



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: HERBONA s.r.o.**, se sídlem Zátíší 94/18, Cheb, *zastoupeného Jiřím Motičákem, daňovým poradcem se sídlem Obrněné brigády 20/20, Cheb*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2016, č.j. 55969/16/5300-22441-711661,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobci byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2013 ve výši 367.806,- Kč [platební výměr Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 24. 4. 2015, č.j. 534125/15/2403-50522-403437, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 12. 2016, č.j. 55969/16/5300-22441-711661].

Daň z přidané hodnoty byla v rozhodném období upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2013 (dále jen „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“).

Společný systém DPH je zaveden směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „*směrnice 2006/112/ES*“).

Mezi účastníky soudního řízení je spor zejména o to, zda v daném případě byly splněny podmínky, za kterých je možné použít zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu.

Zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství / Evropské unie formou třístranného obchodu je upraven v § 17 ZDPH.

Dosavadní průběh řízení před správními orgány jsou zachyceny v žalobou napadeném rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2016, č.j. 55969/16/5300-22441-711661, v žalobě a ve vyjádření žalovaného správního orgánu k žalobě.

II. Žalobní body

1. Nesprávné právní posouzení na základě neúplně zjištěných skutkových okolností: Správce daně odmítl provést důkaz výsledkem svědka E.C. zástupce společnosti SALT TRADE s.r.o., který je připraven osvědčit, že u přepravy, která byla dle správcem daně opatřených CMR listin započata v Polsku, došlo ve skutečnosti k přerušení dopravy na Slovensku a fakticky i právně se zde ve všech případech jedná o dvě navazující dopravy bez překládky. V rámci přerušení dopravy na území Slovenska došlo ze strany dodavatele k prověření kvality dodávaného zboží a teprve po tomto prověření došlo k zahájení přepravy v obchodním případě, jehož byl žalobce účastníkem. Protože správce daně odmítl provést výsledek svědka, opatřil si žalobce prohlášení, v němž pan E.C. potvrdil, že doprava v obchodních případech mezi ním a žalobcem začínala vždy na Slovensku, a pokud před tím následovala doprava z Polska, jednalo se o obchodní případy, kdy on pořizoval zboží a doprava byla ukončena bez vykládky na území Slovenska. Teprve po kontrole zboží bylo toto bez překládky dále dopraveno do Maďarska jako obchodní případ uzavřený s žalobcem. Administrativním pochybením přepravní společnosti došlo k chybnému vystavení přepravních dokumentů, když faktický stav odpovídal tomu, že na dopravu ze Slovenska měly být vystaveny samostatné přepravní listy. Jak bylo správcem daně zjištěno při provedení svědecké výpovědi v obdobném případě za jiné zdaňovací období (říjen 2013 svědek Jan Tolar), CMR listy si vystavují řidiči a skladníci sami při zahájení přepravy. Právní relevance údajů uvedených v těchto nákladních listech tak musí být posuzována i s ohledem na tuto skutečnost. Přesto, že správce daně odmítl provedení důkazu navrženou svědeckou výpovědí, uzavřel odvolací orgán tuto námitku tím, že „Ke skutečnosti tvrzené daňovým subjektem v odvolání, že došlo k přerušení dopravy na Slovensku a tím byl postup dle ustanovení § 17 ZDPH oprávněný, odvolací orgán konstatuje, že žádnými důkazními prostředky toto tvrzení nebylo prokázáno.“. Žalovaný tak potvrdil odepření provedení navrženého důkazu správcem daně a současně dává žalobci k tíži, že své tvrzení ničím nedoložil.

2. Nesprávné a neúplné posouzení informací získaných v rámci mezinárodního dožádání: V rámci odvolání žalobce uplatnil námitku, že jako důkaz použité mezinárodní dožádání neobsahuje informace o postupu, jakým cizí správce daně k těmto informacím dospěl, a tato dožádání tak nelze použít jako důkazní prostředek (a to s ohledem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, sp. zn. 1 Afs 73/2011). Žalovaný se s rozsáhlou

argumentací žalobce obsaženou v odvolání vypořádal ve zkratce tak, že důkazní břemeno stíhá výhradně žalobce a současně že žalobce neměl právo být informován o provedení svědeckých výpovědí, když tyto ani nebyly požadovány. Přitom žalobce argumentoval rozsudky Nejvyššího správního soudu, kterými poukazoval na skutečnost, že správce daně se měl pokusit umožnit žalobci jeho účast na svědecké výpovědi. V případě, že to nebude dožádaným správcem daně v jiném členském státě umožněno, měl by takto získaný důkaz hodnotit obezřetně, právě s ohledem na tuto skutečnost. Současně je zde argumentováno názorem generální advokátky J. Kokott, že „*pouhé sdělení výsledku šetření není v zásadě dostatečné, protože důkazní hodnota takové informace z pohledu procesního práva dožadujícího se státu je zpravidla velice omezená (stanovisko ve věci Sabou ze dne 6. 6. 2013, bod 80)*“. Z obsahu správního spisu není zřejmé, jakým způsobem dožádaný správce svá zjištění uskutečnil a jak jejich získání žalovaný, potažmo správce daně vyhodnotil.

3. Nesprávné právní posouzení na základě chybné aplikace směrnice 2006/112/ES: Tato otázka je rozhodná, protože v případě, že by byl potvrzen názor žalobce, že postupoval řádně v rámci zjednodušeného postupu dle závazných pravidel směrnice 2006/112/ES, potom by otázka, zda přeprava byla zahájena v Polsku nebo na Slovensku, a/nebo otázka, zda zboží bylo zdaněno v Maďarsku dle § 11 ZDPH, byla zcela bezpředmětná a správcem daně rozporované obchodní transakce, na základě kterých provedl doměření daně, by byly z pohledu žalobce posouzeny jako správně zdaněné a k žádnému dodatečnému doměření daně by nedošlo.

Názor správce daně, že na straně daňového subjektu došlo k porušení podmínky ust. § 17 odst. 1 a 2 ZDPH, je neslučitelný s komunitárním právem, jehož aplikací je správce daně vázán, když podmínka ust. § 17 odst. 1 a 2 ZDPH je v rozporu s ustanovením směrnice 2006/112/ES.

Uvedená směrnice stanoví tato pravidla: Za místo pořízení zboží uvnitř Společenství se dle čl. 40 považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli. V posuzovaném případě se jedná o Maďarsko. Z tohoto obecného principu stanoví směrnice 2006/112/ES v čl. 41 výjimku v případech, kdy pořizovatel neprokáže, že zboží bylo předmětem daně dle čl. 40. V takovém se za místo pořízení zboží považuje členský stát, který vydal pořizovateli identifikační číslo pro DPH. Tato výjimka se však na posuzovaný případ dle čl. 42 směrnice 2006/112/ES nepoužije, když dle písm. a) tohoto článku bylo správcem daně najisto prokázáno, že toto pořízení zboží bylo uskutečněno pro potřeby následného dodání na území členského státu určeného dle čl. 40, a příjemce tohoto zboží byl určen za osobu povinnou odvést daň dle čl. 197 směrnice 2006/112/ES. Současně byla splněna podmínka dle písm. b) téhož ustanovení, když pořizovatel – daňový subjekt splnil povinnosti související s předložením souhrnného hlášení.

Dle čl. 141 v návaznosti na čl. 197 směrnice 2006/112/ES přijme každý členský stát opatření, aby daň nebyla vybírána při pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněných na jeho území na základě článku 40, jsou-li splněny následující podmínky:

a) pořízení zboží uskutečňuje osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státě, avšak je identifikována pro účely DPH v jiném členském státě [ve zde

posuzovaném případě je splněno, když pořizovatel (prostřední osoba – daňový subjekt – žalobce) je registrován v CZ a pořízení se uskutečňuje v HU];

b) pořízení zboží se uskutečňuje za účelem následného dodání daného zboží, které v témže členském státě uskutečňuje osoba povinná k dani uvedená v písmenu a) *[ve zde posuzovaném případě je splněno, když pořizovatel (prostřední osoba) je registrován v CZ a pořízení se uskutečňuje v HU pro následném dodání v HU];*

c) zboží, které osoba povinná k dani uvedená v písmenu a) takto pořídila, je přímo odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu než toho, v němž je identifikována pro účely DPH, osobě, pro kterou osoba povinná k dani následné dodání uskutečňuje *[ve zde posuzovaném případě je splněno, když pořizovatel (prostřední osoba) je registrován v CZ a pořízení se uskutečňuje z SK, případně (dle názoru správce daně) z PL pro osobu povinnou k dani v HU];*

d) osoba, pro kterou je následné dodání uskutečňováno, je jinou osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani identifikovanou pro účely DPH v témže členském státě *[ve zde posuzovaném případě je splněno, když dodání se uskutečňuje v HU pro následného pořizovatele (konečný příjemce) osobu povinnou k dani identifikovanou pro účely DPH v HU];*

e) osoba uvedená v písmenu d) byla v souladu s článkem 197 určena za osobu povinnou odvést daň splatnou při dodání uskutečněném osobou povinnou k dani, která není usazena v členském státě, v němž je daň splatná *[ve zde posuzovaném případě je splněno, když následný pořizovatel (konečný příjemce) byl označen za osobu povinnou odvést daň a dodavatel CZ je osobou povinnou k dani, který není v HU usazen].*

Z uvedeného je i na základě zjištění učiněných správcem daně v rámci probíhající daňové kontroly zcela bez pochyb potvrzeno, že místem pořízení zboží a současně místem, kde je povinnost přiznat daň, je Maďarsko a osobou povinnou odvést tuto daň je v souladu s pravidly určenými směrnicí 2006/112/ES odběratel, pro kterého bylo zboží pořízeno, tedy společnost Keil Plusz Kft, HU.

Z důvodu, kdy v otázce podmínek uvedených v čl. 141 neposkytuje směrnice 2006/112/ES členským státům možnost, aby tyto byly dále modifikovány a jako takové jsou pro členský stát závazné s přímým účinkem, není možné na zde posuzovaný případ aplikovat omezující podmínku uvedenou v § 17 odst. 1 a 2 ZDPH. Správce daně tak na zde prověřovaný případ musí aplikovat přímo právní úpravu obsaženou ve směrnici 2006/112/ES a v takovém případě lze konstatovat, že v otázce splnění podmínek definovaných pro dodání zboží, tak jak je definuje uvedená směrnice, bylo ze strany daňového subjektu postupováno po právu.

Postup správce daně, kdy v rámci probíhající kontroly aplikuje na prověřovaný případ pouze ustanovení tuzemského zákona, přesto, že to směrnice 2006/112/ES v daném případě nepřipouští, když neumožňuje v daném případě členským státům přijmout odchylnou úpravu, je třeba označit za chybný, a tedy protiprávní (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č.j. 5 Afs 53/2009-63). K povinnosti správního orgánu znát právo, včetně komunitárního, a postupovat dle něho se vyjádřil Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 14. 6. 2012, č.j. 1 Afs 48/2012-47. V témže rozsudku se Nejvyšší správní soud vyjádřil i k odmítnutí nároku na odpočet, který byl správcem daně v rámci probíhajících

kontrol aplikován v souvislosti s přiznáním daně dle § 11 ZDPH, jak ho správce daně chybně aplikoval. K otázce přednostní aplikace komunitárního práva orgány veřejné moci, tedy včetně správce daně, se vyjádřil i Ústavní soud v rozhodnutí svého pléna ze dne 21. 2. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 19/04.

III. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Odvolací finanční ředitelství se k žalobě písemně vyjádřilo tak, že podstata žalobních námitek již byla žalobcem uplatněna v rámci odvolání proti výše uvedenému platebnímu výměru, a proto žalovaný v podrobnostech odkazuje v plném rozsahu na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 13. 12. 2016, č.j. 55969/16/5300-22441-711661.

K první žalobní námitce žalovaný konstatuje, že podmínky, za nichž lze aplikovat pravidla pro tzv. třístranný obchod, jsou vymezeny v § 17 ZDPH. Cílem tohoto ustanovení je omezit nadměrnou administrativní zátěž na straně pořizovatele zboží v podobě povinné registrace v členském státě ukončení přepravy či odeslání zboží, jestliže toto zboží má být dodáno pořizovatelem konečnému odběrateli v tomto členském státě a pořizovatel je prostřední osobou v obchodu, kterého se zúčastní tři osoby. Podstatou tohoto zjednodušeného postupu je osvobození pořizovatele od povinnosti přiznat daň v členském státě konečného odběratele a přenesení této povinnosti na konečného odběratele.

V daném případě bylo ve prospěch žalobce uskutečněno plnění (dodán krystalový cukr), a to dodavatelem deklarovaným na předložených daňových dokladech – obchodní společností SALT TRADE s.r.o. (se sídlem na Slovensku). Dle předložených daňových dokladů měl žalobce následně dodat toto zboží deklarovanému odběrateli – obchodní společnosti QLS logistic Corporations Kft. (se sídlem v Maďarsku). Žalobce pro tyto obchodní případy aplikoval ust. § 17 ZDPH, tj. zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu. V rámci daňové kontroly žalobce správci daně předložil přijaté a vydané daňové doklady a Mezinárodní přepravní listy, na kterých však žalobce nebyl uveden, obchodní společnost SALT TRADE s.r.o. byla uvedena jako pořizovatel zboží (nikoliv odesílatel). Jako odběratel zboží byla uvedena obchodní společnost sídlící v Maďarsku, avšak odlišná od deklarovaného odběratele – obchodní společnosti QLS logistic Corporations Kft.

Třístranným obchodem ve smyslu § 17 ZDPH a čl. 141 směrnice 2006/112/ES je obchod, který je uzavřen třemi osobami registrovanými k dani ve třech různých členských státech, přičemž předmětem obchodu je dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami s tím, že zboží je přímo odesláno a přepraveno z jiného členského státu osobě, pro kterou osoba povinná k dani následně dodání uskutečňuje.

V tomto případě je stěžejní, že v rámci daňového řízení bylo potvrzeno, že žalobce přijal krystalový cukr od obchodní společnosti SALT TRADE s.r.o. Zjištěno bylo rovněž to, že obchodní společnost SALT TRADE s.r.o. předmětné zboží nakoupila od polského dodavatele – společnosti „Boneco“ Marci Marek. Přeprava zboží byla zahájena na území Polska, přičemž přeprava byla bez překládky ukončena v Maďarsku (zboží bylo převezeno přes Slovensko). Skutečnost, že se jednalo pouze o jednu přepravu zboží, potvrzují rovněž vystavené Mezinárodní přepravní listy, z nichž je patrné, že se na přepravách podílelo více

dopravců a od všech těchto dopravců byl vyhotoven jeden Mezinárodní přepravní list ke každé přepravě, na kterém je shodně uvedena nakládka zboží v Polsku a vykládka v Maďarsku. Jedná se tedy o deklarovaný řetězec společností se sídly Polsko – Slovensko – Česká republika – Maďarsko. V posuzovaném případě se obchodních transakcí zúčastnily čtyři osoby registrované v různých členských státech a zboží bylo přímo odesláno, resp. přepraveno z členského státu prodávajícího (Polsko) do členského státu kupujícího, tj. konečného odběratele (Maďarsko). Nelze tedy přisvědčit žalobci v tom, že postup dle § 17 ZDPH byl žalobcem uplatněn oprávněně.

Žalovaný tedy trvá na svém závěru, že žalobci vznikla v souvislosti s výše uvedenými obchodními případy v souladu s § 11 odst. 2 ZDPH přiznat daň na výstupu ve snížené sazbě, a to ve výši 386.078,- Kč. K této námitce žalovaný dále odkazuje zejména na body 9 až 17 žalobou napadeného rozhodnutí.

K námitce neslučitelnosti ust. § 17 odst. 1 a 2 ZDPH s komunitárním právem, konkrétně se směrnicí 2006/112/ES, žalovaný předně konstatuje, že ode dne 1. 5. 2004 se pro Českou republiku staly právní předpisy Evropského společenství závaznými. Problematika třístranného obchodu je upravena primárně v čl. 141 směrnice 2006/112/ES. Ust. § 17 ZDPH je odrazem čl. 141 směrnice 2006/112/ES, přičemž žalovaný má nadále za to, že zmíněná vnitrostátní právní úprava je plně v souladu s komunitárním právem (směrnicí 2006/112/ES). Návrh žalobce na předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie tedy v daném případě není absolutně na místě, neboť posouzení žalobcem navrhované předběžné otázky je dle žalovaného zcela jednoznačné. Při posuzování daných obchodních případů je nezbytné přihlídnout rovněž k čl. 23 směrnice 2006/112/ES, dle kterého „Členské státy přijmou opatření, aby zajistily, že za pořízení zboží uvnitř Společenství budou považována plnění, která by se považovala za dodání zboží, kdyby byla uskutečněna na jejich území osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“.

Ze strany žalobce nebyla naplněna podmínka uvedená v čl. 141 písm. c) směrnice 2006/112/ES, tj. že zboží je přímo odesláno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího. Jak již bylo uvedeno, zboží bylo přepravováno z Polska do Maďarska. V daném případě rovněž nebyla naplněna podmínka dle čl. 141 písm. e) směrnice 2006/112/ES, jelikož z odpovědi maďarské daňové správy na mezinárodní dožádání ze dne 12. 9. 2014 vyplývá, že obchodní společnost QLS logistic Corporations Kft. (deklarovaný konečný odběratel) nebyla maďarskou daňovou správou potvrzena jako osoba povinná odvést daň v Maďarsku. Na základě výše uvedeného je zřejmé, že při vyměření daně žalobci muselo být uplatněno ust. § 11 odst. 2 ZDPH, jež je ve shodě s čl. 141 písm. e) směrnice 2006/112/ES. V souvislosti s touto námitkou lze rovněž odkázat na body 28 a 29 žalobou napadeného rozhodnutí.

Žalobce v žalobě, obdobně jako v podaném odvolání, brojí proti odmítnutí provedení výsledku pana E.C., jednatele obchodní společnosti SALT TRADE s.r.o. Správce daně dostal požadavkům uvedeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2006, č.j. 5 Afs 16/2005-88, když odmítnutí provedení výsledku pana E.C. před vydáním daného platebního výměru náležitě odůvodnil především na str. 12 zprávy o daňové kontrole, kde zhodnotil, že výsledk pana C. by byl v daném případě s ohledem na skutková zjištění správce daně

nadbytečný a v rozporu se zásadou hospodárnosti. Nadbytečnost předmětného výsledku byla konkrétně odůvodněna faktem, že v průběhu daňové kontroly byly žalobcem předloženy a dále v rámci mezinárodní spolupráce získány písemnosti, které byly provedeny, a informace v nich uvedené byly osvědčeny jako důkazy s řádnou vypovídací potencií. Z těchto písemností jednoznačně vyplývá, že u sporných obchodních případů bylo místem nakládky Polsko a místem vykládky Maďarsko. Z tohoto důvodu se nemohlo jednat o tzv. třístranný obchod ve smyslu § 17 ZDPH, což bylo v daňovém řízení postaveno najisto. S nastíněným odůvodněním se žalovaný zcela ztotožnil (viz body 18 a 19 žalobou napadeného rozhodnutí).

IV. Jednání před soudem

Proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 12. 2016, č.j. 55969/16/5300-22441-711661, brojil žalobce žalobou ze dne 20. 2. 2017 a žalovaný správní orgán podal k žalobě vyjádření ze dne 5. 4. 2017, č.j. 16698/17/5100-41456-711438, a doplnění vyjádření ze dne 24. 5. 2017, č.j. 22892/17/5100-41456-711438.

Zástupce žalobce při jednání před soudem dne 21. 3. 2018 odkázal na žalobu a doplnil ji – viz „žaloba proti rozhodnutí žalovaného č.j. 55969/16/5300-22441-711661 ze dne 13. 12. 2016 přednes žaloby“.

Účastníci soudního řízení byli poučeni o tom, že žalobu proti rozhodnutí správního orgánu může žalobce rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.). V rozsahu, v jakém byla tato zásada koncentrace řízení překročena, se soud výše uvedeným podáním žalobce, které bylo předneseno a současně založeno do soudního spisu v písemné podobě, nezabýval.

Při jednání bylo poukázáno na to, že o obdobné věci rozhodl senát 57 zdejšího soudu rozsudkem ze dne 17. 10. 2017, č.j. 57Af 14/2016-355.

Ani senát 30 Krajského soudu v Plzni nepřítakal žalobci, že předmětná žaloba byla podána předčasně. Senát 30 se tu ztotožňuje s názorem senátu 57 a žalovaného správního orgánu a co do této záležitosti odkazuje na str. 9 – 10 rozsudku zdejšího soudu ze dne 17. 10. 2017, č.j. 57Af 14/2016-355, a na doplnění vyjádření žalovaného ze dne 24. 5. 2017, č.j. 22892/17/5100-41456-711438.

Na rozdíl od žalobce nemá soud žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2016, č.j. 55969/16/5300-22441-711661, za procesně vadné ve smyslu § 76 odst. 1 s. ř. s.

Z důvodů níže uvedených nepovažuje soud za opodstatněné provedení žalobcem navrhovaného svědeckého výsledku pana E.C. ani před správními orgány a ani při soudním jednání.

V. Posouzení věci krajským soudem

Podle § 17 odst. 1 ZDPH třístranným obchodem je obchod, který uzavřou tři osoby registrované k dani ve třech různých členských státech a předmětem obchodu je dodání téhož

zboží mezi těmito třemi osobami s tím, že zboží je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího.

K tomu důvodová zpráva vysvětluje: „*V tomto novém ustanovení je vymezen postup pro obchodování uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu. Jedná se o uplatnění zjednodušeného postupu zdanění při uskutečnění obchodu mezi třemi subjekty zaregistrovanými k dani v různých členských státech, pokud je zboží dodáno přímo od prvního obchodníka k tomu poslednímu obchodníkovi, za stanovených podmínek. Základním principem tohoto zjednodušeného postupu je osvobození od daně pořízení zboží prostřední osobou v členském státu, do kterého je zboží přímo dopraveno ke kupujícímu, pokud jsou splněny stanovené podmínky a kupující zaplatí daň jako při pořízení zboží z jiného členského státu.*“ (Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona o dani z přidané hodnoty. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. 2002 – 2006. Sněmovní tisk 496/0, část č. 1/6).

Podstata sporu mezi účastníky soudního řízení spočívá v tom, že žalobce je toho názoru, že v daném případě šlo o třístranný obchod (třístranné obchody), kdežto žalovaný správní orgán je toho názoru, že se zde jednalo ne o třístranný, nýbrž o čtyřstranný obchod, a to mezi subjekty v pořadí z Polska, Slovenska, České republiky a Maďarska, a zároveň bylo zboží dodáno přímo z Polska do Maďarska, tedy od prvního subjektu ke čtvrtému subjektu, nikoli tedy ze Slovenska do Maďarska, jak je požadováno v § 17 ZDPH.

Žalobní bod č. 1

V tomto žalobním bodě žalobce brojí proti neprovedení svědeckého výslechu pana E.C., zástupce společnosti SALT TRADE s.r.o.

K tomu soud konstatuje, že ve smyslu § 92 odst. 6 věty první daňového řádu navrhuje-li v řízení účast třetí osoby (např. svědka) daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit.

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

Z dikce „*prokazuje skutečnosti*“ plyne, že tu významnou roli hrají procesní instituty „povinnost tvrzení“ a „povinnost důkazní“. Povinnost tvrzení znamená povinnost účastníka řízení tvrdit rozhodné skutečnosti. Povinnost důkazní znamená povinnost účastníka řízení předložit nebo alespoň označit důkazní prostředky k prokázání tvrzených skutečností. Důkazní povinnost se vztahuje k určité tvrzené skutečnosti. Bez tvrzení určitých skutečností si lze jen obtížně představit důkazní povinnost. I když je zde úzká souvislost mezi povinností tvrzení a povinností důkazní, lze říci, že povinnost tvrzení je primární a povinnost důkazní sekundární.

V daném případě bylo tedy na žalobci, aby tvrdil a prokázal především to, že byl účasten obchodů uzavřených třemi osobami registrovanými ve třech různých členských

zemích a že zboží bylo přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího.

Na tomto místě je vhodné poukázat rovněž na základní zásady dokazování v daňovém řízení. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt tíží jak břemeno tvrzení, tak i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost daň přiznat a následně též povinnost prokázat správnost a pravdivost výše přiznané daně. Primární iniciativa v tomto ohledu náleží daňovému subjektu, který podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. I v případě, že daňový subjekt 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, jakož i jiných povinných záznamů. V tomto směru tíží důkazní břemeno správce daně, a to právě ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně sice nemá prokázat, že údaje v účetnictví daňového subjektu jsou zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě považuje předložené podklady za nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Prokáže-li správce daně tyto skutečnosti, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č.j. 1 Afs 21/2013-66). Je pak pouze na daňovém subjektu, aby zcela jednoznačným způsobem vyvrátil pochybnosti vyjádřené správcem daně.

V daném případě pokládá soud za zcela zásadní neurčitost *tvrzení* žalobce ve vztahu k tomu, že podle jeho názoru šlo o obchod uzavřený třemi osobami registrovanými ve třech různých členských státech a že tu nebyla jedna přeprava zboží přímo z Polska do Maďarska, nýbrž samostatná přeprava z Polska na Slovensko a samostatná přeprava ze Slovenska do Maďarska.

Jediný doklad, který žalobce předložil a zdá se směřovat k podstatě věci, je čestné prohlášení pana E.C. datované dne 2. 6. 2015: „*Já E.C., jednatel spol. Salt Trade s.r.o., ... prohlašuji, že zboží – cukr jsem nakoupil v Polsku a objednal přepravu z Polska na Slovensko, která následně po překontrolování pokračovala do místa dodání do Maďarska. Při přerušení přepravy na Slovensku bylo zboží mnou pověřenou osobou: p. P. L., případně mnou osobně překontrolováno. Byla ověřena kvalita a množství zboží a byla vystavena faktura panu M.Š., IČ ..., který zboží zakoupil za účelem dodání svému klientovi do Maďarska. Po provedeném ověření zboží pokračovala doprava dál na původním dopravním prostředku. Pochybením přepravních společností nedošlo k vystavení nového přepravního dokumentu CMR, avšak zboží bylo evidováno v systému INTRASTAT, tak nadobudnutí zboží na území SR, jako i vývoz zboží ze SR. S ohledem na skutečnost se přepravce dopustil nevystavením dvou CMR administrativní chyby, protože zboží bylo skutečně fyzicky dodáno do Maďarska ze Slovenska ... Toto prohlášení činím na základě žádosti společnosti HERBONA s.r.o. a pana M.Š. Současně jsem připraven kdykoliv na vyžádání správce daně toto vyjádření zopakovat do*

protokolu u svého místně příslušného správce daně. Pokud bych byl na tyto okolnosti dotázán správcem daně již při prvním prověřování našich vzájemných obchodů, mohl jsem tyto informace sdělit již tehdy. Nikdo se mě na tyto okolnosti ale neptal a já jsem jim nepřikládal význam.“.

Že zde nedošlo k jedné přepravě přímo z Polska do Maďarska, jak dovodily správní orgány, ale mělo dojít ke dvěma samostatným přepravám (z Polska na Slovensko a ze Slovenska do Maďarska), tedy neplyne z explicitního tvrzení žalobce, nýbrž z prezentovaného vyjádření pana E.C., kdy se zřejmě považuje za zásadní, že jednatel společnosti SALT TRADE s.r.o. překontroloval zboží osobně nebo prostřednictvím pověřené osoby. Zdůraznit je třeba, že k pravděpodobnému tvrzení žalobce se tu lze dostat toliko touto oklikou. Kdyby žalobce své tvrzení, v němž shledává rozdělení přepravy zboží do dvou samostatných přeprav, uplatnil vůči správním orgánům v řádné podobě, samozřejmě by soud trval na tom, aby se správce daně a Odvolací finanční ředitelství vyjádřili k relevanci skutečnosti kontroly nákladu a buď došli k její nevýznamnosti pro věc samu, anebo provedli žalobcem navržený důkaz svědeckou výpovědí pana E.C. Takovýto základ si ovšem žalobce v daném případě nevytvořil.

Soud se tudíž k této otázce vyjádří jen stručně. Signifikantním je podle názoru soudu už to, že žalobce používá dikce „přerušení dopravy / přepravy bez překládky“. Hovoří tedy o přerušení přepravy, nikoli o ukončení jedné přepravy a zahájení přepravy druhé. Pan E. C. uvádí, že objednal přepravu z Polska na Slovensko, avšak přepravce vystavil jediný CMR přímo z Polska do Maďarska. Ze slov jednatele společnosti SALT TRADE s.r.o. ovšem naprosto nic nesvědčí o tom, že by se jakkoli snažil přimět přepravce, aby „administrativní chybu“ napravil. Správní orgány na tomto místě zcela případně upozorňují na to, že k vystavení jediného CMR došlo ve všech inkriminovaných případech (různí přepravci – různí řidiči). To i podle názoru soudu vylučuje náhodné selhání. Tak jako žalobce ani pan E. C. nehovoří o ukončení jedné a zahájení druhé přepravy, nýbrž o pokračování dopravy dál na původním dopravním prostředku. Charakteristický je i závěr čestného prohlášení. Pan E. C. dodává, že na tyto okolnosti se jej nikdo neptal a on jim nepřikládal význam. Pro přezkoumávanou věc jde o stěžejní skutečnost, zda pokračovala dál jedna a táž přeprava nebo zda jedna přeprava byla ukončena a druhá byla zahájena. Pan E. C., ač jednatel společnosti, která se má podílet na třístranném obchodu, však této skutečnosti nepřikládá význam. Také to podle názoru soudu značně devalvuje význam předloženého čestného prohlášení, a to ať už v rovině skutkové nebo v rovině jejího právního posouzení.

Soud tedy dochází k tomu, že námitky žalobce stran neprovedení žalobcem požadovaného svědeckého výslechu nemohou nic změnit na tom, že správce daně a Odvolací finanční ředitelství mají svou verzi daného případu spolehlivě zjištěnou, posouzenou a odůvodněnou (viz údaje z nákladních listů CMR a zjištění, že dopravu platil polský subjekt a že místo zahájení přepravy nebylo mezi žalobcem a společností SALT TRADE s.r.o. smluvně ošetřeno).

Za této situace lze v dalším odkázat na podrobné odůvodnění těchto skutečností v žalobou napadeném rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2016, č.j. 55969/16/5300-22441-

711661, i ve zprávě o daňové kontrole vypracované Finančním úřadem pro Karlovarský kraj pod č.j. 178812/15/2403-60561-404816.

S ohledem na uvedené nepovažuje soud žalobní bod č. 1 za důvodný.

Žalobní bod č. 2

V tomto žalobním bodě žalobce brojí proti postupu správce daně při mezinárodním dožádání a proti vyhodnocení jeho výstupů správními orgány.

Soud zjistil, že stran výše uvedeného uplatnil žalobce námitky v odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 24. 4. 2015, č.j. 534125/15/2403-50522-403437, a Odvolací finanční ředitelství se s těmito námitkami vypořádalo zejména na str. 7 – 8 žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 13. 12. 2016, č.j. 55969/16/5300-22441-711661.

Od žalovaného správního orgánu se žalobci dostalo evidentně fundovanějšího poučení než, že důkazní břemeno stíhá výhradně žalobce a že žalobce neměl právo být informován o provedení svědeckých výpovědí, když tyto ani nebyly požadovány.

Z obsahu správních spisů je soudu zřejmo, jaké informace byly v rámci mezinárodního dožádání získány, a ze zprávy o daňové kontrole a odůvodnění rozhodnutí o odvolání je patrné, jak byly tyto informace správcem daně a Odvolacím finančním ředitelstvím vyhodnoceny. Rovněž z ničeho neplyne, že by v přezkoumávané věci nebylo dbáno potřebné obezřetnosti. Žalobce ostatně nijak nekonkretizoval, v čemž by se měla spatřovat vadnost zmíněných postupů a hodnocení, neúplnost či nepravdivost získaných informací nebo neadekvátnost dovození skutkového stavu věci či jejího právního posouzení (informace získané z ciziny většinou potvrzují a doplňují informace získané v České republice, a to zejména od žalobce samotného).

Vzhledem k uvedenému nepokládá soud za důvodný ani žalobní bod č. 2.

Žalobní bod č. 3

Obsah žalobního bodu č. 3 (nazvaného „Nesprávné právní posouzení na základě chybné aplikace směrnice 2006/112/ES“) je z valné většiny shodný s obsahem doplnění odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 24. 4. 2015, č.j. 534125/15/2403-50522-403437 (datováno dne 8. 6. 2015).

K těmto námitkám se žalovaný správní orgán v bodě 29 žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 13. 12. 2016, č.j. 55969/16/5300-22441-711661, vyjádřil takto: „Odvolací orgán primárně uvádí, že z argumentace odvolatele ohledně neslučitelnosti ust. § 17 odst. 1 a 2 ZDPH není zcela zřejmé, v čem přesně tuto neslučitelnost spatřuje. Odvolatel sice uvádí, že čl. 141 Směrnice nezakládá podmínku, že zboží musí být pořízeno od osoby, která má v místě zahájení přepravy postavení osoby povinné k dani, avšak toto tvrzení nemá žádný vliv na závěry prvoinstančního správce daně ohledně nesplnění podmínek pro třístranný obchod. Ze strany odvolatele nebyla naplněna podmínka pro třístranný obchod spočívající v čl. 141 písm.

c) Směrnice, tj. že zboží je přímo odesláno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího. Jak již bylo uvedeno v bodech [9] až [13], bylo zboží přepravováno z Polska do Maďarska, nikoliv ze Slovenska do Maďarska (k tomu viz bod [8]). Odvolatel dále nesplnil podmínku dle čl. 141 písm. e) Směrnice ve znění ust. § 17 odst. 6 písm. e) ZDPH, jelikož daňová správa Maďarska v odpovědi na mezinárodní výměnu informací nepotvrdila odvolatelem deklarovanou společnost QLS jako osobu povinnou odvést daň v Maďarsku (viz odpověď mezinárodní výměnu informací č. 796293/14 ze dne 12.09.2014). Tvrzení odvolatele o naplnění všech podmínek dle čl. 141 Směrnice tak není pravdivé. Odvolací orgán konstatuje, že čl. 141 Směrnice je nadřazený § 17 odst. 1 a 2 ZDPH. Při posuzování předmětných obchodních případů je nutné přihlídnout i k čl. 23 Směrnice ve vzájemné souvislosti se zněním čl. 2 odst. 1 písm. a) Směrnice, přičemž ustanovení § 17 ZDPH naplňuje čl. 141 Směrnice stanovený cíl osvobodit od daně pořízení zboží uvnitř Společenství. Odvolací orgán neshledal neslučitelnost ust. § 17 odst. 1 a 2 ZDPH se Směrnicí, která by se jakkoliv dotýkala práv odvolatele. Odvolací orgán posoudil skutkový stav z pohledu českého práva a rovněž z pohledu práva komunitárního, když posuzoval jednání odvolatele s ohledem na jednotlivé články Směrnice a na jejich základě došel k totožnému závěru, a to že odvolatel nenaplnil podmínky stanovené pro třístranný obchod. Odvolací orgán vzal v potaz i soudní rozhodnutí citovaná odvolatelem a vztahující se k této námitce, a má za to, že postup správce daně je postupem eurokonformním a v souladu s těmito rozsudky. Námitka odvolatele je nedůvodná.“.

Žalobní bod č. 3 zaujímá čtyři a půl strany žaloby. K námitkám, které již byly uplatněny v doplnění odvolání, byly přidány toliko tyto dva odstavce:

Samostatnou otázkou potom zůstává, zda postup aplikovaný Českou republikou v rámci omezení definovaných v § 17 odst. 1 a 2 tuzemského tehdy platného ZDPH, tedy omezení zahájení dopravy ve vazbě na místo registrace k DPH u dodavatele není porušením obecných principů fungování Evropského společenství, kterým jistě volný pohyb zboží je. Domníváme se, že aplikací tohoto ustanovení by docházelo k nedovolenému omezování hospodářské soutěže a volného pohybu zboží, když takováto podmínka nemá žádné ekonomické, ani jiné opodstatnění. Pokud by se totiž nejednalo o postup dle § 17 tuzemského ZDPH, ale jednalo by se o přímé dodání zboží mezi dvěma subjekty, potom by pro způsob a místo zdanění nebylo rozhodné, zda je zboží odesláno ze státu, kde je dodavatel registrován k dani z přidané hodnoty.

Žalobce tak s odkazem na článek 267 Smlouvy o fungování Evropské unie žádá soud, aby podal návrh na zahájení řízení o předběžné otázce, když otázkou v tomto případě je, zda je Česká republika oprávněna stanovit odchylné podmínky zjednodušeného postupu dle článku 141, 197 a 40 Směrnice, jako to učinila v ust. 17 odst. 1 a 2 ZDPH. Když takovým odchylným postupem dochází k nerovnému postavení jednotlivých subjektů na trhu Evropského společenství. A pokud je Česká republika oprávněna k tomuto odchylnému stanovení, zda je podmínka obsažená v ust. odst. 1 a 2, tedy že za splnění podmínky se považuje pouze případ, kdy zboží je přepravováno z členského státu prodávajícího, je v souladu se základní zásadou Evropského společenství o volném pohybu zboží, když v případě aplikovaném Českou republikou dochází k nedůvodnému omezení pohybu na straně prodávajícího.

K tomu soud konstatuje, že postup odvolacího orgánu je upraven zejména v § 114 až 116 daňového řádu. V odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být podle § 116 odst. 2 daňového řádu vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Žalobce by měl v žalobě vyjavit, z jakých konkrétních skutkových a/nebo právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí správního orgánu za nezákonné (nebo nicotné). Jestliže odvolací orgán vypořádá důvody uplatněné v odvolání, znamená to, že je třeba, aby žalobce polemizoval s argumentací, kterou v žalobou napadeném rozhodnutí užil žalovaný správní orgán. To se však v daném případě v podstatě nestalo. Do žalobního bodu č. 3 byl jen přetištěn text z doplnění odvolání a přidány dva citované odstavce. V rozhodnutí o odvolání se přitom uvádí, že z argumentace odvolatele ohledně neslučitelnosti ust. § 17 odst. 1 a 2 ZDPH není zcela zřejmé, v čem přesně tuto neslučitelnost spatřuje, a že odvolací orgán neshledal neslučitelnost ust. § 17 odst. 1 a 2 ZDPH se směrnicí 2006/112/ES, která by se jakkoliv dotýkala práv odvolatele, a posoudil skutkový stav z pohledu českého práva a rovněž z pohledu práva komunitárního, když posuzoval jednání odvolatele s ohledem na jednotlivé články uvedené směrnice a na jejich základě došel k totožnému závěru, a to že odvolatel nenaplnil podmínky stanovené pro třístranný obchod.

Teprve z textu, o nějž bylo původní doplnění odvolání dále doplněno, aby bylo následně předloženo jako žaloba, začíná být zřejmé, že žalobce spatřuje rozpor ust. § 17 odst. 1 a 2 ZDPH se směrnicí 2006/112/ES v omezení zahájení dopravy ve vazbě na místo registrace k DPH u dodavatele, tedy v podmínce, že zboží musí být přepraveno z členského státu prodávajícího.

K tomu soud uvádí, že ust. § 17 odst. 1 ZDPH vyžaduje, aby zboží bylo přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího. Ust. § 17 odst. 2 ZDPH pak vyžadovalo, aby zboží bylo ze státu, ve kterém je prodávající registrován k dani, odesláno nebo přepraveno přímo ke kupujícímu do členského státu, ve kterém je ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Soud má za to, že pro uznání třístrannosti obchodu (a výhod z toho plynoucích) je rozhodné, zda příslušný obchod byl uzavřen třemi osobami registrovanými k dani ve třech různých členských státech a předmětem obchodu je dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami. Těmito osobami jsou prodávající, prostřední osoba a kupující. Kdyby v daném případě šlo o třístranný obchod (tj. obchod mezi třemi subjekty), bylo by na místě posuzovat, zda podmínění místa (zahájení) odeslání nebo přepravy zboží jen členským státem prodávajícího v českém zákoně není v rozporu se směrnicí 2006/112/ES. Jelikož však v přezkoumávané věci se jedná ne o třístranný, nýbrž o čtyřstranný obchod (a to mezi subjekty v Polsku, na Slovensku, v České republice a v Maďarsku), soud nemá racionálního důvodu věnovat se výše namítanému rozporu, protože ten, i kdyby byl zjištěn, by stejně nezasahoval právní sféru žalobce, když není-li naplněna podmínka *sine qua non* (třístrannost obchodu), je řešení sekundárních otázek, jako by např. bylo právě podmínění místa zahájení odeslání nebo přepravy zboží jen členským státem prodávajícího nebo podmínění místa ukončení odeslání nebo přepravy zboží jen členským státem kupujícího, pro rozhodnutí o věci samé irelevantní.

Podle čl. 19 odst. 3 písm. b) Smlouvy o Evropské unii „*Soudní dvůr Evropské unie rozhoduje v souladu se Smlouvami na žádost vnitrostátních soudů o předběžných otázkách týkajících se výkladu práva Unie nebo platnosti aktů přijatých orgány. Podle čl. 267 Smlouvy*

o fungování Evropské unie Soudní dvůr Evropské unie má pravomoc rozhodovat o předběžných otázkách týkajících se:

a) výkladu Smluv,

b) platnosti a výkladu aktů přijatých orgány, institucemi nebo jinými subjekty Unie.

Vyvstane-li taková otázka před soudem členského státu, může tento soud, považuje-li rozhodnutí o této otázce za nezbytné k vynesení svého rozsudku, požádat Soudní dvůr Evropské unie o rozhodnutí o této otázce.

Vyvstane-li taková otázka při jednání před soudem členského státu, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, je tento soud povinen obrátit se na Soudní dvůr Evropské unie.“.

Předběžnou otázku mohou soudy položit jak z vlastní iniciativy, tak na podnět účastníka řízení. První a základní podmínkou pro položení předběžné otázky krajským soudem nebo Nejvyšším správním soudem je, že tyto soudy považují rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie o předběžné otázce za nutné k tomu, aby mohly vydat meritorní rozhodnutí. V přezkoumávané věci se zdejší soud neobrátil na Soudní dvůr Evropské unie, protože nedošel k tomu, že by se tu vyskytla předběžná otázka, o níž má tento soudní dvůr pravomoc rozhodovat a rozhodnutí, o níž by bylo nezbytné k vydání rozhodnutí zdejšího soudu o věci samé.

Senát 30 Krajského soudu v Plzni poznamenává, že o rozhodnutí o předběžné otázce nepožádal Soudní dvůr Evropské unie v obdobné věci ani senát 57 zdejšího soudu (viz rozsudek ze dne 17. 10. 2017, č.j. 57Af 14/2016-355).

VI. Celkový závěr a náklady řízení

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jelikož na základě výše uvedené argumentace neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný správní orgán však žádné náklady řízení neuplatnil, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 21. března 2018

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost: K.