ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudce Vadima Hlavatého a soudkyně Pavly Klusáčkové ve věci

žalobce: **InStyle International s.r.o.**, IČO 03320561
se sídlem Na Zámecké 1518/9, Praha 4
zastoupený daňovým poradcem Ing. Ladislavem Fancem
se sídlem Březnická 5565, Zlín

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2020, č. j. 36800/20/5300-21441-704561,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Obsah žaloby

Shodu s prvopisem potvrzuje:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 20. 11. 2019, č. j. 8759803/19/2004-52525-110565. Prvostupňovým rozhodnutím – platebním výměrem byla žalobci za zdaňovací období srpen 2016 vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši vlastní daně 1 514 784 Kč.
2. Žalobce v žalobě uvedl, že v předmětném zdaňovacím období uplatnil nárok na odpočet DPH z dokladu č. 20161014 za provedené zprostředkovatelské služby od Brugge s.r.o., která byla plátcem DPH. Prvostupňovému orgánu byl doložen doklad č. 20161014, který byl veden pod poř. č. pf216152 (interní číslo), dále byla doložena smlouva o zprostředkování mezi žalobcem a firmou Brugge s.r.o., byl doložen výpočet provize, na kterou měla Brugge s.r.o. nárok, a byla doložena úhrada této provize.
3. Prvostupňový orgán požadoval doložit daňový doklad č. 20161014 a současně vyzval Brugge s.r.o. k součinnosti. Jelikož Brugge s.r.o. nereagovala na výzvu, žalobce požadoval výslech svědka K. T., jednatele Brugge s.r.o. Svědecká výpověď potvrdila, že byla uzavřena smlouva o zprostředkování, že byla realizována a že Brugge s.r.o. měla nárok na provizi. Svědkovi byly předloženy dvě faktury vydané Brugge s.r.o. ve dvou měnách, v Kč a v EUR. Svědek označil za relevantní fakturu vztahující se ke zprostředkování v eurech s tím, že tuto skutečnost musí ověřit u svého účetního. Následně však svědek již nic nesdělil. Leč i bez této skutečnosti bylo dle žalobce doloženo a ověřeno tolik důkazních prostředků, že nelze pochybovat, že zprostředkovatelské služby se uskutečnily a daňový doklad byl doložen. V rámci kontrolních mechanismů finanční správy pak bylo ověřeno, že Brugge s.r.o. vykázala předmětnou fakturu do svého kontrolního hlášení a řádného přiznání k DPH a tudíž odvedla DPH na výstupu.
4. Žalovaný ovšem výše uvedené skutečnosti vyhodnotil tak, že žalobce neunesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu a současně nesplnil ani základní podmínku nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Žalovaný konstatoval, že za této situace již nebyl důvod zkoumat samotné uskutečnění zdanitelného plnění ve vazbě na následné použití přijatých plnění k ekonomické činnosti žalobce. Žalobce s tímto závěrem žalovaného nesouhlasil, neboť bylo doloženo dostatečné množství důkazů svědčících ve prospěch žalobce, přičemž důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46), a též byla porušena zásada volného hodnocení důkazů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75).
5. Žalovaný dále uvedl, že navzdory nepředložení daňového dokladu byl proveden výslech K. T., který jednoznačně neprokázal poskytnutí konkrétního zdanitelného plnění. Ani s tímto závěrem žalobce nesouhlasil. Prvostupňový orgán založil svou úvahu pouze na tom, že nebyl předložen daňový doklad, čímž žalobce neprokázal splnění základní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. Žalovaný ovšem tuto úvahu rozvinul tak, že nebyl předložen daňový doklad a současně nebylo jednoznačně prokázáno poskytnutí konkrétního zdanitelného plnění. Úvaha žalovaného je tedy přísnější než úvaha prvostupňového orgánu. Dle žalobce také není zřejmé, na základě čeho žalovaný zpochybňoval, že zprostředkovatelské služby souvisely s ekonomickou činností žalobce (§ 72 odst. 1 ZDPH), prvostupňový orgán toto v průběhu daňové kontroly nezpochybňoval.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

6. Žalobce měl za to, že přístup správních orgánů, které vyžadovaly daňový doklad, je formalistický. Svědek K. T. potvrdil existenci daňového dokladu a v průběhu daňové kontroly byly prověřovány rozhodné skutečnosti týkající se faktického uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud daňový doklad neobsahoval všechny náležitosti, bylo dle žalobce prokázáno jiným způsobem (§ 73 odst. 5 ZDPH), že přijaté zdanitelné plnění se uskutečnilo. K tomu žalobce poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2009, č. j. 9 Afs 58/2008-97, a ze dne 19. 12. 2018, č. j. 1 Afs 258/2018-32.

7. Dále se žalobce vyjádřil ke svým třístranným intrakomunitárním obchodům, u nichž mu bylo rovněž doměřeno DPH. Žalobce měl za to, že splnil veškeré podmínky, které jsou uvedeny v § 17 ZDPH. Tři osoby (společnosti) zúčastněné na těchto obchodních transakcích byly plátci DPH ve třech různých členských státech, předmětem obchodu bylo dodání zboží mezi těmito třemi osobami a zboží bylo přímo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího. Žalobce byl prostřední osobou, tedy osobou, která je registrována v členském státě odlišném od členského státu prodávajícího a kupujícího, a která současně předmětné zboží pořizuje od prodávajícího s cílem dodat zboží kupujícímu.

8. Prvostupňový orgán v průběhu daňové kontroly prověřoval realizaci dopravy předmětného zboží, a to výzvou k poskytnutí informací adresovanou na Ředitelství silnic a dálnic ČR, které zaslalo odpověď, že žádné z dotčených vozidel nebylo registrováno v mýtném systému. Tato skutečnost nepřímo potvrzuje, že předmětné zboží nebylo dodáváno komukoliv v ČR.

9. Ohledně třístranného obchodu s cukrem Polsko-ČR-Maďarsko žalobce uvedl, že nakupoval cukr od polského dodavatele Danuty Bedkowske (zajišťoval i dopravu), který byl dodáván maďarským odběratelům. V rámci mezinárodního dožádání bylo potvrzeno, že dodavatel zboží dodal a žalobce ho řádně zaplatil. Dále bylo potvrzeno, že dodavatel vykazoval dodání zboží stejným způsobem jako žalobce. Tyto skutečnosti vyplývají z dodavatelových daňových přiznání, bankovních výpisů a CMR dokladů (nákladních listů). Maďarským odběratelem byla Chlorodont Kft. Prvostupňový orgán v rámci mezinárodního dožádání vyzval maďarského správce daně k prověření těchto dodávek cukru. Maďarský správce daně odpověděl, že je Chlorodont Kft. nekontaktní. V odpovědi maďarského správce daně je však potvrzeno, že faktury v celkové výši 713 000 EUR byly žalobci uhrazeny a to v období od 7. 7. 2016 do 9. 9. 2016. Dále bylo sděleno, že pořízený cukr byl Chlorodont Kft. v Maďarsku prodán a tyto faktury byly uhrazeny. Tyto skutečnosti vyplývají z daňových přiznání firmy Chlorodont Kft.

10. Maďarský správce daně též uvedl, že provozovatel místa vykládky popírá obchodní vztah s Chlorodont Kft. a dále, že nebylo možné zjistit žádné důkazy, zda se skutečné transakce uskutečnily a to během kontroly u firmy Long Bridge Kft. Žalobce k tomu podotkl, že závěr stran Long Bridge Kft. je poněkud zmatečný. Není totiž zjevné, jak Long Bridge Kft. participovala na těchto transakcích a žalobci tato firma nic neříká, neobchodoval s ní.

11. Ohledně třístranného obchodu s cukrem Polsko-ČR-Slovensko žalobce uvedl, že nakupoval cukr od polského dodavatele Danuty Bedkowske (zajišťoval i dopravu), který byl dodáván slovenským odběratelům. Slovenským odběratelem byla MAFRAN s.r.o. Zboží na Slovensku převzala JS TRADE Slovakia, spol. s r.o., která byla odběratelem MAFRAN s.r.o. Prvostupňový orgán v rámci mezinárodního dožádání vyzval slovenského správce daně k prověření těchto dodávek cukru. Slovenský správce daně odpověděl, že je

MAFRAN s.r.o. nekontaktní. V odpovědi slovenského správce daně je však potvrzeno, že předmětný cukr MAFRAN s.r.o. dodala slovenským odběratelům – JS TRADE Slovakia, spol. s r.o. a dále Pekárne a cukrárne Rusina spol. s.r.o. Slovenský správce daně též sdělil, že MAFRAN s.r.o. podala poslední přiznání k DPH za červenec roku 2017.

12. Ohledně třístranného obchodu se slunečnicovým olejem Slovensko-ČR-Maďarsko žalobce uvedl, že nakupoval slunečnicový olej od slovenského dodavatele Kassor International s.r.o. (zajišťoval i dopravu najatými dopravci), který byl dodáván maďarským odběratelům. Slovenský správce daně v rámci mezinárodního dožádání uvedl, že veškeré dodávky slunečnicového oleje jsou vykázány stejným způsobem jako u žalobce, dále prověřoval realizované dopravy, nákupy slunečnicového oleje a úhrady faktur od žalobce. Slovenský správce daně v tomto případě neshledal jakékoliv nesrovnalosti.

13. Maďarskými odběrateli byly Chlorodont Kft. a Snapcup Kft. Prvostupňový orgán v rámci mezinárodního dožádání vyzval maďarského správce daně k prověření těchto dodávek slunečnicového oleje pro Snapcup Kft. Maďarský správce daně odpověděl, že byť Snapcup Kft. nedoložila doklady, veškeré dodávky slunečnicového oleje jsou vykázány stejným způsobem. Maďarský správce daně vycházel z dostupných či sdílených informací. V rámci VIES systému (pro ověřování DIČ) konstatoval, že Snapcup Kft. vykázala pořízení zboží z EU od žalobce skoro ve stejné výši (nevýznamný rozdíl). Dle bankovních výpisů byly faktury žalobci uhrazeny. Dále byla prověřována adresa vykládky, která byla mj. shodná s adresou vykládky Chlorodont Kft. Na této adrese sídlila Store Setup Kft., která zde na základě objednávek Snapcup Kft. skladovala zboží, které bylo pořizováno z EU, a dávala ho následně velkoobchodníkům Snapcup Kft. na základě uzavřené rámcové smlouvy. Tedy byť na adrese vykládky Snapcup Kft. oficiálně nesídlila, či zde neměla sklad, bylo potvrzeno, že zboží jí bylo dodáváno z EU na tuto adresu včetně následného prodeje v Maďarsku.

14. Žalobce se pozastavil nad tím, že správní orgány nedodanily obchodní transakce se Snapcup Kft., resp. na ně neuplatnily § 11 odst. 2 ZDPH. Žalobce byl přesvědčen, že důkazní síla týkající se odpovědí v rámci mezinárodních dožádání prokazujících zdanění předmětných obchodních transakcí v EU byla shodná. Vzhledem k tomu, že tyto odpovědi byly vypracovány odlišnými osobami, tak důraz kladený na přesnost či obratnost je u každé z odpovědí jiný. Žalobce si této skutečnosti byl vědom již v odvolacím řízení, proto žádal žalovaného, aby transakce vykazované v rámci jednotného systému DPH u odběratelů, tedy MAFRAN s.r.o. a Chlorodont Kft, byly prověřeny v jejich souhrnných hlášeních a porovnány s údaji vykázanými žalobcem. Dále žalobce žalovaného žádal, aby byla prověřena podaná přiznání odběratelů MAFRAN s.r.o. a Chlorodont Kft. v rámci mezinárodního dožádání, a to z důvodu prověření, jaké částky zdanitelných plnění byly vykázány. Tomuto požadavku nebylo vyhověno, resp. k tomuto požadavku se žalovaný ani nevyjádřil v napadeném rozhodnutí. Žalovaný tedy nedostatečným způsobem zjistil okolnosti, které jsou předmětem sporu, k čemuž žalobce odkázal rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22.

15. Co se týká prověřování transakcí s Chlorodont Kft., žalobce zopakoval, že adresa vykládky zboží u ní byla shodná jako u Snapcut Kft. V obou případech neměli společnosti smluvní vztah k adrese vykládky, což bylo u Snapcut Kft. vysvětleno. V případě Chlorodont Kft. lze nepřímo dovozovat, že by se mohlo jednat o obdobnou situaci.

16. Žalobce pak u všech třístranných obchodů předestřel následující argumentaci.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

17. Ze strany žalobce nebyla splněna pouze jedna podmínka dle § 17 ZDPH, a to, že byl vystaven daňový doklad, na kterém nebylo uvedeno, že se jedná o tříštranný obchod. Na tuto skutečnost bylo poukazováno v rámci odvolacího řízení s tím, že se jedná o formální podmínku. Žalobce upozornil, že směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH"), tuto formální podmínku nestanoví. Žalobce v odvolání argumentoval přímým účinkem evropské legislativy, žalovaný se k tomu však nevyjádřil.

18. Žalobce připustil, že v řádném přiznání a v souhrnném hlášení za měsíc srpen 2016 tyto transakce vykázal chybně. Tyto transakce měly být vykázány jako tříštranný obchod. Tato skutečnost však dle žalobce nemá žádný vliv, jelikož dle § 8 odst. 3 daňového řádu je nutno vycházet ze skutečného obsahu právního jednání. Ze všech výše uvedených důvodů nelze dle žalobce na tyto tříštranné obchody aplikovat § 11 odst. 2 ZDPH, jelikož se jedná o zjednodušené postupy při dodání zboží uvnitř území EU formou tříštranného obchodu. Dle žalobce tímto postupem žalovaný také porušuje zásadu daňové neutrality.

19. Žalobce dále provedl srovnání textace ZDPH a směrnice o DPH. Dle čl. 42 směrnice o DPH musí u tříštranného obchodu pořizovatel prokázat, že plnění uskutečnil pro potřebu následného dodání na území členského státu určeného dle čl. 40. Tedy jedná se o místo při ukončení přepravy předmětného zboží, kdy příjemce byl určen jako osoba, která je povinna odvést daň dle čl. 197. Pořizovatel je rovněž povinen podat souhrnné hlášení. Dle čl. 197 je povinen odvést daň pořizovatel zboží, jsou-li splněny podmínky v čl. 141 (a žalobce všechny tam uvedené podmínky splnil), a faktura za dodání zboží musí být vystavena v souladu s čl. 220 až 236. V těchto článcích však není zmínka o tom, že by faktura musela obsahovat sdělení, že se jedná o tříštranný obchod.

20. Dle § 11 odst. 4 ZDPH je-li použit tříštranný obchod, považuje za místo zdanitelného plnění místo, kde se zboží nachází po ukončení přepravy pořizovateli (prodej odběratelům v Maďarsku či Slovensku). Pro aplikaci tohoto ustanovení je stanovena podmínka, že pořizovatel zboží (odběratelé v Maďarsku či Slovensku) musel přiznat a zaplatit daň jako při pořízení zboží z EU a současně musel podat souhrnné hlášení. Dikce § 11 odst. 4 ZDPH obsahuje evidentně přísnější podmínky než ty, jež jsou uvedeny v čl. 42 směrnice o DPH. Naopak § 17 ZDPH při srovnání s čl. 141 a čl. 197 směrnice o DPH vykazuje shodná práva a povinnosti.

21. Žalovaný dále v bodu 61 napadeného rozhodnutí uvádí, že nebyla splněna další podmínka dle § 17 odst. 6 písm. e) ZDPH, tedy že nebylo prokázáno a ani v rámci mezinárodních šetření zjištěno, že odběratelé žalobce vykázali pořízení zboží z EU. V rámci mezinárodních dožádání, byly položeny otázky, které se týkaly dodavatelsko-odběratelských vztahů žalobce a jeho obchodních partnerů. Ani jedna z otázek nesměřovala ke skutečnostem týkajícím se zdanění DPH předmětných obchodních transakcí v místě dodání zboží. Pokud tedy žalovaný poukazoval na to, že ani v rámci mezinárodních dožádání nebylo prokázáno, že odběratelé vykázali zboží od žalobce, pak se žalobce domníval, že primárním úkolem dožádání bylo zjistit, zda předmětné zboží bylo odběrateli dodáno (což bylo potvrzeno), nikoliv zda bylo pořízení zboží odběratelem vykázáno. Ostatně i další cizozemskými správci daně sdělené skutečnosti svědčí ve prospěch žalobce.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

22. Závěrem žalobce poukázal na to, že při své ekonomické činnosti jednal vždy v dobé víře, zboží vždy řádně nakupil, zaplatil a prodal, jeho celkový obrat za rok 2016 činil cca 88,5 mil. Kč a dodatečně doměřené DPH činilo cca 1,5 mil. Kč.

Vyjádření žalovaného

23. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Předně poukázal na to, že žalobní námitky jsou obdobné odvolacím námitkám a představují polemiku se závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí, na jehož odůvodnění odkázal.

24. Žalovaný zdůraznil, že žalobce daňový doklad č. 20161014 nepředložil, a to ani v prvostupňovém, ani v odvolacím řízení (předložil jiné doklady, viz níže), byť byl opakovaně vyzýván (č. j. 8227188/18/2004-60561-110785 a č. j. 7493834/19/2004-60561-110785). Žalobce doložil pouze zprostředkovatelskou smlouvu, dle níž má být provize fakturována jedenkrát týdně na základě podkladů od žalobce, a evidenci pro účely DPH. Předmětný daňový doklad nepředložil na výzvu (č. j. 7633180/17/2004-60561-110785) ani dodavatel Brugge s.r.o. Přestože žalobcem nebyl předložen daňový doklad, akceptoval prvostupňový orgán jeho návrh na provedení svědecké výpovědi K. T., jednatele Brugge s.r.o. (protokol č. j. 1880474/19/2004-60561-110785).

25. Žalovaný uvedl, že žalobce prvostupňovému orgánu předložil dva daňové doklady od společnosti Brugge s.r.o., a to daňový doklad č. 20161015, ev. č. pf216166, a daňový doklad č. 20161013, ev. č. pf216143. K. T. přitom věrohodně nepotvrdil vystavení dokladu č. 2161014 a k dotazu, zda eviduje společnost Brugge s.r.o. tento doklad, uvedl: „*Myslím si, že ano, musím se zeptat účetního. Opravuji odpověď myslím si, že ano, na nevím.*“. Žalovaný proto nemůže souhlasit s tvrzením žalobce, že by svědecká výpověď „*osvědčila existenci předmětného daňového dokladu*“. Žalovaný též odmítl, že by porušil zásadu volného hodnocení důkazů, neboť vycházel ze zjištěných skutečností v dané věci, mj. též z předmětné svědecké výpovědi, která byla řádně zhodnocena.

26. Žalovaný tak setrval na závěru uvedeném v bodu 30 napadeného rozhodnutí, že svědek potvrdil pouze uzavření smlouvy o zprostředkování, ovšem daňový doklad č. 2161014 nepředložil a jednoznačně a věrohodně nepotvrdil ani jeho vystavení, ani poskytnutí konkrétního plnění pro žalobce, a to v rozsahu a ceně dle předmětného daňového dokladu.

27. Pro přiznání nároku na odpočet daně musí být naplněny podmínky dle § 72 a § 73 ZDPH, přičemž § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH jako základní podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně explicitně stanoví, že plátce je povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. Toto v daném případě splněno nebylo a žalobce tak své důkazní břemeno dané § 92 odst. 3 daňového řádu neunesl a nárok na odpočet daně z tohoto přijatého plnění neprokázal. Žalovaný podotkl, že daň na výstupu u společnosti Brugge s.r.o. není v této souvislosti rozhodná. Vzhledem k nepředložení daňového dokladu byl nárok na odpočet daně primárně odmítnut z důvodu nesplnění základní hmotněprávní podmínky dané § 73 odst. 1 ZDPH, avšak žalobcem nebylo uneseno ani důkazní břemeno ve věci prokázání splnění podmínek daných § 72 odst. 1 ZDPH. Správní úvaha žalovaného a prvostupňového orgánu není v této věci odlišná.

28. Co se týče žalobní námitky, že žalovaný zpochybňoval, že dané služby souvisely s ekonomickou činností žalobce, zatímco prvostupňový orgán toto nečinil, žalovaný uvedl, že postup k odstranění pochybností a následná daňová kontrola byly zahájeny v rozsahu ověření splnění podmínek § 72 a násl. ZDPH (následně byl rozsah kontroly rozšířen).

Žalovaný pouze v napadeném rozhodnutí konstatoval, že nebyly splněny podmínky dle § 73 odst. 1 ani dle § 72 odst. 1 ZDPH, když toto v daném případě nebylo prokázáno.

29. Žalovaný odmítl námitku žalobce, že bylo postupováno formalisticky. Zopakoval, že předložení dokladu je dle § 73 odst. 1 ZDPH základní podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně. Dle § 73 odst. 5 ZDPH lze nárok na odpočet daně prokázat i jiným způsobem, pokud doložený doklad neobsahuje předepsané náležitosti. V daném případě daňový doklad ovšem předložen nebyl, i přesto prvostupňový orgán akceptoval návrh na výslech svědka, který při svědecké výpovědi jednoznačně a věrohodně nepotvrdil ani vystavení dokladu, ani uskutečnění plnění. Správce daně proto postupoval zcela v souladu s právní úpravou i judikaturou, a ani nemohl postupovat jinak, když žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně vyloučil. Postup byl v souladu i s judikaturou, kterou žalobce cituje, když rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2009, č. j. 9 Afs 58/2008-97, uvádí, že „[p]*odmínkou pro uplatnění odpočtu jsou daňové doklady nebo doklady vystavené plátcem, které obsahují cenu včetně daně*“. Rovněž bylo postupováno v souladu s dalším citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu 19. 12. 2018, č. j. 1 Afs 258/2018-32, dle nějž ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi či evidence jako taková nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění obchodního případu, pokud není prokázáno, zda a jakým způsobem k jeho uskutečnění došlo. Taková situace nenastala, neboť žalobce daňový doklad nepředložil.

30. Pokud jde tříštranné obchody, žalovaný uvedl, že žalobce po celou dobu prvostupňového řízení netvrdil, že zboží dodal v rámci tříštranného obchodu, přičemž není reálné, že by tuto skutečnost po celou dobu postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly prvostupňovému orgánu k přezkoumávaným případům nesdělil. Žalobce nemohl uplatnit tvrzený tříštranný obchod až v odvolání, neboť nebylo prokázáno splnění všech zákonných podmínek. V posuzovaném případě žalobce neprokázal vystavení daňového dokladu kupujícímu se sdělením, že se jedná o tříštranný obchod. Dále žalobce neoznámil dodání zboží touto formou ani správci daně v souhrnném hlášení a rovněž nedeklaroval ani ve svém daňovém přiznání (ř. 30 a ř. 31) dodání zboží v rámci zjednodušeného postupu. Rovněž nebylo žalobcem prokázáno a ani v rámci mezinárodních šetření zjištěno, že deklarovaní odběratelé byli skutečnými příjemci zboží a z předmětných plnění přiznali daň, proto prvostupňový orgán ani žalovaný oprávněně neměli za prokázané ani splnění podmínky dle § 17 odst. 6 písm. e) ZDPH.

31. Žalovaný zdůraznil, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tj. nese břemeno tvrzení, a povinnost své tvrzení doložit, tj. nese břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Žalobce přitom v daňovém tvrzení dané skutečnosti ani netvrdil a ani neprokázal.

32. Žalovaný dle uvedeného i dle závěrů rozvedených v bodech 46-50 napadeného rozhodnutí a na str. 18 a násl. zprávy o daňové kontrole setrval v přesvědčení, že na situaci žalobce dopadá § 11 odst. 2 ZDPH, nárok na odpočet daně žalobci nemohl být přiznán a zásada daňové neutrality tímto nebyla dotčena.

33. Ohledně tříštranných obchodů s cukrem Polsko-ČR-Maďarsko a Polsko-ČR-Slovensko žalovaný uvedl, že byly zjištěny skutečnosti svědčící o tom, že dané zboží nebylo do tuzemska dopraveno a tuzemsko nebylo při pořízení zboží místem plnění dle § 11 odst. 1

ZDPH. Dle tohoto ustanovení je místem plnění při pořízení zboží z jiného členského státu (dále jen „JČS“) místo, kde se zboží nachází po ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli, tj. v posuzovaném případě bylo místem plnění Slovensko a Maďarsko. Na tuto situaci dopadá § 11 odst. 2 ZDPH a pořízení zboží je předmětem daně v tuzemsku z důvodu, že žalobce použil DIČ vydané v tuzemsku, přičemž zboží nebylo do tuzemska skutečně odesláno ani přepraveno a žalobce neprokázal, že zboží bylo předmětem daně ve státě ukončení přepravy. Bylo na žalobci, aby si již v průběhu obchodních případů zajistil potřebné podklady a důkazní prostředky, jimiž by prokázal, že tato plnění byla předmětem daně ve státě ukončení přepravy zboží. Žalobce jako pořizovatel plnění proto má dle § 108 odst. 1 písm. b) ZDPH povinnost daň v ČR přiznat, avšak za těchto okolností nelze daná plnění považovat za plnění, která zakládají nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 22. 4. 2010 ve spojených věcech C-536/08 a C-539/08 (dále jen „rozsudek Facet“). Prvostupňový orgán přitom upozornil žalobce na to, že prokáže-li zdanění pořízení zboží ve státě ukončení přepravy, může požádat o snížení daně na výstupu z pořízení zboží v tuzemsku, které byl povinen přiznat z titulu uvedení DIČ dodavateli (§ 11 odst. 3 ZDPH).

34. V případě předložených CMR dokladů, které byly k přepravě části zboží doloženy, žalovaný poznamenal, že tyto důkazní prostředky prokazují, že přeprava byla uskutečněna do JČS, avšak neprokazují, že dodané zboží bylo předmětem daně v zemi ukončení přepravy. Ani souhrnná hlášení přitom nelze považovat za důkazní prostředek prokazující, že předmětné zboží bylo předmětem daně ve státech ukončení přepravy zboží a že daň byla v těchto JČS fakticky odvedena. Skutečnost, že daň byla odvedena ve státě ukončení přepravy žalobcem jako pořizovatelem nebo jeho odběrateli, nebyla v průběhu vedeného řízení žalobcem doložena a prokázána, a proto daň na výstupu při pořízení zboží byla prvostupňovým orgánem oprávněně v ř. 3 a 4 ponechána. Podmínky pro uznání nároku na odpočet daně v souvislosti s pořízením zboží z JČS, které podléhalo zdanění v tuzemsku pouze z důvodu přenesení místa plnění náhradně do ČR dle § 11 odst. 2 a § 16 odst. 1 písm. c) ZDPH nebyly u žalobce splněny a obecný mechanismus nároku na odpočet dle § 72 ZDPH v takovém případě nebylo možné uplatnit.

35. Ohledně třístranného obchodu se slunečnicovým olejem Slovensko-ČR-Maďarsko žalovaný uvedl, že plnění u odběratele Snapcup Kft. nebylo v rozhodném zdaňovacím období, tj. srpen 2016, posuzováno a přezkoumáváno, poněvadž toto plnění se týkalo jiného zdaňovacího období (září 2016), tedy zdaňovacího období, za které nebyla zahájena předmětná daňová kontrola. Žalovaný dodal, že ohledně zdaňovacího období září 2016 již uplynula lhůta pro stanovení daně. Námitky žalobce ohledně této společnosti jsou proto irelevantní.

36. Žalovaný uvedl, že se prvostupňový orgán pokoušel ověřit skutečnosti mezinárodním dožádáním i u deklarovaných odběratelů MAFRAN s.r.o. a Cholorodont Kft. V obou případech slovenská i maďarská daňová správa shodně sdělila, že odběratelé jsou nekontaktní subjekty, u nichž nelze skutečnosti uvedené v přiznání ověřit, v případě MAFRAN s.r.o. nebyla daňová přiznání ani podána. U odběratele Cholorodont Kft. bylo maďarskou daňovou správou sděleno, že tento je rovněž nekontaktní, má sídlo na virtuální adrese a z tohoto důvodu nebylo možné získat požadované dokumenty a rovněž nebylo možné provést výslech minulého nebo současného jednatele. Žalovaný vyvinul maximální úsilí, aby byly zjištěny rozhodné skutečnosti v dané věci, což je patrné z průběhu řízení i ze správního spisu. Žalobcem předložené CMR doklady nejsou důkazem, že místem plnění

při pořízení zboží je tuzemsko v souladu s § 11 odst. 1 ZDPH, a ani neprokazují, že dodané zboží bylo předmětem daně v zemi ukončení přepravy. Skutečnost, že daň byla odvedena ve státě ukončení přepravy žalobcem jako pořizovatelem nebo jeho odběrateli, nebyla v průběhu daňové kontroly žalobcem doložena a prokázána, a proto daň na výstupu při pořízení zboží byla oprávněně v ř. 3 a ř. 4 ponechána.

37. Co se týče srovnání ZDPH a směrnice o DPH, žalovaný uvedl, že podmínka třístranného obchodu daná § 17 odst. 7 písm. c) ZDPH je v souladu se směrnicí o DPH. Třístranný obchod je ve směrnici o DPH upraven v čl. 141, dle nějž: „*Každý členský stát přijme zvláštní opatření k zajištění toho, aby daň nebyla vybírána při pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněných na jeho území na základě článku 40...*“. Podle čl. 197 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH faktura vystavená osobou povinnou k dani, která není usazena v členském státě pořizovatele, musí být vystavena v souladu s kapitolou 3 oddíly 3 až 5 této směrnice. V kapitole 3, oddílu 4, čl. 226 bodu 11) je uvedeno, že faktura musí obsahovat „*v případě osvobození od daně nebo je-li pořizovatel nebo příjemce osobou povinnou odvést daň, odkaz na použitelné ustanovení této směrnice nebo na odpovídající vnitrostátní ustanovení anebo jakýkoli jiný odkaz uvádějící, že dodání zboží nebo poskytnutí služby je osvobozeno od daně nebo předmětem postupu přenesení daňové povinnosti*“. Dle těchto článků směrnice o DPH a na základě § 17 odst. 7 písm. c) ZDPH byl žalobce bezpochyby povinen na dokladu uvést, že se jedná o dodání zboží v rámci třístranného obchodu. Skutečnost, že plátce DPH jako prostřední osoba „*vystaví kupujícímu daňový doklad, na který uvede DIČ s kódem země kupujícího, včetně sdělení, že se jedná o třístranný obchod*“, je uvedena také v Informaci Generálního finančního ředitelství pro plátce DPH k vybraným ustanovením zákona zveřejněné na stránkách Finanční správy. Žalobce tuto povinnost nesplnil.

38. K žalobní námitce, že v rámci mezinárodních dožádání nesměřovala žádná z otázek ke skutečnostem, které se týkaly zdanění DPH předmětných obchodních transakcí v místě dodání zboží, žalovaný poznamenal, že při mezinárodní výměně informací či dožádání bylo zjištěno, že správci daně nedisponují potřebnými doklady (MAFRAN s.r.o. potřebné doklady nepředložil, u Cholorodont Kft. také nebylo možné získat dokumenty) a jsou nekontaktní. Zjištěné skutečnosti nebyly žalobci přičítány k tíži, pouze bylo konstatováno, že tvrzení žalobce nebylo prokázáno a tento neunesl své důkazní břemeno. Žalovaný zopakoval, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí.

39. Ohledně žalobcem tvrzené dobré víry žalovaný podotkl, že nezajistí-li si obecně daňový subjekt dostatek důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet, nemůže být v dobré víře ohledně toho, zda v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku.

Další vyjádření

40. V replice žalobce uvedl, že pokud jde o konkrétní zprostředkování poskytnuté Brugge s.r.o., odkazuje na smlouvu o zprostředkování, v níž je uvedeno, že se jedná o zprostředkování obchodu s krystalovým cukrem, včetně stanovení výše provize. V písemnosti ze dne 19. 1. 2019 žalobce reagoval na výzvu prvostupňového orgánu a dokládal konkrétní obchody, které byly předmětem zprostředkovatelských služeb Brugge s.r.o. Jsou zde uvedeny seznamy faktur, kde celková hodnota zprostředkovaného krystalového cukru v měsíci srpnu 2016 činí 552 900 Kg. Za to náležela Brugge s.r.o. provize za zprostředkování ve výši 5 EUR z jedné tuny, tedy ve výši 2 764,50 EUR, což odpovídá

faktuře. V rámci svědecké výpovědi jednatel Brugge s.r.o. potvrdil, že zprostředkovatelské služby byly pro žalobce realizovány a jednalo se konkrétně o firmu Danuta Bedkowska.

41. K tezi žalovaného, že žalobce po celou dobu prvostupňového řízení netvrdil, že zboží dodal v rámci tříštranného obchodu, žalobce poznamenal, že prvostupňovému orgánu byly doloženy veškeré nákupní doklady, prodejní doklady a doklady o přepravě. Již z těchto doložených písemností bylo zřejmé, že předmětné obchody vykazují znaky tříštranného obchodu. Prvostupňový orgán tyto skutečnosti jednoznačně vnímal, viz také výzva ze dne 31. 10. 2018, č. j. 8227188/18/2004-60561-110785, a odpověď žalobce v písemnosti ze dne 19. 1. 2019. Dokonce již v postupu k odstranění pochybností na DPH za měsíc srpen 2016 (v písemnosti ze dne 7. 12. 2016) jsou prvostupňovým orgánem popisovány jednotlivé obchodní transakce. Je pravda, že žalobcem nebyly uvedeny jako tříštranné obchody, ale jako traťové dodávky. Z textace je však seznatelné pro osobu znalou problematiky DPH, že se jedná o tříštranné obchody. Žalobce se seznámil s úvahou prvostupňového orgánu v rámci seznámení se výsledky kontrolního zjištění, kde byl poprvé seznámen se skutečnostmi týkajícími se dodanění tříštranných obchodů. Do této doby nebylo žalobci známo stanovisko prvostupňového orgánu v této věci. Pokud tedy žalovaný tvrdí, že žalobce po celou dobu prvostupňových řízení neuvedl, že se jedná o tříštranné obchody, tak s tímto tvrzením nelze souhlasit. To, že žalobce v daňovém tvrzení tyto obchody nevykázal správně, bylo žalovanému deklarováno v rámci odvolacího řízení.

42. Žalobce nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že námitky týkající se společnosti Snapcup Kft. jsou irelevantní, jelikož se týkají jiného zdaňovacího období. Předmětné obchody byly realizovány se stejnou komoditou, byly dodávány ze stejného místa nakládky do stejného místa vykládky a časový posun v době dodání zboží je pouze jeden kalendářní měsíc. Žalobce k tomu poukázal na zásadu volného hodnocení všech důkazů a zásadu legitimního očekávání, kdy správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

43. K náležitostem daňového dokladu respektive neuvedení některých požadovaných údajů odkazujeme na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 15. 9. 2016, C-516/14: „*Článek 178 písm. a) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním daňovým orgánům v tom, aby odmítly uznat nárok na odpočet DPH pouze z toho důvodu, že osoba povinná k dani má fakturu, která nesplňuje podmínky vyžadované čl. 226 body 6 a 7 této směrnice, i když uvedené orgány disponují všemi informacemi nezbytnými k ověření, že byly splněny věcné hmotněprávní podmínky pro uplatnění tohoto nároku.*“.

44. Dále odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 20. 10. 2016, C-24/15: „*Článek 22 odst. 8 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně pozměněné směrnicí Rady 2005/92/EHS ze dne 12. prosince 2005 ve znění vyplývajícím z článku 28h šesté směrnice, jakož i čl. 28c část A písm. a) první pododstavec a čl. 28c část A písm. d) této směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby daňový orgán členského státu původu odmítl, aby bylo přemístění v rámci Společenství osvobozeno od daně z přidané hodnoty s odůvodněním, že osoba povinná k dani neoznámila identifikační číslo přidělené pro účely této daně členským státem určení, neexistují-li žádné vážné náznaky existence daňového úniku, dotčené zboží bylo přemístěno do jiného členského státu a byly dodrženy i ostatní podmínky pro osvobození od daně.*“.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

45. V duplice žalovaný zopakoval svou argumentaci ohledně Brugge s.r.o. a ke třístranným obchodům, přičemž poznamenal, že správce daně není povinen domýšlet si skutečnosti, které daňový subjekt neuvedl. Znovu zdůraznil, že plnění u společnosti Snapcup Kft. nebylo v rozhodném zdaňovacím období posuzováno a přezkoumáváno, jelikož se týkalo jiného zdaňovacího období, za které nebyla zahájena daňová kontrola. Argument žalobce, že časový posun je pouze jeden kalendářní měsíc, je v rozporu se základy právní úpravy DPH – dle § 99 ZDPH je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc.

46. K žalobcem odkazované judikatuře žalovaný poznamenal, nešlo „pouze“ o nedostatky vydaného dokladu. V rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 20. 10. 2016, C-24/15, byla řešena jiná situace a jiné skutkové okolnosti, než v nyní projednávaném případě, když byly posuzovány podmínky osvobození od daně při přemístění obchodního majetku v daném konkrétním případě. Přemístěním obchodního majetku se rozumí dle ZDPH odeslání nebo přeprava obchodního majetku z tuzemska do JČS pro účely uskutečňování ekonomických činností tohoto plátce v JČS (§ 16 odst. 6 ZDPH). Osoba dodavatele a pořizovatele je tedy v případě přemístění zboží tatáž, jen jsou použita dvě identifikační čísla z různých členských států.

Posouzení žaloby soudem

47. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházeje přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Po posouzení věci dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

48. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad*.

49. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že ve vztahu k plnění od dodavatele Brugge s.r.o. (zprostředkovatelské služby) dle dokladu č. 20161014 žalobce nesplnil podmínky dle § 72 a § 73 ZDPH pro přiznání nároku na odpočet daně. Jelikož žalobce na jednom místě žaloby tvrdí, že tento doklad správním orgánům předložil (bez jakýchkoli podrobností), soud předně konstatuje, že žalobce skutečně nepředložil doklad č. 20161014, žalobcem byly předloženy doklady č. 20161013 a č. 20161015. Soud přisvědčuje názoru žalovaného, že daňový doklad je dle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH primární podmínkou pro přiznání nároku na odpočet daně. Žalobce sice tvrdil, leč neprokázal, že byl předmětný daňový doklad vydán. K tomu soud odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, ze dne 17. 1. 2018, č. j. 52 Af 30/2016-211, dle něhož v takové situaci nelze chybějící daňový doklad nahradit prokázáním plnění jiným způsobem s odkazem na § 73 odst. 5 ZDPH.

50. Tento judikát též poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, č. j. 7 Afs 237/2015-33, který akcentoval, že břemeno tvrzení a důkazní břemeno vázne na daňovém subjektu, přičemž „[v]*znik nároku na odpočet DPH prokazuje plátce v prvé řadě daňovým dokladem ve smyslu ust. § 73 citovaného zákona. Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátce v prvé řadě daňovým dokladem ve smyslu ust. § 73 citovaného zákona. Jak bylo opakovaně judikováno Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem, prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, ale současně je třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Jak vyplývá např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, a ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení*

zdanitelného plnění.“. Z citované pasáže dle soudu vyplývá, že otázka souladu dokladu s faktickým stavem vyvstává tehdy, pokud daňový subjekt předloží řádný daňový doklad, ovšem správce daně má pochybnosti o tom, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo. V projednávané věci však nastal opačný případ, kdy žalobce žádný doklad nepředložil a snažil se prokázat, že k plnění fakticky došlo.

51. Soud rovněž poukazuje na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-664/16, kde byla řešena úplná absence daňového dokladu a možnost jeho nahrazení odhadem daně na vstupu dle znaleckého posudku. Tamější plátce daně nebyl schopen předložit faktury, a proto předložil jiné dokumenty, které jsou však nečitelné a podle předkládajícího soudu nedostatečné pro určení, zda a v jakém rozsahu je dán nárok na odpočet. Soudní dvůr Evropské unie přitom konstatoval, že směrnice o DPH, a zejména její čl. 167 a 168, čl. 178 písm. a) a čl. 179, jakož i zásady neutrality DPH a proporcionality, musí být vykládány v tom smyslu, že za daných okolností nelze osobě povinné k dani, která není schopna předložením faktur nebo jakýchkoli jiných dokladů prokázat částku DPH, kterou zaplatila na vstupu, přiznat nárok na odpočet DPH pouze na základě odhadu vyplývajícího ze znaleckého posudku, jejž si vyžádal vnitrostátní soud. Soudní dvůr Evropské unie tedy dle náhledu soudu taktéž klade důraz na existenci daňových dokladů, byť připustil, že nemusí splňovat veškeré formální požadavky (daný doklad musí disponovat všemi údaji k ověření, že byly splněny hmotněprávní podmínky týkající se nároku). V krajním případě lze předložit objektivní důkazy, že osobě povinné k dani byly zboží a služby skutečně dodány na vstupu osobami povinnými k dani pro potřeby vlastních plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH. Těmito důkazy mohou být zejména doklady v držení dodavatelů nebo poskytovatelů, od nichž osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, z nichž odvedla DPH. Soud proto akcentuje, že Soudní dvůr Evropské unie v každém případě trval na předložení nějakých dokladů.

52. Žalobce (a ani jeho dodavatel) ovšem v projednávané věci nepředložil ani předmětný daňový doklad a ani doklad, který by mohl sloužit jako ekvivalent chybějícího daňového dokladu, tudíž se nemůže s odkazem na judikaturu dovolávat možného zhojení předloženého, formálně vadného dokladu, popř. jeho nahrazení jiným srovnatelným dokladem.

53. Soud se na rozdíl od žalobce nedomnívá, že výpověď jednatele Brugge s.r.o. prokazuje vydání předmětného dokladu. Jednatel se k jeho vydání stavěl vyhýbavě, když nejprve váhavě tvrdil, že byl vydán, ale ihned své tvrzení opravil na „nevím“. Jednatel Brugge s.r.o. k daňovým dokladům neuvedl nic bližšího (nebyl ani schopen vysvětlit to, proč byly faktury vydávány jak v Kč, tak v EUR) a zejména nepředložil žádné doklady, které by mohly nahradit chybějící daňový doklad. To, že jednatel potvrdil, že uzavřel s žalobcem smlouvu o zprostředkování a že se jednalo o zprostředkování obchodu s cukrem s dodavatelkou Danutou Bedkowskou, rovněž není z pohledu soudu dostačující pro osvědčení, že bylo uskutečněno konkrétní sporné zdanitelné plnění v rozsahu a ceně dle předmětného daňového dokladu. Totéž platí pro smlouvu o zprostředkování, jež pouze vytváří rámec pro konkrétní obchody.

54. Soud dodává, že úvaha žalovaného se nejeví „přísnější“ v tom směru, že na rozdíl od prvostupňového orgánu, který konstatoval toliko nepředložení daňového dokladu, žalovaný navíc konstatoval, že nebylo prokázáno poskytnutí konkrétního zdanitelného plnění. Soud uvádí, že z vyhodnocení prvostupňového orgánu na listu č. 6 zprávy o daňové kontrole plyne, že prvostupňový orgán označil jako důvod pro odepření nároku na

odpočet daně absentující daňový doklad. Z textu předcházejícího tomuto závěru však vyplývá, že se prvostupňový orgán zabýval též otázkou samotného přijetí plnění (list č. 5: „*Smlouva není důkazem, že došlo ke zprostředkování prodeje cukru* [...] *správce daně žádal, aby daňový subjekt prokázal přijetí plnění od dodavatele Brugge*“), přičemž prvostupňový orgán neuvedl, že žalobce prokázal přijetí plnění (a z prvostupňového rozhodnutí lze dovodit implicitní závěr, že žalobce přijetí plnění neprokázal). Žalovaný tedy pouze upřesnil (explicitně uvedl) závěr prvostupňového orgánu. Žalovaný své závěry (které vycházejí z hodnocení a zjištění prvostupňového orgánu) evidentně mínil tak, že žalobce mohl chybějící doklady případně nahradit prokázáním uskutečnění zdanitelného plnění, k čemuž směřovala výpověď jednatele Brugge s.r.o., která však nebyla dostačující (a dostačující nebyla ani smlouva o zprostředkování). Žalovaný tedy jinými slovy uvedl, že žalobce splnění zákonné podmínky nedoložil ani primárním způsobem (předložení dokladů) a ani alternativní cestou. Závěrem soud připomíná, že dle ustálené judikatury tvoří rozhodnutí správních orgánů obou stupňů z hlediska soudního přezkumu jeden celek (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25).

55. Soud proto žalobní bod týkající se nároku na odpočet daně stran plnění od dodavatele Brugge s.r.o. shledal nedůvodným.

56. Podle § 17 odst. 7 ZDPH *prostřední osoba, která je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě a pořizuje zboží z jiného členského státu a dodává zboží kupujícímu, který je plátcem nebo identifikovanou osobou, je při užití zjednodušeného postupu v třístranném obchodu povinna a) splnit podmínky podle odstavce 6 pro uplatnění osvobození od daně při pořízení zboží z jiného členského státu uskutečněné v tuzemsku, b) oznámit stejné daňové identifikační číslo prodávajícímu a uvést je na daňovém dokladu pro kupujícího, c) vystavit kupujícímu daňový doklad se sdělením, že se jedná o třístranný obchod*.

57. Podle § 17 odst. 6 písm. e) ZDPH *pořízení zboží z jiného členského státu, které je uskutečněno prostřední osobou v tuzemsku, při užití zjednodušeného postupu v třístranném obchodu je osvobozeno od daně za těchto podmínek – kupující je povinen přiznat daň u dodání zboží uskutečněného prostřední osobou jako při pořízení zboží z jiného členského státu*.

58. Podle § 11 odst. 1 ZDPH *za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli*.

59. Podle § 11 odst. 2 ZDPH *za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, pod nímž pořizovatel zboží pořídil, pokud ukončení odeslání nebo přepravy zboží je v členském státě odlišném od členského státu, který vydal toto daňové identifikační číslo, a jestliže pořizovatel neprokáže, že u tohoto pořízení, které bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, splnil v tomto členském státě povinnost přiznat daň nebo přiznat plnění; obdobně se postupuje v případě, že nevznikla povinnost přiznat plnění. Je-li místo plnění stanoveno podle věty první v tuzemsku, pořizovatel nemá nárok na odpočet daně uplatněné při tomto pořízení zboží z jiného členského státu. Tímto ustanovením není dotčeno ustanovení odstavce 1*.

60. Podle § 11 odst. 3 ZDPH *pokud je však pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně podle odstavce 1 v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží následně potom, co byla z tohoto pořízení v tuzemsku přiznána daň nebo přiznáno plnění podle odstavce 2, je pořizovatel oprávněn snížit základ daně v tuzemsku o základ daně, z kterého byla zaplacena*

daň, nebo o hodnotu přiznaného plnění v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží; obdobně se postupuje v případě, že nevznikla povinnost přiznat plnění. Pro snížení základu daně platí obdobně § 42.

61. Podle § 11 odst. 4 ZDPH *pokud však je použit zjednodušený postup při dodání zboží do jiného členského státu formou třístranného obchodu, za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo stanovené podle odstavce 1, pokud pořizovatel uskutečnil pořízení zboží z jiného členského státu za účelem následného dodání zboží v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží podle odstavce 1 a osoba, které bylo zboží dodáno v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, je osobou, která je povinna přiznat daň jako při pořízení zboží z jiného členského státu a pořizovatel podal souhrnné hlášení.*

62. Pokud jde o tříštranné obchody, soud nejprve konstatuje, že mezi účastníky není sporné, že dotčené zboží (cukr a slunečnicový olej) nebylo dodáno do ČR. Žalobce neuváděl, že by tomu tak bylo, a prvostupňový orgán to šetřením ověřil (k důvodu tohoto postupu viz níže).

63. Soud nemůže akceptovat tezi žalobce, že z přímo aplikovatelného právního předpisu Evropské unie plyne, že nebyl povinen explicitně deklarovat své tříštranné obchody v daňových dokladech. Soud pro stručnost odkazuje na výše uvedené vyjádření žalovaného žalobě (bod 37 odůvodnění rozsudku), který odkazoval na čl. 141, čl. 197 odst. 1 písm. c) a čl. 226 bod 11) směrnice o DPH. V případě tříštranného obchodu je to příjemce (kupující), kdo je povinen přiznat a odvést daň, pročež musí být na faktuře odkaz na směrnici o DPH nebo odpovídající vnitrostátní úpravu, nebo musí být jiným srovnatelným způsobem uvedeno, že dochází k přenesení daňové povinnosti.

64. Soud připouští, že žalovaný se s tímto argumentem žalobce, který byl uveden již v odvolání, v napadeném rozhodnutí výslovně nevypořádal. Soud má ovšem za to, že se nejedná o vadu zakládající nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Námitka žalobce uvedená v odvolání je velmi obecná, žalobce se omezil na konstataci, že dotčená podmínka není zakotvena ve směrnici o DPH a že existuje přímý účinek evropské legislativy – směrnic. Žalobce tuto námitku rozvinul až v žalobě. Žalovaný se s touto námitkou v napadeném rozhodnutí vypořádal v zásadě toliko odkazem na vnitrostátní úpravu, tj. § 17 odst. 7 písm. c) ZDPH, a širší argumentaci předestřel až ve vyjádření k žalobě (dle ustálené judikatury přitom nelze zhojit vady správního rozhodnutí až ve vyjádření k žalobě).

65. Soud zdůrazňuje, že formální nedostatky daňových dokladů byly jen jedním z důvodů, proč správní orgány dospěly k názoru, že není na místě aplikovat na tříštranné obchody žalobce § 17 ZDPH. Nosným důvodem byla z pohledu soudu skutečnost, že žalobce neprokázal splnění podmínky dané § 17 odst. 6 písm. e) ZDPH, tedy že kupující z JČS přiznal daň jako při pořízení zboží z JČS. Citované ustanovení ZDPH je přitom garantem principu daňové neutrality. Dalším podstatným důvodem byl fakt, že žalobce nevykázal v přiznání k DPH a ani v kontrolním hlášení dotčené transakce zjednodušeným postupem při dodání zboží formou tříštranného obchodu prostřední osobou, přičemž břemeno tvrzení bylo na žalobci (viz bod 61 napadeného rozhodnutí). Konečně nelze odhlédnout od toho, že námitka žalobce obsažená v odvolání byla jen velmi obecná, a ve světle dalších skutečností byla otázka formálních náležitostí daňových dokladů dle názoru soudu spíše podružná. Soud proto konstatuje, že nevypořádání se s jednou, dílčí odvolací námitkou

Shodu s prvopisem potvrzuje:

nemůže založit vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, poněvadž celkově závěry napadeného rozhodnutí obstojí (viz dále).

66. Soud k tomu dodává, že nemůže vejít na argumentaci žalobce, že obchody s předmětným zbožím byly, jaksi implicitně, řádně deklarovány coby tříštranné obchody dle § 17 ZDPH. Je nutno zopakovat, že je to žalobce, koho tíží břemeno tvrzení, přičemž žalobce v přiznání k DPH a ani v kontrolním netvrdil, že jde o obchody v režimu § 17 ZDPH. Prvostupňový orgán nebyl povinen si domýšlet, co hodlá žalobce ve svém daňovém přiznání uvádět, k čemuž soud ve shodě s žalovaným odkazuje na § 92 odst. 3 daňového řádu, dle nějž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

67. V případě tříštranných obchodů považuje soud za klíčové, aby žalobce prokázal, že kupující z JČS přiznal daň u dodání zboží uskutečněného žalobcem (prostřední osobou) jako při pořízení zboží z JČS. Je tomu tak proto, že § 17 ZDPH má zjednodušit tříštranné obchody za současného dodržení principu daňové neutrality. Neprokáže-li se, že lze aplikovat režim dle § 17 ZDPH, nastoupí režim dle § 11 odst. 2 ZDPH. Soud dodává, že s ohledem na princip daňové neutrality § 11 ve svém odstavci 4 obsahuje korektiv, který umožňuje snížení základu daně v tuzemsku o základ daně, z kterého byla zaplacena daň, nebo o hodnotu přiznaného plnění v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží.

68. Pokud žalobce prvostupňovému orgánu vytýká, že nevedl své šetření a mezinárodní dožádání k otázce, zda žalobcovi kupující přiznali v JČS daň dle § 17 odst. 6 písm. e) ZDPH, pak soud akcentuje, že prvostupňový orgán vycházel z daňového přiznání žalobce, v němž tyto obchody nebyly deklarované jako obchody v režimu § 17 ZDPH. Z tohoto důvodu prvostupňový orgán mj. zjišťoval, zda zboží bylo dopraveno do ČR, tj. v režimu § 11 odst. 2 ZDPH, jak tomu nasvědčoval obsah žalobcova daňového přiznání a kontrolního hlášení, byť se s ohledem na následné tvrzení žalobce o obchodech v režimu § 17 ZDPH toto zjišťování jeví irelevantním (žalobce učinil nesporným, že zboží nebylo dopraveno do ČR). Až v odvolání začal žalobce argumentovat tím, že šlo o obchody dle § 17 ZDPH. Soud se ztotožňuje s tezí žalovaného, že daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací (viz bod 26 napadeného rozhodnutí), tudíž bylo na žalobci, a nikoli na správních orgánech, aby prokázal zdanění zboží svými kupci v JČS, jednalo-li se o obchody dle § 17 ZDPH (viz body 52-54 napadeného rozhodnutí). Žalobce neprokázal, že byla naplněna podmínka dle § 17 odst. 6 písm. e) ZDPH, ač to bylo jeho povinností, stejně tak toto nezjistil prvostupňový orgán, což dle soudu nebylo žalobci kladeno k tíži, ale bylo to pouze prvostupňovým orgánem konstatováno v kontextu důkazního břemene žalobce.

69. Soud podotýká, že skutečnosti zjištěné prvostupňovým orgánem v rámci mezinárodního dožádání, na které odkazuje žalobce (CMR listy, místo vykládky, totožnost osoby přebírající zboží, hrazení faktur žalobci aj.), jsou s ohledem na výše uvedené nerozhodné, poněvadž se míjí s otázkou, zda žalobcovi kupci v JČS podali daňová přiznání ve vztahu ke zboží, u něhož žalobce dle svého tvrzení figuroval coby prostřední osoba dle § 17 odst. 4 ZDPH. Tyto žalobcem odkazované skutečnosti mohou prokazovat výhradně uskutečnění transakcí do JČS, nikoli jejich zdanění v JČS.

70. Soud dále přitakává argumentaci žalovaného, že okolnosti týkající se obchodních transakcí žalobce se Snapcup Kft. jsou pro projednávanou věc irelevantní, neboť tyto transakce byly uskutečněny v jiném zdaňovacím období (září 2016), za které nebyla zahájena daňová

kontrola, pročež nebyly posuzovány. Soud se domnívá, že žalobce nemůže poukazovat na své legitimní očekávání ohledně transakcí, které jsou dle žalobce obdobné transakcím, za něž mu byla doměřena daň, a které přitom nebyly předmětem daňové kontroly (a logicky o nich tedy ani neexistuje žádné správní rozhodnutí). O legitimním očekávání by bylo možné uvažovat pouze tehdy, pokud by se jednalo o aktivní postup správních orgánů, tj. pokud by za dotčené zdaňovací období byla zahájena kontrola, která by neskončila dodaněním transakcí. Otázka, proč prvostupňový orgán nezahájil daňovou kontrolu také za zdaňovací období září 2016, tudíž nemůže být předmětem přezkumu soudu v projednávané věci.

71. Pro úplnost soud dodává, že rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 20. 10. 2016, C-24/15, pokládá za mimoběžný s projednávanou problematikou, k čemuž pro stručnost odkazuje na vyjádření žalovaného (bod 46 odůvodnění rozsudku)

72. Soud proto žalobní bod týkající se nároku na odpočet daně stran intrakomunitárních třístranných obchodů shledal nedůvodným.

Závěr

73. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s. ř. s. tak učinil bez nařízení jednání (žalobce ani žalovaný nesdělili soudu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci).

74. Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 26. května 2022

Mgr. Milan Tauber v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: