



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců Mgr. Tomáše Blažka a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **FAST CONSULTING s.r.o.**, se sídlem Jindřicha Plachty 596/8, Praha 5, zastoupená Mgr. Jaroslavem Zemanem, advokátem, se sídlem Lazaretní 925/9, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 10. 2022, č. j. 8 Af 24/2020-53,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.**

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 31. 1. 2019 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období květen 2016 ve výši 9 530 044 Kč a vyčíslil penále z částky doměřené daně. Žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 4. 2020, č. j. 15121/20/5300-21441-712599, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr. Důvodem doměření daně bylo, že žalobkyně neprokázala deklarované dodání zboží (řepkového oleje) pořízeného v rámci třístranného obchodu od polských dodavatelů ve prospěch slovenských odběratelů. Konkrétně se jednalo o polské dodavatele AXAN MIEDZY Narodowa GROPA

HANDLOWA SPOLKA Z.O.O. (dále jen „AXAN MGH“), Axan Sp. Z.o.o. (dále jen „Axan“) a Przedsiębiorstwo Kamieniarskie „WOLSKI“ (dále jen „WOLSKI“) a o slovenské odběratele ŠUPIK s.r.o. (dále jen „ŠUPIK“), AUTOSALETN GROUP s.r.o. (dále jen „AUTOSALETN“) a RHEA GROUP s.r.o. (dále jen „RHEA“). Podle správce daně žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro určení místa plnění stanovených v § 11 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně jako místo plnění u žalobkyní pořízeného zboží od polských dodavatelů stanovil podle § 11 odst. 2 zákona o DPH tuzemsko a doměřil daň z tohoto plnění podle § 108 odst. 1 písm. d) zákona o DPH, neboť žalobkyně neprokázala, že pořízené zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení přepravy zboží, tj. na Slovensku.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Namítala, že daňové orgány se blíže nezabývaly faktickým stavem přepravy. Žalobkyně v průběhu daňového řízení tvrdila, že řepkový olej byl fakticky v Polsku stočen na cisterny a byl přepravován do rafinerií společnosti PLYNEX s.r.o. (dále jen „PLYNEX“) v Seredi a společnosti Biopalm, a.s. (dále jen „Biopalm“) v Šenkvicích. Tato tvrzení žalobkyně doložila e-maily, čestnými prohlášeními a CMR listy, navrhla také provedení dalších důkazů. Daňové orgány zároveň nevzaly v potaz, že na straně odběratelů byly zjevně spáchány trestné činy. Žalobkyni nelze vyčítat nedostatečnou míru obezřetnosti při sjednávání zakázky, neboť jednání jejích obchodních partnerů bylo cílené a vedené s úmyslem poškodit jak slovenskou státní správu, tak samotnou žalobkyni. Žalobkyně rovněž namítla, že z hlediska třístranného obchodu je smyslem odpočtu daně nezatěžovat daňové subjekty více, než je nezbytně nutné, a nenutit je fakticky uhradit daň, kterou by pak měly zpětně nárokovat po státu. Podle žalobkyně je tedy významné, zda některý z následných či koncových odběratelů řepkového oleje skutečně DPH uhradil. Správce daně však nezjišťoval průběh „ekonomického“ vlastnictví zboží od dodavatelů po koncové odběratele. Pokud by tak učinil, zjistil by, že DPH byla uhrazena v rámci některého z následných obchodů.

[3] Dodávání zboží do rafinerie, kdy je mezi prvotním dodavatelem a koncovým odběratelem řada plátců, žalobkyně považovala za běžný obchodní model. Také v posuzovaném případě se jednalo o jediný možný způsob obchodování, neboť žalobkyně nemohla dodat zboží přímo do rafinerie. Podle žalobkyně nebyl ani s ohledem na další okolnosti, za kterých docházelo k obchodování s řepkovým olejem, důvod domnívat se, že se jednalo o nestandardní obchody. Žalobkyně tedy měla za to, že bylo při určení místa plnění třeba vycházet z § 11 odst. 4 zákona o DPH a že byly naplněny veškeré podmínky pro osvobození plnění od daně dle § 17 odst. 6 zákona o DPH.

[4] Městský soud zamítl žalobu rozsudkem ze dne 12. 10. 2022, č. j. 8 Af 24/2020-53. Podle městského soudu bylo jednoznačně prokázáno, že přeprava zboží byla realizována v autocisternách přímo z Polska na Slovensko do areálů rafinerií v Seredi a v Šenkvicích a že žalobkyní deklarovaní odběratelé nebyli skutečnými odběrateli zboží. Žalobkyně tudíž neprokázala naplnění definice třístranného obchodu, a tak bylo nutno aplikovat § 11 odst. 2 zákona o DPH, podle něhož bylo místem plnění tuzemsko. Na tomto závěru nemůže nic změnit prokázání faktické realizace přepravy na Slovensko, ani případná skutečnost, že v obchodním řetězci došlo v nějakém stupni k zaplacení daně na Slovensku. Proto se správce daně nemusel zabývat přechodem vlastnictví a možností faktického nakládání se zbožím, ani

pokračování

zjišťovat, zda některý subjekt v řetězci daň na Slovensku zaplatil. Městský soud souhlasil také se závěry žalovaného, že žalobkyně nemohla být v dobré víře ohledně dodání zboží deklarovaným odběratelům. Pokud žalobkyně realizovala tento druh obchodu a chtěla být následně osvobozena od platby daně, bylo namístě, aby byla více obezřetná. Například způsob, jakým probíhaly platby, vypovídal o nestandardnosti obchodů (platby nezasílali deklarovaní odběratelé, ale jiné subjekty). Sama žalobkyně ostatně v průběhu soudního řízení uvedla, že si byla vědoma toho, že faktickými odběrateli zboží jsou společnosti PLYNEX a Biopalm. Městský soud závěrem konstatoval, že nebylo zasaženo do neutrality daně. Daň zaplacená žalobkyní bude jediná DPH, která bude v této žalobkyní tvrzené trojstranné transakci na území EU zaplacená.

II.

Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Předně rozporuje závěr městského soudu, že konečnými odběrateli byly společnosti PLYNEX a Biopalm. Podle stěžovatelky byly v rámci třístranného obchodu „*de iure*“ jejími koncovými odběrateli společnosti ŠUPIK, AUTOSALETN a RHEA, neboť tyto společnosti zaplatily za zboží. Na tom nic nemění skutečnost, že řepkový olej nebyl po překročení hranic stáčen, ale z ekonomických důvodů pokračoval ve stejných cisternách dále do rafinerií. Stěžovatelka namítá, že tímto výkladem by nemohla být brána jako pořizovatel, neboť ani na území České republiky nebyl olej stáčen. Fikce pořízení byla smluvně sjednána a v rámci mezinárodního obchodního styku je běžné, že subjekty fungují pouze jako „*přeprodatelé*“, kteří se zbožím nijak nenakládají. V rámci těchto vztahů vznikl řetězec dodavatelů a odběratelů na Slovensku, za který však stěžovatelka nemůže odpovídat.

[6] Stěžovatelka dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60 (ve věci *VYRTYCH*, č. 3705/2018 Sb. NSS), z něhož cituje: „*Má-li být daň správně stanovena (§ 1 odst. 2 daňového řádu), zahrnuje to samozřejmě i to, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí. Při výběru daní při respektování výše uvedených zákonných jakož i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen.*“ V této souvislosti stěžovatelka uvádí, že se nijak neobohatila, neboť nakoupila zboží bez DPH a prodala je bez DPH. Stěžovatelka nesouhlasí s městským soudem, že nedošlo k narušení neutrality DPH. Tento závěr je čistě formální, neboť k neodvedení daně (resp. k trestněprávnímu jednání) došlo v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů na Slovensku a nikoli na polské či české straně. Finanční správa si dle stěžovatelky vybrala subjekt, který je jí z hlediska možnosti uplatnění veřejnoprávních postihů nejbližší (tedy subjekt v České republice) a vymáhá daň, na kterou *de facto* Česká republika ani nemá nárok. Majetek ČR se nikterak nesnížil a ČR se jenom formálním způsobem snaží na stěžovatelce obohatit, neboť v rámci třístranného obchodu je pouze „*průchozím*“ státem.

[7] Městský soud měl dle stěžovatelky dále zkoumat, zda v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů na Slovensku některý ze subjektů daň zaplatil. Stěžovatelka poukazovala na to, že dodávat přímo do rafinerií je na Slovensku prakticky nemožné. Pokud

by byl řádně zjištěn skutkový stav, pak by bylo zřejmé, že daň byla v určité fázi řetězce na Slovensku skutečně odvedena a k neodvedení daně došlo až na základě trestněprávního jednání na straně odběratelů. Stěžovatelka však nemůže být perzekuována za trestněprávní jednání, které neměla možnost nikterak ovlivnit, a hradit (navíc cizímu) státu škodu, která v důsledku tohoto jednání vznikla. Takový závěr by odporoval i zdravému rozumu a obecné spravedlnosti.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že tvrzení stěžovatelky, podle něhož byla smluvně sjednána „fikce porízení“ zboží společnostmi ŠUPIK, AUTOSALETN a RHEA, trefně vystihuje jak výsledek dokazování v daňovém řízení, tak přístup stěžovatelky k posuzovaným transakcím. Žalovaný zdůrazňuje, že stěžovatelka není odpovědná za plnění daňových povinností společnostmi zapojenými v řetězci transakcí na Slovensku, nicméně její povinností bylo prokázat splnění zákonných podmínek pro aplikaci ustanovení o třístranném obchodu. Stěžovatelka ale své důkazní břemeno v tomto směru neunesla.

[9] K odkazu stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *VYRTYCH* žalovaný uvádí, že se týká odlišné právní otázky, a to podmínek pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti v podvodném řetězci. Citovaný právní názor byl navíc pozdější judikaturou do značné míry překonán. Pro posouzení nynější věci je podstatné, že stěžovatelka neprokázala splnění podmínek pro aplikaci ustanovení o třístranném obchodu, stěžovatelce proto byla po právu v tuzemsku stanovena daňová povinnost bez nároku na odpočet DPH. Smyslem této úpravy přitom je právě zajištění neutrality v systému DPH. Na uvedeném závěru nic nemění tvrzení stěžovatelky, že se na daných transakcích nikterak neobohatila. Získáním jakékoliv neoprávněné výhody není podmíněn ani závěr o neprokázání zákonných podmínek pro stěžovatelkou deklarovaný třístranný obchod, ani aplikace § 11 odst. 2 zákona o DPH. Pro posouzení věci je zcela bezvýznamné také to, zda došlo k daňové ztrátě v tuzemsku. Smyslem § 11 odst. 2 zákona o DPH je zamezit ztrátám, ke kterým by mohlo dojít v jiném členském státě. Irelevantní je také spekulace stěžovatelky o možné úhradě DPH jinými slovenskými subjekty, se kterými stěžovatelka nevstoupila do žádného právního vztahu.

[10] Žalovaný dodává, že stěžovatelka svým jednáním umožnila vytvoření podmínek pro páchaní podvodu na DPH, neboť deklarovala dodání zboží do jiného členského státu subjektům, o nichž prokazatelně věděla, že nejsou faktickými příjemci tohoto zboží. Tato úvaha sice nebyla důvodem stanovení daně stěžovatelce, podle žalovaného se nicméně stěžovatelka s ohledem na uvedené jednání jen stěží může dovolávat toho, že výsledek řízení je v rozporu s obecnou spravedlností.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastnicí řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti

pokračování

a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda rozhodnutí městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Stěžovatelka deklarovala realizaci třístranného obchodu ve smyslu § 17 zákona o DPH, v jehož rámci pořídila zboží (řepkový olej) od polských dodavatelů AXAN MGH, Axan a WOLSKI, načež toto zboží dodala deklarovaným slovenským odběratelům ŠUPIK, AUTOSALETN a RHEA. Zboží bylo přepraveno přímo z Polska na Slovensko, konkrétně do areálu společnosti PLYNEX v Seredi a do areálu společnosti Biopalm v Šenkvicích. Stěžovatelka měla za to, že byla osvobozena od daně v souladu s § 17 odst. 6 zákona o DPH. Podle daňových orgánů ale stěžovatelka neprokázala naplnění definice třístranného obchodu, a tedy neprokázala ani splnění podmínek stanovených v § 11 odst. 4 zákona o DPH pro určení místa plnění v případě třístranných obchodů. Jako místo plnění u stěžovatelkou pořízeného zboží daňové orgány stanovily podle § 11 odst. 2 zákona o DPH tuzemsko, neboť stěžovatelka neprokázala, že pořízené zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení přepravy zboží, tj. na Slovensku.

[14] Podle § 11 odst. 1 zákona o DPH (ve znění účinném do 30. 6. 2017) *se za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli.*

[15] Podle odst. 2 téhož ustanovení *se za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu považuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě registrované k dani v jiném členském státě, která mu dodává zboží, 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 pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Tímto ustanovením není dotčeno ustanovení odstavce 1.*

[16] Podle odst. 3 stejného ustanovení *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 bylo předmětem daně v tuzemsku, protože daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě, která mu dodává zboží a která je registrovaná k dani v jiném členském státě, bylo vydáno v tuzemsku, je pořizovatel oprávněn snížit základ daně v tuzemsku o základ daně, z kterého byla odvedena daň v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Pro snížení základu daně platí obdobně § 42.*

[17] Podle odst. 4 téhož ustanovení *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, přiznala a zaplatila daň jako při pořízení zboží z jiného členského státu a pořizovatel podal souhrnné hlášení.*

[18] Ustanovení § 11 odst. 4 zákona o DPH tedy obsahuje zvláštní úpravu místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu. Postup uvedený v odst. 2 téhož ustanovení se nepoužije v případě třístranných obchodů, u kterých se aplikuje zjednodušený postup.

Podstatou zjednodušeného postupu je osvobození prostřední osoby od povinnosti přiznat a zaplatit daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu ve státě ukončení přepravy či odeslání a přenesení daňové povinnosti až na konečného odběratele. Jestliže jsou splněny podmínky uvedené v § 11 odst. 4 zákona o DPH a zároveň daná transakce naplňuje definici třístranného obchodu, je místem plnění vždy členský stát, kde došlo k ukončení přepravy či odeslání zboží. Jestliže ale není splněná některá z podmínek pro aplikaci daného režimu, musí daň přiznat pořizovatel, a to v členském státě či státech určených postupem podle § 11 odst. 1 a 2 zákona o DPH (viz také Brandejs, T. a kol.: *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. Praha, Wolters Kluwer, 8. vydání, 2019, cit. dle systému ASPI).

[19] Dále je třeba uvést, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dále platí, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[20] Nejvyšší správní soud zároveň konstatuje, že povinností správce daně nebylo prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnily tak, jak to tvrdila stěžovatelka, či prokázat namísto stěžovatelky, jak se uskutečnily. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, byl povinen toliko prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví stěžovatelky, respektive jí předložené doklady, nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, a ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70).

[21] V posuzované věci dospěly daňové orgány k závěru, že stěžovatelka neprokázala naplnění definice třístranného obchodu, neboť deklarovaní odběratelé nebyli skutečnými odběrateli. Z rozhodnutí žalovaného Nejvyššího správního soudu shrnuje hlavní důvody, na kterých je tento závěr daňových orgánů založen. Deklarovaní slovenští odběratelé nepřiznali a nezaplatili DPH z údajného přijetí zboží od stěžovatelky. Jednatel společnosti ŠUPIK Milan Šebesta sdělil, že stěžovatelku nezná a že uvedená společnost se stěžovatelkou nikdy neobchodovala. V květnu 2016 se zabývala prodejem plastového granulátu. Bývalý jednatel společnosti AUTOSTALETN sdělil, že v květnu 2016 daná společnost nevykonávala žádnou obchodní činnost a s řepkovým olejem ani stěžovatelkou nikdy neobchodovala. Společnost RHEA s dožádaným slovenským správcem daně nespolupracovala. Z trestních rozsudků slovenských soudů dále vyplynulo, že slovenská větev obchodování s řepkovým olejem byla fiktivní. Písemné doklady předložené stěžovatelkou v rámci daňové kontroly vykazují znaky toho, že byly vytvořeny účelově *ex post*. Čestná prohlášení předložená stěžovatelkou prokazují toliko skutečnost, že zboží bylo dopraveno na Slovensko, neprokazují nijak, že by došlo k dodání zboží deklarovaným odběratelům ŠUPIK, AUTOSTALETN a RHEA. Další důkazy předložené stěžovatelkou byly dle daňových

pokračování

orgánů buď nevěrohodné (s ohledem na závěry trestních rozsudků slovenských soudů), případně se týkaly jiného zdaňovacího období, anebo nepostačovaly k prokázání tvrzení stěžovatelky. Podle daňových orgánů dále nebyly zjištěny žádné přímé finanční toky mezi stěžovatelkou a jejími deklarovanými odběrateli. Platby, které měla stěžovatelka obdržet od deklarovaných odběratelů, byly za podezřelých okolností realizovány z účtů cizích zahraničních subjektů. Zboží zároveň nebylo dodáno do sídla ani provozoven deklarovaných odběratelů, ale do areálů společností PLYNEX a Biopalm. Stěžovatelka tak nemohla z žádných skutečností dovodit, že zboží dodává deklarovaným odběratelům ŠUPIK, AUTOSALETN a RHEA.

[22] Žalovaný závěr, že deklarovaní odběratelé nebyli skutečnými odběrateli zboží, podrobně odůvodnil v žalobou napadeném rozhodnutí a městský soud jej potvrdil v napadeném rozsudku. Stěžovatelka proti komplexní argumentaci, na které je tento závěr postaven, v kasační stížnosti uplatňuje jen strohé námitky, že „*de iure*“ byly jejími koncovými odběrateli společnosti ŠUPIK, AUTOSALETN a RHEA, neboť tyto společnosti zaplatily za zboží. Stěžovatelka se dovolává také smluvně sjednané „*fikce porřízení*“ zboží společnostmi ŠUPIK, AUTOSALETN a RHEA.

[23] Nejvyšší správní soud shledal tyto námitky nedůvodnými. Samotná skutečnost, že deklarovaní odběratelé měli zaplatit stěžovatelce za zboží (kdy je navíc sporné, zda tak skutečně učinili), nemůže zvrátit závěr podložený výše shrnutými zjištěními daňových orgánů, že stěžovatelka neprokázala dodání zboží těmto odběratelům. Totéž platí pro smluvní sjednání „*fikce porřízení*“ zboží deklarovanými odběrateli. Nutno zdůraznit, že stěžovatelka se v kasační stížnosti k velké části z důvodů, na kterých stojí předmětný závěr daňových orgánů a městského soudu, nijak nevyjadřuje. Za těchto okolností Nejvyšší správní soud považuje za dostatečné na tyto důvody v podrobnostech odkázat a konstatovat, že se ztotožňuje se závěrem žalovaného a městského soudu, že stěžovatelka neprokázala naplnění definice třístranného obchodu. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou, není tedy úkolem Nejvyššího správního soudu domýšlet za stěžovatelku její námitky.

[24] Stěžovatelka také namítá, že v rámci mezinárodního obchodního styku je běžné, že subjekty fungují pouze jako „*přeprodatelé*“, kteří se zbožím nijak nenakládají. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že bylo právem stěžovatelky realizovat obchodní transakce tímto způsobem. Nemůže ale úspěšně uplatňovat daňový režim spojený s třístrannými obchody, jehož důsledkem je osvobození od daně, jestliže není schopná prokázat splnění zákonem předepsaných podmínek pro tento režim. Stěžovatelce nelze přisvědčit ani v tom, že by ji daňové orgány činily odpovědnou za vztahy v rámci řetězce dodavatelů a odběratelů na Slovensku. Daňové orgány pouze po stěžovatelce požadovaly, aby prokázala, že splňuje podmínky stanovené v § 11 odst. 4 a v § 17 zákona o DPH (v návaznosti na to, co sama stěžovatelka deklarovala ohledně posuzovaných transakcí).

[25] Nepřípadný je také odkaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *VYRTYCH*, v němž se zdejší soud zabýval výkladem podmínek pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti daňového subjektu v podvodném řetězci. Daňové orgány však nedoměřily stěžovatelce daň z tohoto důvodu, ale pro neprokázání splnění podmínek pro aplikaci ustanovení zákona o DPH o třístranném obchodu.

[26] Nedůvodné jsou rovněž kasační námitky, podle nichž se stěžovatelka nijak neobohatila a že došlo k narušení zásady neutrality DPH. Stěžovatelka nesplnila podmínky stanovené v § 11 odst. 4 zákona o DPH, při určení místa plnění tak bylo třeba postupovat podle § 11 odst. 1 a 2 zákona o DPH. Správce daně dále u slovenské daňové správy ověřil, zda v místě ukončení přepravy bylo zboží dodané polskými dodavateli podrobena příznání a zaplacení daně jako z pořízení zboží z jiného členského státu. Z odpovědi slovenské daňové správy zjistil, že deklarovaní slovenští kupující daň z pořízení zboží nepřiznali a neodvedli. Správce daně proto správně určil jako místo plnění u pořízení zboží stěžovatelkou tuzemsko (v souladu s § 11 odst. 2 zákona o DPH). Jak přitom správně upozornil žalovaný, smyslem tohoto ustanovení je právě zajištění neutrality v systému DPH (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2019, č. j. 1 Afs 111/2018-32).

[27] Závěr o neprokázání zákonných podmínek pro stěžovatelkou deklarovaný třístranný obchod, ani závěr o nutnosti aplikovat § 11 odst. 2 zákona o DPH zároveň nejsou podmíněny získáním jakékoliv neoprávněné výhody stěžovatelkou či tím, zda v tuzemsku došlo k daňové ztrátě. Smyslem § 11 odst. 2 zákona o DPH je naopak zamezit daňovým ztrátám v jiném členském státě.

[28] Dále je třeba upozornit na korekční mechanismus obsažený v § 11 odst. 3 zákona o DPH. Pokud by stěžovatelka splnila svoji daňovou povinnost v členském státě ukončení přepravy (tj. na Slovensku), měla by dle § 11 odst. 3 zákon o DPH právo snížit základ daně v tuzemsku o základ daně, z kterého byla odvedena daň v členském státě ukončení přepravy. Tím by byla daňová neutralita plně zachována (viz výše zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 111/2018-32). Stěžovatelka však tuto skutečnost neprokázala.

[29] Nejvyšší správní soud souhlasí s žalovaným a městským soudem také v tom, že pro posouzení dané věci je zcela nepodstatné, zda některý ze subjektů v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce na Slovensku zaplatil daň. Případné zaplacení daně některým z těchto subjektů (které ovšem stěžovatelka konkrétně netvrdí ani nedokládá) by nic nezměnilo na závěru, že stěžovatelka neprokázala splnění podmínek pro aplikaci ustanovení o třístranném obchodu.

IV.

Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[31] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšné stěžovatelce právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

pokračování

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 9. srpna 2024

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu