). To žalobce neprokázal. Toliko polemizoval se závěry daňových orgánů ohledně aplikace § 13 odst. 6 a § 64 odst. 4 ZDPH na danou věc.
58. Krajský soud se tak ztotožnil se závěrem žalovaného, že transakci týkající se přemístění zboží z České republiky na Slovensko je nutné zatížit tuzemskou daní podle § 22 odst. 1 ZDPH.

59. Žalobci nebylo kladeno k tíži, že nevyhověl pouze určitým formálním požadavkům pro osvobození od DPH, jak ostatně žalovaný uvedl v odst. [57] napadeného rozhodnutí [v souvislosti s rozsudkem SDEU ze dne 20. 10. 2016, Josef Pöckl (C-24/15)]. Jak bylo zmíněno výše, žalobce neprokázal naplnění jedné z hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH podle § 64 odst. 4 ZDPH (konkrétně, že zboží bylo předmětem daně při pořízení zboží v jiném členském státě, kam bylo přemístěno). Z uvedeného důvodu není případný odkaz žalobce na rozsudek SDEU ze dne 27. 10. 2007, Collée (C-146/05), ze kterého plyne závěr, že s ohledem na zásadu daňové neutrality má být osvobození od DPH přiznáno, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům. Konkrétně v uvedené věci SDEU dospěl k závěru, že podstatné je, že k dodání zboží (vozidel) v rámci Společenství fakticky došlo, na což nemá vliv pozdější úprava účetnictví. V nyní souzeném případě však žalobce faktické dodání zboží uvnitř EU neprokázal, prokázal pouze fyzické přemístění zboží do jiného členského státu pro účely svého podnikání, přičemž nedoložil (a z ničeho nevyplývá), že zboží bylo předmětem daně při pořízení zboží v tomto jiném členském státě.
60. Ani odkaz žalobce na rozsudek SDEU ze dne 6. 3. 2014, Desser-Rand SA (C-606/12 a C-602/12), není pro danou věc případný. Daný rozsudek se týká odeslání zboží za účelem poskytnutí služby osobě povinné k dani, které se nepovažuje za přemístění do jiného členského státu, je-li toto zboží odesláno zpět osobě povinné k dani do členského státu původu, tedy do státu, z něhož bylo původně odesláno. Jedná se o jednu z výjimek, která nespadá pod kvalifikaci „přemístění do jiného členského státu“, kdy přemístění zboží do jiného členského státu není kvalifikované jako dodání uvnitř Společenství pouze v případě, kdy toto zboží zůstane dočasně v tomto členském státě a má být následně odesláno zpět do členského státu původu. Pouze pokud zboží není přemístěno do jiného členského státu za účelem konečné spotřeby tohoto zboží v tomto členském státě, nýbrž za účelem zpracování uvedeného zboží a jeho následného odeslání zpět do členského státu původu, nemusí být takové dodání kvalifikováno jako dodání uvnitř Společenství. Taková situace v nyní souzené věci vůbec nenastala a nebyla řešena.
61. Žalobce z odkazovaného rozsudku SDEU dovozuje, že pro aplikaci § 13 odst. 6 ZDPH musí existovat projev vůle plátce uskutečňovat ekonomickou činnost v daném státě. K tomu krajský soud uvádí, že otázka projevu vůle plátce uskutečňovat ekonomickou činnost není v daném rozsudku SDEU výslovně řešena. Nicméně požadavek na uskutečňování ekonomické činnosti vyplývá přímo z § 13 odst. 6 ZDPH. K projevu vůle žalobce uskutečňovat ekonomickou činnost v jiném členském státě (tj. na Slovensku), se krajský soud vyjádřil již v odst. [55] tohoto rozsudku. Žalobce obchodoval s měděnými katodami, a pokud je přemístil na Slovensko a poté ze Slovenska do Polska, nemá krajský soud pochybnosti, že dané zboží bylo použito v souvislosti se žalobcovou ekonomickou činností. Argumentaci žalobce, že se jednalo o pouhé vrácení zboží polské Wojan, nelze přisvědčit, neboť pořízení zboží od této společnosti žalobce neprokázal, jak bylo podrobněji rozvedeno výše v odůvodnění tohoto rozsudku.
62. Na okraj lze poznamenat následující. Pokud žalobce tvrdí, že dodání zboží ze Slovenska do Polska nepředstavovalo použití zboží pro účely ekonomických činností žalobce, zpochybňuje tím, že naplnil podmínku použití dovezeného zboží pro účely uskutečňování svých ekonomických činností tak, jak předvídá § 72 odst. 1 ZDPH, a tedy zpochybňuje i to, že naplnil podmínku pro nárok na odpočet daně, který mu správce daně přiznal (viz odst. [48] tohoto rozsudku). Argumentace o nevyužití zboží pro účely svých ekonomických

činností tedy nemůže ve výsledku žalobci přinést žádné pozitivní daňové dopady v jeho věci. Nicméně jak je uvedeno shora, krajský soud dané žalobní argumentaci nepřisvědčil.

63. S ohledem na výše uvedené krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný zjistil a stanovil daň správně. Tudíž krajský soud neshledal žalobcem namítané porušení § 1 odst. 2 daňového řádu ani nesoulad v postupu žalovaného se závěry plynoucími z nálezů Ústavního soudu ze dne 28.5. 2009, sp. zn. ÚS 2096/07-1, a ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08-1, na které odkazoval žalobce.

VII. Závěr a náklady řízení

64. Krajský soud na základě všech výše uvedených skutečností a úvah neshledal žalobu důvodnou, proto ji postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
65. O náhradě nákladů řízení před krajským soudem i před Nejvyšším správním soudem v řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 (a § 110 odst. 3) s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, však žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu je nelze přiznat.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. 7. 2023

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu