



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudkyně JUDr. Jitky Hroudové a soudce Mgr. Marka Zimy v právní věci

žalobkyně **Hanza Trade s. r. o., IČO 06397689**
sídlem Jaurisova 515/4, 140 00 Praha 4
zastoupená Mgr. Ing. Filipem Hejlem, advokátem
sídlem Revoluční 762/13, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2025, čj. 11842/25/5300-22441-709739

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhala přezkoumání a zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále také „žalovaný“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále také „správce daně“) dne 28. 3. 2024 pod čj. 2400128/24/2001-52524-109803, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané

hodnoty (DPH) za zdaňovací období listopad 2021 ve výši 3 231 282 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti žalobkyně uhradit penále ve výši 646 257 Kč.

Žalobní body

2. Žalobkyně spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí zejména ve způsobu výkladu evropského práva v návaznosti na tuzemskou právní úpravu vztahující se k právní věci žalobkyně, a dále v tom, že napadené rozhodnutí nemá oporu ve spisovém materiálu.
3. Žalobkyně namítala již v odvolání, že se v případě předmětných dodávek zboží jednalo o tzv. třístranný obchod ve smyslu ustanovení § 11 odst. 4 a § 17 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období (dále také „ZDPH“), a tedy že v důsledku toho nejde o pořízení zboží nebo dodání zboží s místem plnění v České republice.
4. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice o DPH“), pojem „třístranný obchod“ nikde nedefinuje, česká implementace tohoto pojmu vychází z článku 42 Směrnice o DPH, kdy pořízení zboží z jiného členského státu je předmětem daně ve státě, kde se přeprava končí, pokud je splněno, že pořizovatel prokáže, že toto pořízení uskutečnil pro potřeby následného dodání na území členského státu, pro které byl příjemce tohoto dodání určen za osobu povinnou odvést daň, a pořizovatel splnil povinnosti související s předložením souhrnného hlášení.
5. V případě žalobkyně jsou splněny všechny podmínky včetně uvedení italských odběratelů v souhrnném hlášení s výjimkou toho, že žalobkyně neuvedla na faktuře větu přeloženou českým zákonodárcem jako „daň odvede zákazník“.
6. Z hlediska tuzemského zákona o dani z přidané hodnoty se jedná o tzv. třístranný obchod, pokud jsou splněny podmínky ustanovení § 17 odstavců 1 až 5 ZDPH. Všechny tyto podmínky jsou dle žalobkyně nyní splněny. Podmínky uvedené v odstavci 6 se týkají pouze případů, kdy je cílovým státem přepravy Česka republika, což v případě žalobkyně ani jednou nebylo. Stejně tak se to týká odstavce 7, který se na žalobkyni neuplatní a žalovaný její splnění požaduje neoprávněně. Pro žalobkyni neplatí ani podmínka podle ustanovení odstavce 8.
7. Je zjevné, že žalobkyně pochybila, pokud měla za to, že pořídila zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku, a uskutečnila dodání zboží do jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku osvobozené od daně z přidané hodnoty. Podle žalobkyně je zřejmé, že neměla vykazovat v daňovém přiznání ani jedno z těchto plnění. Tím, že tak učinila, však nelze bez dalšího učinit závěr, že nemohla postupovat v režimu tzv. třístranného obchodu.
8. Dále má žalobkyně za to, že tuzemský ZDPH ve znění účinném ke dni uskutečnění předmětných plnění se odchyluje od Směrnice o DPH, kdy stanoví přísnější podmínky, než ustanovení článků 40 až 42 Směrnice o DPH.
9. Žalobkyně má za to, že aplikace ustanovení § 11 odstavec 2 ZDPH je nesprávná. Na podporu svého tvrzení uvedla rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 17. 4. 2024, čj. 7 Afs 197/2022-56, na který poukazuje též žalovaný. V případě žalobkyně se však skutkový stav významně odlišuje. Žalobkyní bylo zboží do Itálie nejen skutečně dodáno, ale odběrateli žalobkyně byla též přiznána a zaplácena daň v Itálii. Tedy bylo prokázáno, že „daň byla odvedena ve státě ukončení přepravy žalobkyní nebo jejími odběrateli“.

10. Obdobně plyne z rozsudku Soudního dvora Evropské unie (SDEU) zn. C-539/08 *Facet - Facet Trading*, že se skutkově liší od případu žalobkyně, kdy odběratelé nepřiznali a nezaplatili DPH v zemi dodání, případně ani nebyli k dani z přidané hodnoty v zemi dodání registrováni.
11. Žalobkyně poukázala na vyrozumění čj. 8976/25/5300-22441-709739, kde dle ní žalovaný sám potvrzuje, že italští odběratelé v Itálii přiznali a zaplatili daň z přidané hodnoty, a je si této skutečnosti plně vědom, když z toho důvodu odmítá provést výslech těchto odběratelů jako nadbytečný.
12. Interpretace tuzemského ZDPH tak, jak to činí žalovaný, když po žalobkyni požaduje, aby prokázala, že ona sama přiznala a zaplatila daň v Itálii, přestože žalovaný zároveň ví, že daň přiznali a zaplatili odběratelé žalobkyně, by nutně znamenalo možnost dvojího zdanění z čistě formálních důvodů.
13. Žalobkyně uvedla, že pokud by byla registrovaná k dani z přidané hodnoty v Itálii, pak by v žádném případě nepoužila při pořízení zboží české DIČ, nýbrž DIČ italské a nic by tedy v České republice nevykazovala ani v daňovém přiznání, ani v souhrnném hlášení.
14. Žalobkyně ještě dále uvedla, že výtky správce daně prvního stupně ohledně takzvané neutralizace mezinárodních nákladních listů (dále jen „CMR“), které bylo posouzeno jako snaha vyhnout se daňové povinnosti, nedávají žádný smysl. Žalobkyně měla zcela legální možnost se vyhnout jakémukoli zdanění ze strany České republiky jednoduše tak, že by v daňovém přiznání uskutečněné obchody správně zařadila jako obchody třístranné. Důvodem neutralizace CMR byla přitom výhradně ochrana obchodního tajemství žalobkyně.
15. S ohledem na výše uvedené má žalobkyně za to, že napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné, proto navrhla, aby Městský soud v Praze napadené rozhodnutí zrušil a přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení.

Vyjádření žalovaného k obsahu podané žaloby

16. Žalovaný uvedl, že k tomu, aby mohl být aplikován zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, musí být naplněny zákonné podmínky předvídané v § 17 ZDPH. O třístranný obchod ve smyslu ZDPH se v daném případě nejednalo, neboť žalobkyně nesplnila podmínku uvedenou v § 17 odst. 7 písm. c) ZDPH. Podle tohoto ustanovení je prostřední osoba, která je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě (dále také „JČS“), pořizuje zboží z JČS a dodává zboží kupujícímu, který je plátcem nebo identifikovanou osobou, při užití zjednodušeného postupu v třístranném obchodu povinna vystavit kupujícímu daňový doklad se sdělením, že se jedná o třístranný obchod. Žalobkyní vystavené daňové doklady pro italské odběratele však neobsahují zákonem požadované sdělení, že se jedná o třístranný obchod.
17. Žalovaný dále uvedl, že dle článku 226 bodu 11a Směrnice o DPH platí, že pokud by byl italský odběratel osobou povinnou odvést daň, je žalobkyně povinna na daňovém dokladu uvést odkaz na použitelné ustanovení této směrnice, na odpovídající vnitrostátní ustanovení anebo jakýkoli jiný odkaz uvádějící, že dodání zboží nebo poskytnutí služby je předmětem postupu přenesení daňové povinnosti.
18. Pokud by tedy mezi žalobkyní, jejím dodavatelem a odběratelem došlo k třístrannému obchodu, byl by italský odběratel povinen podle § 17 odst. 8 ZDPH přiznat daň na základě

daňového dokladu vystaveného žalobkyní, přičemž žalobkyně by byla podle § 29 odst. 2 písm. c) ZDPH povinna uvést na daňovém dokladu, že „*daň odvede zákazník*“. To však žalobkyně neučinila, když na daňových dokladech je uvedena pouze nulová sazba DPH, ale žádným způsobem není vyjádřeno, že v důsledku volby zjednodušeného režimu formou třístranného obchodu je odběratel povinen odvést daň.

19. Žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 17. 4. 2024, čj. 7 Afs 197/2022-56, a na rozsudek SDEU ze dne 8. 12. 2022, ve věci C-247/21 *Luxury Trust Automobil GmbH*. Žalobkyně totiž začala tvrdit, že se jednalo o třístranný obchod, až poté, co jí byl doručen výsledek kontrolního zjištění (dále jen „VKZ“), a nyní ve své žalobní argumentaci proti této zákonné povinnosti brojí tím, že tato podmínka je v rozporu s unijním právem. Jak je však zřejmé z výše uvedeného, povinnost uvést na daňovém dokladu „*daň odvede zákazník*“ se neodchyluje od Směrnice o DPH.
20. Žalobkyně dále namítla, že naplnila podmínky uvedené v § 17 odst. 1 až 5 ZDPH, přičemž podmínky uvedené v § 17 odst. 6 až 8 ZDPH se na ni neuplatní. Podle žalobkyně se v jejím případě neuplatní § 17 odst. 6 ZDPH, neboť cílovým státem přepravy nebyla Česká republika. Pokud by však žalobkyně byla prostřední osobou v jí tvrzeném třístranném obchodu, musela by splnit podmínky uvedené v § 17 odst. 7 ZDPH. Podle § 17 odst. 7 písm. a) ZDPH má potom současně povinnost splnit podmínky podle odstavce 6 pro uplatnění osvobození od daně. Co se týče námítky, že se na ni neuplatní ani § 17 odst. 7 a 8 ZDPH, žalovaný uvedl, že zde již žalobkyně ani neuvádí, proč by tato ustanovení neměla být v jejím případě aplikována. Jedná se však o základní podmínky, které musí být v případě třístranného obchodu naplněny.
21. Podle § 17 odst. 1 ZDPH je třístranným obchodem obchod, který uzavřou tři osoby registrované k dani ve třech různých členských státech, a předmětem obchodu je dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami s tím, že zboží je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího. Jedná se tedy o dohodu tří stran, které jsou si této skutečnosti vědomy. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly tvrdila, že správci daně předložila dvě varianty mezinárodních nákladních listů s různými místy vykládky zboží (jednou tuzemsko, jednou Itálie) proto, aby zamezila odběratelům zjistit, od koho bylo zboží pořízeno. Jestliže tedy žalobkyně dle svých slov odběratelům zatajovala, kdo jsou její dodavatelé, z logiky věci se nemůže jednat o třístranný obchod, neboť strany tohoto obchodu by si ani nebyly známy a nevěděly by, s kým takovouto dohodu uzavírají.
22. Žalovaný se neztotožnil s námitkou žalobkyně, že se v případě neuvedení sdělení „*daň odvede zákazník*“ jednalo o pouhé pochybení, jelikož se jedná se o zásadní vadu spočívající v nesplnění zákonné podmínky. Tím, že žalobkyně tuto poznámku na daňovém dokladu neuvedla, není zřejmé, že daň má odvést italský odběratel. Žalobkyně ani v dodatečném daňovém priznání nevykázala na řádcích 30 a 31, že by se jednalo o třístranný obchod. Stejně tak v souhrnném hlášení uvedla kód pro intrakomunitární zboží do JČS „0“ namísto kódu „2“, který se v souhrnném hlášení uvádí v případě třístranného obchodu. Ani žádná z kontrolních zjištění správce daně nenasvědčovala tomu, že by se strany dohodly na třístranném obchodu.
23. Žalovaný konstatoval, že skutečnost, zda ve členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, tj. v Itálii, priznali daň z pořízení zboží odběratelé, není ve zde řešeném případě předmětem sporu, neboť tato povinnost stíhá žalobkyni. Z tohoto důvodu byl návrh žalobkyně na jejich vyslechnutí odmítnut jako nadbytečný a bez důkazní potence.

24. K námitce žalobkyně, že tímto postupem dochází ke dvojímu zdanění, odkázal žalovaný na již výše citovaný rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 197/2022. Byla to žalobkyně, kdo nesplnil svou zákonnou povinnost tvrdit a odvést daň v Itálii. Namísto splnění své zákonné povinnosti se však dožaduje aplikace zjednodušeného postupu formou třístranného obchodu, přičemž neprokázala naplnění jeho podmínek. Žalobkyni nic nebránilo v tom tento stav zhojit, daň přiznat a odvést v Itálii a podat správci daně dodatečné daňové přiznání, kterým si sníží základ daně podle § 11 odst. 3 ZDPH o základ daně, z kterého byla zaplacená daň, nebo o hodnotu přiznaného plnění v Itálii.
25. Žalovaný má za to, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí nezákonností tvrzenou žalobkyní, neboť v daném případě bylo postupováno zcela v souladu se zákonem, a je plně přezkoumatelné. Žalovaný proto navrhl, aby Městský soud v Praze žalobu zamítl s tím, že žalobkyni se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení a právního zastoupení.

Rozhodné skutkové okolnosti, dosavadní průběh řízení a obsah spisového materiálu

26. Ze spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:
27. Dne 1. 11. 2022 písemností čj. 8455146/22/2004-60566-107544 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za předmětné zdaňovací období v rozsahu ověření splnění podmínek pro osvobození daně při dodání zboží do JČS. Dne 14. 12. 2022 rozsah daňové kontroly rozšířil o ověření povinnosti přiznat daň na výstupu ve správné výši při pořízení zboží z JČS, přijetí služby od osoby registrované v JČS a splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně.
28. Správce daně mimo jiné dospěl k závěru, že žalobkyně pořídila zboží z JČS od dodavatelů z Polska a Francie, a byla tedy povinna přiznat DPH, což žalobkyně sice učinila, ale v jiné výši, než jaká byla zjištěna dokazováním v průběhu daňové kontroly. Současně bylo prokázáno tvrzení žalobkyně, že zboží bylo přepravováno od těchto dodavatelů přímo odběrateli do JČS (Itálie).
29. Žalobkyně však neprokázala, že by v Itálii splnila povinnost přiznat daň nebo přiznat plnění. Správce daně tedy v souladu s § 11 odst. 2 ZDPH dospěl k závěru, že místem plnění je tuzemsko a že žalobkyně nemá nárok na odpočet daně uplatněné při pořízení zboží z JČS. Správce daně žalobkyni se svými závěry seznámil prostřednictvím VKZ, na která žalobkyně reagovala sdělením, že se jednalo o třístranný obchod podle § 17 ZDPH. Toto nové tvrzení žalobkyně bylo v rozporu s tvrzeními, která vykazala v dodatečném daňovém přiznání, souhrnných a následných souhrnných hlášeních, a která uváděla v průběhu celé daňové kontroly, přičemž žalobkyně toto nové tvrzení ani neprokázala. Správce daně dospěl k závěru, že nejsou naplněny podmínky zakotvené v § 17 ZDPH, své kontrolní zjištění nezměnil a přistoupil k vydání Zprávy o daňové kontrole (čj. 2031234/24/2004-60566-107544) a dodatečného platebního výměru (čj. 2400128/24/2001-52524-109803).
30. Žalobkyně se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolala, načež žalovaný dodatečný platební výměr přezkoumal, žalobou napadeným rozhodnutím jej potvrdil a odvolání zamítl.

Jednání před soudem

31. Při ústním jednání u Městského soudu v Praze dne zástupce žalobkyně uvedl, že odkazuje na podanou žalobu, nicméně i nadále má za to, že by správní soud měl položit předběžnou

otázku Soudnímu dvoru EU ohledně restriktivní a přísnější právní úpravě třístranného obchodu v českém ZDPH oproti Směrnici, k němuž míří výklad daňových orgánů v této věci požadující předložení třístranného smluvního ujednání mezi původcem zboží v Polsku a Francii, žalobkyní jako středním článkem třístranného obchodu a odběratelem v Itálii. Žalobkyně opakovaně z důvodů popsaných v žalobě navrhla zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

32. Žalovaný u jednání soudu uvedl, že trvá na závěru, že žalobkyni nárok na odpočet DPH přiznat nelze, neboť tezi o existenci třístranného obchodu žalobkyně předešlela až v průběhu daňového řízení po seznámení se s výsledky kontrolních zjištění, a toto tvrzení je účelové, neboť mu neodpovídá žádný důkaz ani osvědčení konkrétních okolností. Žalobkyně nesplnila zákonné podmínky přenesení daňové povinnosti a zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř EU, proto žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Posouzení věci soudem

33. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
34. Žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná.
35. Žaloba není důvodná.
36. Předmětem sporu je otázka, zda byly šetřené obchodní transakce uskutečněny zjednodušeným postupem při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu v souladu s ustanovením § 17 ZDPH. Žalobkyně ani v daňovém přiznání a kontrolním hlášení netvrdila, že jde o obchody ve zjednodušeném režimu, ačkoli ji tížilo břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Žalobkyně podle daňových orgánů neprokázala splnění podmínky dle § 17 odst. 6 písm. e) ZDPH, tedy zdanění zboží kupujícími jako při dodání z jiného členského státu. Žalovaný vysvětlil, že pokud není prokázáno, že lze aplikovat zjednodušený režim třístranného obchodu, užije se režim § 11 odst. 2 ZDPH s tím, že zachování daňové neutrality pro tento případ zajišťuje korektiv zakotvený v § 11 odst. 3 ZDPH.

Právní rámec

37. Podle ustanovení § 11 odst. 1 ZDPH (ve znění účinném od 1. 10. 2021 do 31. 12. 2021) „*Za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli.*“
38. Podle ustanovení § 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.“

39. Podle ustanovení § 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 zaplacená daň, nebo o hodnotu přiznaného plnění v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží; obdobně se postupuje v případech, že nevznikla povinnost přiznat plnění. Pro snížení základu daně platí obdobně § 42.“*
40. Podle ustanovení § 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.“*
41. Podle ustanovení § 17 odst. 1 ZDPH „*Třístranným obchodem je obchod, který uzavřou tři osoby registrované k dani ve třech různých členských státech a předmětem obchodu je dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami s tím, že zboží je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího.“*
42. Podle ustanovení § 17 odst. 2 ZDPH „*Prodávajícím se pro účely třístranného obchodu rozumí osoba registrovaná k dani v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží, která není osvobozenou osobou.“*
43. Podle ustanovení § 17 odst. 3 ZDPH „*Kupujícím se pro účely třístranného obchodu rozumí osoba registrovaná k dani v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, která kupuje zboží od prostřední osoby.“*
44. Podle ustanovení § 17 odst. 4 ZDPH „*Prostřední osobou se pro účely třístranného obchodu rozumí osoba registrovaná k dani v členském státě odlišném od členského státu prodávajícího a členského státu kupujícího, která*
a) nemá sídlo nebo provozovnu v členském státě kupujícího a
b) pořizuje zboží od prodávajícího v členském státě kupujícího s cílem následného dodání zboží kupujícímu v tomto členském státě.“
45. Podle ustanovení § 17 odst. 5 ZDPH „*Při užití zjednodušeného postupu při třístranném obchodu se nesmí prostřední osoba registrovat k dani v členském státě kupujícího a uplatnit osvobození od daně při pořízení zboží v tomto členském státě, za podmínek stanovených tímto členským státem.“*
46. Podle ustanovení § 17 odst. 6 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*
a) pořízení zboží z jiného členského státu je uskutečněno prostřední osobou, která není plátcem ani identifikovanou osobou, ale je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě,
b) pořízení zboží z jiného členského státu je uskutečněno prostřední osobou za účelem následného dodání zboží v tuzemsku,

c) zboží pořízené prostřední osobou je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do tuzemska a je určeno pro kupujícího, pro kterého prostřední osoba uskutečňuje následné dodání zboží,

d) kupující je plátce nebo identifikovaná osoba,

e) kupující je povinen přiznat daň u dodání zboží uskutečněného prostřední osobou jako při pořízení zboží z jiného členského státu.“

47. Podle ustanovení § 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.“

48. Podle ustanovení § 17 odst. 8 ZDPH „Kupující je povinen oznámit prostřední osobě daňové identifikační číslo, které kupujícímu bylo přiděleno v tuzemsku, a přiznat daň na základě daňového dokladu vystaveného prostřední osobou, stejně jako při pořízení zboží z jiného členského státu.“

Posouzení jednotlivých žalobních bodů

49. Žalobkyně namítala, že se v případě předmětných dodávek zboží jednalo o tzv. *třístranný obchod* ve smyslu ustanovení § 11 odst. 4 a § 17 ZDPH, a tedy že v důsledku toho nejde o pořízení zboží nebo dodání zboží s místem plnění v České republice.

50. 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 ustanovení § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (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 NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, dostupný, stejně jako všechna zde citovaná rozhodnutí tohoto soudu též online na www.nssoud.cz, a publikovaný pod č. 1572/2008 ve Sbírce NSS).

51. Městský soud zároveň konstatuje, že povinností správce daně nebylo prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnily tak, jak to tvrdila žalobkyně, či prokázat namísto žalobkyně, 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 žalobkyně, respektive jí

předložené doklady, nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými (viz např. rozsudky NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010-195, a ze dne 30. 9. 2015, čj. 2 Afs 193/2015-70).

52. V posuzované věci dospěly daňové orgány k závěru, že žalobkyně neprokázala naplnění definice *třístranného obchodu*, neboť nesplnila podmínku uvedenou v § 17 odst. 7 písm. c) ZDPH. Podle tohoto ustanovení je prostřední osoba, která je osobou registrovanou k dani v JČS a pořizuje zboží z JČS a dodává zboží kupujícímu, který je plátcem nebo identifikovanou osobou, při užití zjednodušeného postupu v třístranném obchodu povinna vystavit kupujícímu daňový doklad se sdělením, že se jedná o třístranný obchod. Žalobkyně uvádí, že není povinna splnit požadavky uvedené v ustanovení § 17 odst. 6, 7 a 8 ZDPH, avšak už neuvádí důvody, o které by své závěry opřela.
53. Žalobkyně v přiznání k DPH za kontrolované období tvrdila, že uskutečňovala pořízení zboží (pěnového polystyrenu) z Polska, Francie a Rumunska na své DIČ od dodavatelů registrovaných k DPH v Polsku, Francii a Rumunsku, a současně tvrdila, že jí vznikl nárok na odpočet daně z plnění pořízených od těchto dodavatelů z JČS. Důvodnost uplatněného nároku na odpočet daně žalobkyně prokazovala CMR, souhrnnými tabulkami nakládek zboží, skeny částí tabulek objednávek zboží, skeny části některých daňových dokladů, tabulkami s popisem přepravy zboží a s uvedením místa jeho dodání, výpisy z bankovních účtů a přijatými daňovými doklady za přepravu zboží, přičemž žalobkyně třístranný obchod v přiznání k DPH ani v souhrnném hlášení neuváděla.
54. Správce daně vyzval žalobkyni výzvou čj. 891024/22/2004-60566-107544 (dále jen „*Výzva 1*“) a čj. 909416/22/2004-60566-107544 (dále jen „*Výzva 2*“) k prokázání splnění podmínek pro osvobození dodání zboží do JČS od daně. V reakci na *Výzvu 1* a *Výzvu 2* žalobkyně předložila vystavené daňové doklady a proforma faktury pro italské odběratele a již v předchozím bodu zmíněné důkazní prostředky.
55. Správce daně v rámci daňové kontroly zjistil, že na DIČ žalobkyně vykázali osvobozené dodání zboží do JČS dodavatelé z Polska, Francie a z Rumunska, k němuž žalobkyně sice předložila přijaté daňové doklady a CMR, avšak toto pořízení zboží z JČS od tohoto dodavatele nevykázala v oddílu A2 následného kontrolního hlášení („*NKH*“).
56. Zjištění správce daně uvedl ve výzvě čj. 9383076/22/2004-60566-107544 (dále jen „*Výzva 3*“), již byla žalobkyně vyzvána k prokázání přiznání daně při pořízení zboží a přijetí služeb z JČS ve správné výši, dále k prokázání splnění podmínek pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 1, 2 písm. a) a b) ZDPH, k předložení veškerých souvisejících daňových dokladů a dalších důkazních prostředků k tvrzením žalobkyně a k vyjádření se, jaké zboží a služby žalobkyně od dodavatelů z JČS přijala.
57. V reakci na *Výzvu 3* žalobkyně předložila dokument se skeny částí některých daňových dokladů se svým komentářem k postupu, jak přiřadit který CMR ke kterému daňovému dokladu, a tabulky s popisem přepravy zboží a místem jeho dodání, resp. tabulky, které obsahovaly název dodavatele z JČS, počet nákladních aut, název zboží a jeho popis, datum a kód nakládky, a místo dodávky (vždy Itálie). Žalobkyně ani v reakci na *Výzvu 3* nezmínila, že by šetřené transakce uskutečnila formou třístranného obchodu.
58. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nepředložila veškeré přijaté daňové doklady k pořízenému zboží od dodavatelů z JČS, které vykázala v *NKH*, a z jejího sdělení v reakcích na *Výzvu 1* a *Výzvu 2* a ze zaslané jedné varianty CMR vyplynulo, že zboží, které pořizovala od

dodavatelů z JČS, nevstoupilo na území České republiky, zaslal správce daně mezinárodní dožádání do Francie, Polska a Rumunska.

59. Z odpovědi správců daně z Francie a Polska je zřejmé, že všichni dotazovaní dodavatelé potvrdili obchodní spolupráci s žalobkyní. Co se týče odpovědi rumunského správce daně, vyplývá z ní, že rumunský dodavatel s žalobkyní sice spolupracoval, avšak v jiných zdaňovacích obdobích – červenec až říjen 2021, tj. ve zdaňovacích obdobích odlišných, než které bylo předmětem daňové kontroly na DPH, tj. listopad 2021. Úhrada dodaného zboží z JČS probíhala bezhotovostně. Součástí odpovědi na mezinárodní dožádání byly francouzskými a polskými dodavateli vystavené daňové doklady, CMR a potvrzení o úhradě zboží. Dále bylo zjištěno, že dopravu zajistila žalobkyně prostřednictvím polských, případně rakouských přepravců, místem nakládky byla Francie, resp. Polsko, a místem vykládky byla dle CMR jak Itálie, tak Česká republika. Z odpovědi na mezinárodní dožádání nevyplývalo, že by obchodní případy probíhaly formou třístranného obchodu.
60. Lze tak shrnout, že žalobkyně uskutečnila pořízení zboží z JČS (Polska a Francie) ve smyslu ustanovení § 16 odst. 1 ZDPH. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nepředložila v průběhu daňové kontroly veškeré přijaté daňové doklady, vyčíslil správce daně hodnotu základu daně a daně z pořízení zboží z JČS na základě informací získaných z odpovědi správců daně na mezinárodní dožádání.
61. Postup uvedený v ustanovení § 11 odst. 2 ZDPH 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 ZDPH, 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 ZDPH.
62. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly tvrdila, že zboží nevstoupilo na území České republiky, neboť toto putovalo od dodavatelů z Polska a Francie přímo do Itálie. Žalobkyně v rámci daňové kontroly nejen ve svých vyjádřeních na Výzvu 1 a Výzvu 2, ale také v reakci na VKZ, uváděla, že: „...doprava zboží byla provedena mezi dvěma členskými státy odlišnými od členského státu, v němž je daňový subjekt registrován, tedy v ČR. Správci daně bylo prokázáno, resp. správce daně ověřil na základě provedených dožádání do jiných členských států, že zboží bylo dopraveno od dodavatele registrovaného v jednom členském státě odběrateli registrovaného v jiném členském státě bez toho, aby bylo zboží dopraveno do České republiky... Daňový subjekt již správci daně se částečně vyjádřil, že zboží pořízené v jiném členském státě tedy v Polsku a Francii nevstoupilo na území České republiky a bylo přepraveno přímo do Itálie, tj. přeprava deklarovaného zboží byla ukončena v jiném členském státě - Itálii.“ Z tvrzení žalobkyně tak vyplývá, že zboží bylo dodáváno z Polska či Francie přímo odběratelům do Itálie, aniž by bylo dopraveno do tuzemska. Totéž vyplývalo i z odpovědi na mezinárodní dožádání a CMR. Odůvodnění žalobkyně ohledně třístranného obchodu se poprvé objevilo až v reakci na sdělené výsledky kontrolních zjištění.
63. Zjednodušený postup v tzv. *třístranném obchodu* je specifickým vícestranným obchodem, který uzavřou tři osoby registrované k dani ve třech různých členských státech, předmětem obchodu je dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami s tím, že zboží je přímo odesláno

nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího. Aby bylo možné touto formou obchodu postupovat, je třeba, aby byly splněny veškeré podmínky dané ustanovením § 17 ZDPH.

64. Podle § 17 odst. 7 ZDPH je prostřední osoba (žalobkyně) při užití zjednodušeného postupu v třístranném obchodu povinna
- a) splnit podmínky § 17 odst. 6 ZDPH pro uplatnění osvobození od daně při pořízení zboží z JČS uskutečněné v tuzemsku,
 - b) oznámit stejné DIČ prodávajícímu (dodavatelé z Polska a Francie) a uvést je na daňovém dokladu pro kupujícího (italské odběratele),
 - c) vystavit kupujícímu (italským odběratelům) daňový doklad se sdělením, že se jedná o třístranný obchod.
65. Na daňových dokladech absentuje podstatné sdělení podle § 17 odst. 7 písm. c) ZDPH, že se jedná o třístranný obchod, přičemž rovněž absentuje sdělení „*daň odvede zákazník*“. Na daňových dokladech je pouze uvedena nulová sazba DPH. Žádným způsobem tak není vyjádřeno, že v důsledku volby zjednodušeného režimu pro třístranné obchody má daň odvést zákazník (italský odběratel), což je předpokladem platného určení konečného pořizovatele za osobu povinnou odvést DPH. Žalobkyně navíc v přiznání k DPH za kontrolované období na řádku 20 tvrdila osvobozené dodání zboží do JČS podle § 64 ZDPH, a v souhrnném hlášení uváděla u dodání zboží do JČS kód „0“. Pokud by se postupovalo zjednodušenou formou třístranného obchodu, žalobkyně by musela v přiznání k DPH za kontrolované období vykázat hodnoty třístranného obchodu na řádcích 30 a 31 a v souhrnném hlášení kód „2“, který slouží prostřední osobě k přiznání dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu formou třístranného obchodu.
66. Podle názoru žalobkyně je zřejmé, že neměla vykazovat v daňovém přiznání ani jedno z těchto plnění. Tím, že tak učinila, nelze bez dalšího učinit závěr, že nemohla postupovat v režimu tzv. třístranného obchodu. Soud shrnuje, že vzhledem ke všem výše popsaným skutkovým zjištěním (zboží od dodavatelů z JČS nevstoupilo na území tuzemska, žalobkyně uvedla kód „0“ a nikoli „2“ v souhrnném hlášení při dodání zboží do JČS, nevykázala hodnoty třístranného obchodu v přiznání k DPH za kontrolované období na ř. 30 a 31, na daňových dokladech jsou uvedeny pouze nulové sazby daně a žalobkyně třístranný obchod zmínila až v reakci na VKZ), nelze učinit jiný závěr než, že žalobkyně neprokázala naplnění definice třístranného obchodu a tedy, že *pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží*. Správní orgány tak dospěly zcela správně k závěru, že tato skutečnost postačuje pro doměření daně. Žalobkyni se podařilo pouze prokázat, že došlo k dvoustrannému obchodu, proto je nutno aplikovat § 11 odst. 2 ZDPH.
67. Žalobkyně má za to, že tuzemský zákon o dani z přidané hodnoty účinný ke dni uskutečnění předmětných plnění se odchyluje od Směrnice o DPH, kdy stanoví přísnější podmínky, než ustanovení článků 40 až 42 Směrnice o DPH. Tato námitka je nedůvodná, jelikož i při přímé aplikaci této směrnice by žalobkyni nevznikl nárok na odpočet. Soud k uvedenému dodává, že nepovažoval za nutné v nyní posuzované věci položit předběžnou otázku SDEU. Výklad termínu *trojstranný obchod* podle platné právní úpravy totiž pokládá za jasný a jednoznačný, žalobkyni tvrzený rozpor české a evropské právní úpravy neshledává a navíc zdejší soud ani

nemá povinnost položit předběžnou otázku ve smyslu čl. 267 třetího pododstavce Smlouvy o fungování Evropské unie.

68. Žalobkyně dále uvedla, že bylo prokázáno, že daň byla odvedena ve státě ukončení přepravy žalobkyní nebo jejími odběrateli. Žalobkyně poukázala na vyrozmění čj. 8976/25/5300-22441-709739, kde podle ní žalovaný potvrzuje, že italsí odběratelé v Itálii přiznali a zaplatili daň z přidané hodnoty a je si této skutečnosti plně vědom. Z toho důvodu žalovaný odmítá provést výslech těchto odběratelů jako nadbytečný. Žalovaný s tímto tvrzením žalobkyně nesouhlasil. Uvedl, že skutečnost, zda ve členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, tj. v Itálii, přiznali daň z pořízení zboží odběratelé, není předmětem sporu, neboť touto povinností je stíhána žalobkyně. Z tohoto důvodu byl návrh žalobkyně na jejich vyslechnutí odmítnut jako nadbytečný a bez důkazní potence. Městský soud k tomu uzavírá, že jednak se nepotvrdilo tvrzení, že daň byla odvedena ve státě ukončení přepravy žalobkyní nebo jejími odběrateli, druhak to byla právě žalobkyně, která měla v předmětném daňovém řízení prokázat, že ona sama přiznala daň ve státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, tj. v Itálii, a nikoliv, že tuto uhradili její odběratelé.
69. Interpretace tuzemského zákona o dani z přidané hodnoty tak, jak to činí žalovaný, když po žalobkyni požaduje, aby prokázala, že ona sama přiznala a zaplatila daň v Itálii, přestože žalovaný ví, že daň přiznali a zaplatili odběratele žalobkyně, by podle žalobkyně znamenala možnost dvojího zdanění. Soud s takovým argumentem nemůže souhlasit. Dvojímu zdanění je zamezeno právě prostřednictvím korekčního mechanismu v § 11 odst. 3 ZDPH, který umožňuje daňovému subjektu snížit základ daně o jím odvedenou daň v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Pokud by žalobkyně splnila podmínky uvedené v § 11 odst. 2 ZDPH a přiznala daň nebo plnění jak v tuzemsku, tak v Itálii, je oprávněna ve smyslu § 11 odst. 3 ZDPH snížit základ daně původně uvedený v českém přiznání k DPH o základ daně, ze které přiznala daň při pořízení zboží v Itálii. Tato situace však nenastala, proto ani nelze hovořit o dvojím zdanění.
70. Soud se zcela ztotožnil s názorem žalovaného, že žalobkyně s tvrzením o třístranném obchodu přišla účelově až v reakci na VKZ, kdy zjistila, že správce daně na základě provedeného dokazování dospěl k závěru, že žalobkyni nenáleží nárok na odpočet. Toto tvrzení však nikterak neprokázala, a naopak bylo v rozporu s ostatními kontrolními zjištěními správce daně. Žalobkyně nabyła zboží od dodavatelů v Polsku a Francii a prodala jej odběratelům v Itálii, přičemž neprokázala, že v Itálii splnila povinnost přiznat daň nebo přiznat plnění. Proto je naplněna fikce uvedená v § 11 odst. 2 ZDPH a místem plnění je stát, který vydal žalobkyni daňové identifikační číslo, tedy Česká republika, a žalobkyni tak nenáleží nárok na odpočet daně. Nejedná se tedy o postup formou třístranného obchodu, neboť nebyly naplněny podmínky § 17 ZDPH, přičemž žalovaný svůj závěr podrobně odůvodnil v žalobou napadeném rozhodnutí.
71. SDEU v rozsudku *Luxury Trust Automobil* vyložil, že čl. 42 písm. a) ve spojení s čl. 197 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že v rámci třístranného obchodu není konečný pořizovatel platně určen za osobu povinnou odvést DPH, pokud faktura vystavená zprostředkujícím pořizovatelem neobsahuje poznámku „*daň platí zákazník*“ podle čl. 226 bodu 11a směrnice o DPH. Není-li tato poznámka na faktuře uvedena, nedošlo k platnému určení konečného pořizovatele za osobu povinnou odvést DPH, a zprostředkující pořizovatel musí být tudíž považován za osobu povinnou odvést tuto daň v členském státě, který mu přidělil identifikační číslo, které použil pro účely

dotčeného pořízení zboží uvnitř Společenství, v souladu s čl. 41 prvním pododstavcem směrnice o DPH.

72. Soud se s uvedenými závěry žalovaného plně ztotožnil, přičemž neshledal nezákonnost napadeného rozhodnutí ani ve způsobu výkladu a aplikace evropského práva v návaznosti na tuzemskou právní úpravu vztahující se k právní věci žalobkyně, ani se neztotožnil s námitkou žalobkyně, že napadené rozhodnutí nemá oporu ve spisovém materiálu.

Závěr a náklady řízení

73. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
74. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto 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 nejbližší 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.

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 30. října 2025

Mgr. Marek Bedřich
předseda senátu