



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci

žalobce: **Sigmabor s. r. o., v likvidaci**, IČO 02668955
sídlem Mlýnská 326/13, 602 00 Brno
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2017, č. j. 20837/17/5300-21442-711315

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 5. 11. 2015 na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“), a to č. j. 3942147/15/3005-52521-706438 za zdaňovací období září 2014, kterým byla vyměřena vlastní daň ve výši 977 274 Kč, č. j.

3945878/15/3005-52521-706438 za zdaňovací období říjen 2014, kterým byla vyměřena vlastní daň ve výši 2 974 854 Kč, a č. j. 3957017/15/3005-52521-706438 za zdaňovací období listopad 2014, kterým byla vyměřena vlastní daň ve výši 3 883 497 Kč.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě žalobce v první řadě poukázal na princip daňové kontinuity DPH. Od jiných plátců uskutečnil nákupy zboží na Slovensku. Pro tyto účely prodávajícím poskytl své daňové identifikační číslo (dále též „VAT ID“). Zboží následně prodal svému odběrateli v jiném členském státě, kam mu také zboží dovezl. Finanční správa však přistoupila ke zdanění nákupů žalobce (odepření nároku na odpočet) z důvodu, že nakoupené zboží nebylo převezeno do České republiky, avšak bylo dodáno přímo odběrateli žalobce. K odepření nároku na odpočet došlo s odkazem na § 11 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, jehož předobrazem je čl. 41 směrnice č. 2006/112/ES. Toto ustanovení míří na situace, kdy pořizovatel poskytne dodavateli své VAT ID, byť se plnění fakticky neuskutečňuje na území státu pořizovatele. Toto ustanovení bylo předmětem výkladu Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) v rozsudku ze dne 22. 4. 2010 ve spojených věcech C-536/08 a C-539/08 *Staatssecretaris van Financiën v. X a fiscale eenheid Facet BV-Facet Trading BV* (dále též „rozsudek Facet“). Případy řešené SDEU však byly skutkově odlišné od situace žalobce v nyní projednávané věci. Ve věci C-536/08 bylo zboží dodáváno do Španělska, kam však tam registrovaným odběratelům vůbec nedošlo, případně bylo zboží do Španělska dodáno odběratelům registrovaným na Kypru (C-539/08). V případě žalobce však bylo plnění dodáno do Chorvatska tam registrovanému odběrateli, což je ve spise důkazně doloženo, a správcem daně ani nebylo rozporováno. Na rozdíl od uvedených případů žalobce prokázal zdanění v místě ukončení přepravy. Z rozhodnutí SDEU nelze dovodit, že by v případě žalobce mělo dojít ke konečnému odepření nároku na odpočet. Na tom nemůže nic změnit ani tvrzení žalovaného, že toto žalobce nikdy netvrdil a nedokládal, neboť uvedené plyne z důkazních prostředků obsažených ve spise.
3. Smyslem rozhodnutí SDEU je zachování daňové kontinuity, tj. aby v řetězci jednotlivých dodávek se uskutečňovaná plnění neustále nacházela v režimu zdanění, a to až do svého dodání konečnému spotřebiteli. To bylo v případě žalobce naplněno. Žalobce dodal zboží jiné osobě povinné k dani, pro kterou se jednalo o nákup v režimu nákupu z jiného členského státu, který tato měla tudíž povinnost přiznat a zdanit. Postupem žalobce nedošlo a ani nemohlo dojít k tomu, že by se dodávané zboží vyhnulo zdanění. Ke dvojímu zdanění naopak vede postup žalovaného. Výslednou DPH zaplatí nejenom konečný spotřebitel, avšak společně s ním také žalobce tím, že mu byl odepřen nárok na odpočet. Tím je však popřena daňová neutralita. Česká republika si postupem žalovaného neoprávněně uzurpovala DPH, a to aniž by na jejím území došlo ke konečné spotřebě.
4. Žalobci současně nemohlo ujít, že žalovaný v bodech 39–41 rozhodnutí provedl posouzení obchodů žalobce způsobem, který směrnice a zákon o DPH výslovně předjímají. Jedná se o režim třístranného obchodu, dle kterého prodávající (maltská a německá společnost, které měly být, a posléze i se zpětnou platností byly, registrovány ke slovenské dani) dodává zboží prostřední osobě (žalobce), která toto zboží přímo dodává konečnému kupujícímu (chorvatský odběratel). Podmínkou je, aby každá osoba byla registrována v jiném členském státě, přičemž zboží jde od dodavatele přímo konečnému kupujícímu (tj. dvě dodání s jednou dopravou). I dle názoru žalovaného obsaženého v žalovaném

rozhodnutí byly hmotněprávní podmínky třístranného obchodu splněny. Za těchto okolností z judikatury SDEU plyne, že nelze odepřít nárok na odpočet či daňové zvýhodnění pro nevyhovění formálním požadavkům, pokud hmotněprávní podmínky byly splněny. Skutečnost, že žalobce svá plnění formálně nevykázal jako třístranný obchod, proto nemůže nic změnit na tom, že jej ve své podstatě uskutečnil ve smyslu § 17 zákona o DPH.

5. Na základě uvedeného žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Ve vyjádření k žalobě ze dne 8. 9. 2017 žalovaný setrval na argumentaci uvedené již v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Odmítl tvrzení žalobce, neuplatněné v rámci daňového řízení, že by žalobcovy transakce mohly spadat pod režim třístranných obchodů. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Další podání účastníků řízení

7. V replice ze dne 26. 10. 2017 žalobce konstatoval, že žalovaný ve vyjádření k žalobě ustoupil od požadavku, aby žalobce prokázal zdanění v místě pořízení zboží. Povinností žalobce tedy mělo být prokázat zdanění v místě ukončení přepravy. Naplnění této podmínky vyplývá z provedeného dokazování, zejména z výsledků mezinárodního dožádání. Postup žalovaného tedy vede ke dvojímu zdanění. Soud by se s ohledem na princip plné jurisdikce měl zabývat i námitkou, o níž žalovaný tvrdí, že nebyla žalobcem uplatněna v daňovém řízení. Není též zřejmé, jaké znění § 11 odst. 2 zákona o DPH žalovaný aplikoval. Pokud použil znění účinné do 30. 6. 2017, chybí zdůvodnění, jak se může žalovaný dovolávat špatně transponované směrnice. Závěrem žalobce odkázal na rozsudek zdejšího soudu sp. zn. 29 Af 80/215, který se touto problematikou zabýval.
8. Žalovaný v podání ze dne 26. 2. 2018 konstatoval, že z daňového spisu v rozporu s tvrzením žalobce nijak nevyplývá, že by předmětné zboží bylo zdaněno v členském státě ukončení přepravy ve smyslu § 11 odst. 2 zákona o DPH. Není též zřejmé, na jaké výsledky mezinárodního dožádání žalobce poukazuje, neboť v průběhu daňového řízení k mezinárodnímu dožádání nedošlo. Pokud jde o režim třístranného obchodu, žalobce po celou dobu daňového řízení i v žalobě tvrdil, že splňuje podmínky pro nárok na odpočet daně z důvodu pořízení zboží z jiného členského státu podle § 16 zákon o DPH. Jeho nové alternativní tvrzení, že se vlastně po celou dobu jedná o třístranný obchod podle § 17 zákona o DPH, k čemuž měly orgány finanční správy z úřední povinnosti přihlédnout, se tak jeví jako ryze účelové. Z napadeného rozhodnutí je též zcela zřejmé, jaké znění § 11 odst. 2 zákona o DPH žalovaný ve své právní argumentaci využil. Ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí je výslovně uvedeno znění zákona účinné pro rozhodná období, tj. pro zdaňovací období září až listopad 2014. Byl tedy aplikován § 11 odst. 2 zákona o DPH ve znění účinném do 30. 6. 2017. Ostatně není patrné, jak by v napadeném rozhodnutí mohlo být využito znění účinné od 1. 7. 2017, pokud toto rozhodnutí bylo vydáno již dne 16. 5. 2017. Žalovaný se nedovolával chybně transponované směrnice Rady 2006/112/ES. Nárok na okamžitý odpočet daně nebyl žalobci přiznán s odkazem na rozsudek *Facet*. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2017, č. j. 29 Af 80/2015-43, pak je v nyní souzené věci nepřiléhavý, šlo o odlišný skutkový stav, kdy nebyla splněna jedna z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, totiž předpoklad budoucího stanovení daně. Oproti nynější věci bylo rozsudkem *Facet* argumentováno až ve vyjádření k žalobě.

V. Posouzení věci soudem

9. Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.
10. V dané věci žalobce nečiní sporným základní skutková zjištění orgánů finanční správy, totiž že v předmětných zdaňovacích obdobích nakupoval potravinářské a drogistické zboží od dodavatelů se sídlem v jiných členských státech. Těmito dodavateli byly společnosti Malta GC Trading Limited, se sídlem na Maltě, STM EXPORT GMBH, se sídlem v Německu, MLT Trade s. r. o., se sídlem na Slovensku. Zboží bylo v den nákupu, popř. hned následující den dále prodáno odběratelům Larox s. r. o., se sídlem na Slovensku, a VITALITAS D. o. o., se sídlem v Chorvatsku. V návaznosti na pochybnosti plynoucí z dokladů o nákupu a prodeji zboží a CMR listů o přepravě žalobce v průběhu daňového řízení opakovaně a výslovně uváděl, že nikdy nedošlo k vykládce zboží v České republice, protože zboží bylo ze skladů jeho dodavatelů nacházejících se na Slovensku dovezeno přímo k jeho odběratelům do dalšího jiného členského státu. Žalobce dále v souvislosti s pořízením zboží z jiného členského státu poskytl svým dodavatelům pro tyto účely daňové identifikační číslo (VAT ID) vydané Českou republikou.
11. Za těchto skutkových okolností (popsaných podrobněji v protokolech o výsledku postupů k odstranění pochybností, jakož i v rozhodnutí žalovaného) je i přes drobné textuální nepřesnosti či nejednoznačnosti v odůvodnění rozhodnutí správným jasně vyjádřený závěr žalovaného o aplikovatelnosti § 11 odst. 2 zákona o DPH. K ukončení přepravy zboží na území České republiky nedošlo, zároveň žalobce poskytoval svým dodavatelům svoje tuzemské VAT ID, přičemž neprokázal (z daňového spisu i přes tvrzení žalobce nic takového nevyplývá), že by předmětné zboží bylo předmětem daně v členském státě ukončení přepravy. Žalobci tudíž vznikla povinnost přiznat daň v tuzemsku.
12. Žalobce v tomto kontextu poukazuje na zachování daňové kontinuity a neutrality. Tu je však nutno uvést, že postupem orgánů finanční správy nedošlo ke „*konečnému odeprání nároku na odpočet*“ (jak též žalobce uvádí). V dané situaci totiž nastupuje korekční mechanismus uvedený v § 11 odst. 3 zákona o DPH. K jeho aktivaci však žalobce nepřistoupil. Právě tento mechanismus přitom zabraňuje dvojímu zdanění, na něž žalobce upozorňuje. V tomto ohledu orgány finanční správy (na rozdíl od věci vedené tímto soudem pod sp. zn. 29 Af 80/2015) navíc vedle zákonné úpravy „*ve znění účinném pro rozhodná období*“ (tedy ve znění účinném do 30. 6. 2017, viz výroková část rozhodnutí žalovaného) výslovně argumentovaly též rozsudkem Facet. Tento rozsudek SDEU je ve věci přílehlavý právě vzhledem k okolnostem, kdy k ukončení přepravy zboží pořízeného z jiného členského státu došlo na území České republiky, žalobce svému dodavateli poskytl VAT ID vydané Českou republikou a zároveň neprokázal, že by předmětné zboží bylo předmětem daně v členském státě ukončení přepravy.
13. Pokud pak žalobce odkazuje na možnost posouzení jeho obchodních případů coby třístranných obchodů, lze se částečně ztotožnit s jeho odkazem na judikaturu SDEU, podle níž je třeba vycházet zejména z hmotněprávních podmínek. Na druhé straně je pravdou, že žalobce skutečně v průběhu daňového řízení netvrdil, že by měly předmětné transakce splňovat podmínky dodání zboží formou třístranného obchodu podle § 17 zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že tato povaha transakcí v zásadě jednoznačně nevyplývá ani

z daňového spisu, nelze orgánům finanční správy vyčítat, že takovou alternativu nevzaly v potaz a výslovně se jí v rozhodnutích nezabývaly. Ostatně žalobce ani blíže nedokládá naplnění podmínek třístranného obchodu ve vztahu k jednotlivým transakcím. V tomto ohledu je trefná též připomínka žalovaného uvedená ve vyjádření k žalobě, totiž že žalobce v daňovém neprokázal, že by osoba, které bylo zboží dodáno v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, přiznala a odvedla daň jako při pořízení zboží z jiného členského státu, a nebyly by tudíž ani v případě třístranného obchodu splněny podmínky pro stanovení místa plnění podle § 11 odst. 4 zákona o DPH a místo plnění by muselo být určeno náhradním způsobem podle § 11 odst. 2 zákona o DPH. Tímto náhradním místem plnění by přitom byla Česká republika a výsledek daňového řízení by tudíž byl shodný.

VI. Závěr a náklady řízení

14. Soud shledal námitky žalobce nedůvodnými. V řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti. Z těchto důvodů zdejší soud žalobu zamítl jako nedůvodnou podle §78 odst. 7 s. ř. s.
15. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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 29. dubna 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu