



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 15. 8. 2018, č. j. 36445/18/5300-21442-711315

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 25. 7. 2017 na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“), a to č. j. 3530563/17/3001-51525-712060 za zdaňovací období únor 2015, kterým byla vyměřena vlastní daň ve výši 445 768 Kč, č. j.

3531005/17/3001-51525-712060 za zdaňovací období duben 2015, kterým byla vyměřena vlastní daň ve výši 1 507 613 Kč, č. j. 3531230/17/3001-51525-712060 za zdaňovací období květen 2015, kterým byla vyměřena vlastní daň ve výši 2 360 377 Kč, a č. j. 3531816/17/3001-51525-712060 za zdaňovací období červenec 2015, kterým byla vyměřena vlastní daň ve výši 578 841 Kč.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě žalobce v první řadě poukázal na zásadu neformální pravdy. V daňovém řízení bylo zjištěno, že žalobce nakoupil (vyzvednul si ve skladu na Slovensku) zboží od německé či maďarské společnosti. Toto plnění bylo žalobcem v daňovém přiznání vykázáno jako nákup zboží z jiného členského státu. Takto se k němu stavěl i žalovaný. Pro správce daně ale není závazný režim vykázaný žalobcem. Správce daně je povinen učinit sám právní hodnocení skutečného obsahu právního jednání. Tak ale žalovaný neučinil. V dané věci se na základě zjištění jednalo o nákup z jiného členského státu. Žalobce si zboží vyzvednul ve skladu na Slovensku, přičemž se jednalo o plnění plně podléhající slovenské dani. V tomto ohledu je proto vykázaný režim nerozhodný, jelikož nemůže převážet nad skutečným obsahem.
3. Klíčový je princip daňové kontinuity. Žalobce 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 či Bulharska tam registrovanému odběrateli. 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. Naznačil-li žalovaný v této souvislosti, že odběratelé snad i plnění přijatá od žalobce nezdanili, pak tato skutečnost je s to být rozhodná pouze pro účely posuzování dobré víry žalobce. V tomto stádiu se však daňové řízení nikdy nenacházelo. Poukazování na účast žalobce v obchodech zatížených podvody na DPH nemohou být podkladem pro napadené rozhodnutí. K těmto výtkám se žalobce nemohl dosud nijak vyjádřit.
4. Smyslem rozhodnutí SDEU je zachování daňové kontinuity, tj. aby v řetězci jednotlivých dodávek se uskutečněná 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. Právní úprava DPH je založena na předpokladech, které dnes již neodpovídají požadavkům na přeshraniční obchod. Navíc se jedná o přechodný režim, který byl původně plánován na velice krátkou dobu, a nyní se stává faktickou překážkou zahraničního obchodu. Správce daně by nemohl žalobci upřít nárok na odpočet, pokud by se v řízení prokázalo převezení zboží na území České republiky. O nároku na odpočet tedy nerozhoduje logika, ale množství absolutně neúčelně spotřebovaných pohonných hmot zbytečnou cestou do České republiky. V materiálním smyslu bylo uskutečněno zdanitelné plnění jak na vstupu, tak na výstupu, přičemž žalobce si v rámci obchodů počínal vždy velmi svědomitě. Česká republika si postupem žalovaného neoprávněně uzurpovala DPH, a to aniž by na jejím území došlo ke konečné spotřebě.

5. Žalobci současně v odvolání namítli, že v dané věci byly splněny hmotněprávní podmínky třístranného obchodu. 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.
6. V tomto ohledu žalovaný současně pochybil tím, že žalobci neumožnil reagovat na svá zdůvodnění, proč se o třístranný obchod nejednalo. Na tyto důvody může žalobce poprvé reagovat až v rámci této žaloby. To ale není posláním soudního přezkumu. Proto bylo povinností žalovaného sdělit tyto důvody žalobci před vydáním konečného rozhodnutí a umožnit mu na ně reagovat.
7. Na základě uvedeného žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Ve vyjádření k žalobě ze dne 15. 2. 2019 žalovaný setrval na argumentaci uvedené již v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. 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 STM EXPORT GMBH, se sídlem v Německu, I.F.D.T. Keresdedelmi Kft., se sídlem v Maďarsku, a LDS Distribútor Szolgálató Kft., se sídlem v Maďarsku. Zboží bylo v den

nákupu, popř. hned následující den dále prodáno odběratelům VITALITAS D. o. o., se sídlem v Chorvatsku, a COMEPLEX LTD, se sídlem v Bulharsku.

11. V návaznosti na pochybnosti plynoucí z dokladů o nákupu a prodeji zboží a CMR listů o přepravě a z informací získaných na základě žádosti o mezinárodní dožádání byl žalobce vyzván k prokázání místa plnění při pořízení a dodání zboží. Ten se však k výzvám v tomto ohledu nijak konkrétně nevyjádřil, ani nedoložil, že místem plnění při pořízení zboží z jiného členského státu, ani místem plnění při dodání zboží do jiného členského státu byla Česká republika. Ze shromážděných podkladů žalovaný dospěl k závěru, že předmětné zboží se nepochybně nacházelo u dodavatelů v jiných členských státech a následně dorazilo odběratelům do dalších jiných členských států. Přepravení zboží do České republiky však dle žalovaného nesvědčí žádné skutečnosti, k přepravě zboží do České republiky tudíž nedošlo. Tento závěr žalobce ani nečiní sporným. Jak dále bylo v daňovém řízení zjištěno, shora označení odběratelé jsou pro své správce daně nekontaktní a nepodávají daňová přiznání, tedy ani nepřiznali a nezaplatili daň z pořízení zboží z jiného členského státu dodaného žalobcem. Žalobce v souvislosti s pořízením zboží z jiného členského státu poskytl svým dodavatelům pro tyto účely VAT ID vydané Českou republikou.
12. Za těchto skutkových okolností (popsaných podrobněji ve výsledcích daňové kontroly, jakož i v rozhodnutí žalovaného) je správným 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 nic takového nevyplývá), že by předmětné zboží bylo předmětem daně v členském státě ukončení přepravy. Žalobci tudíž vznikla povinnost přiznat daň v tuzemsku.
13. Žalobce v tomto kontextu poukazuje na zachování daňové kontinuity a neutrality. Tu je však nutno uvést, že postupem orgánů finanční správy nedošlo ke „*konečnému odepření 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. Rozsudek *Facet* 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.
14. 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 tvrdil teprve v odvolání, že by měly předmětné transakce splňovat podmínky dodání zboží formou třístranného obchodu podle § 17 zákona o DPH. Soud se ztotožnil s hodnocením žalovaného, že žalobce ani blíže nedokládá naplnění podmínek třístranného obchodu ve vztahu k jednotlivým transakcím. V tomto ohledu je trefný též závěr žalovaného, 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. Tudíž ani v případě třístranného obchodu by nebyly 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 tak byl shodný.

15. Pokud pak v této souvislosti žalobce poukazoval na překvapivost rozhodnutí žalovaného, nutno konstatovat, že žalovaný nepostupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu. V průběhu odvolacího řízení neprováděl žádné dokazování (ostatně žalobce ani žádné důkazní návrhy nečinil), ani nedospěl k odlišnému skutkovému či právnímu závěru než správce daně prvního stupně, toliko vypořádal odvolací námitku uplatněnou žalobcem ohledně právního hodnocení věci (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017-58; www.nssoud.cz).
16. Jako účelově uplatněné pak lze hodnotit též tvrzení žalobce, že se jednalo o plnění plně podléhající slovenské dani. Vzhledem k tomu, že tato povaha transakcí jednoznačně nevyplývá ani z daňového spisu, nelze orgánům finanční správy vyčítat, že takovou alternativu nevzaly v potaz a výslovně se jí v rozhodnutích nezabývaly.

V. Závěr a náklady řízení

17. 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.
18. 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