

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Hanza Trade s.r.o.**, IČO 063 97 689, se sídlem Jaurisova 515/4, Praha 4, zast. Mgr. Ing. Filipem Hejlem, advokátem, se sídlem Revoluční 762/13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2025, č. j. 11842/25/5300-22441-709739, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 10. 2025, č. j. 11 Af 13/2025-48,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] V záhlaví uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (správce daně) ze dne 28. 3. 2024, č. j. 2400128/24/2001-52524-109803, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad roku 2021 ve výši 3.231.282 Kč a současně bylo k úhradě předepsáno penále ve výši 646.257 Kč.

[2] Daňové orgány dospěly k závěru, že žalobkyně pořídila zboží z jiných členských států od dodavatelů z Polska a Francie, a byla tedy povinna přiznat DPH, což 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 odběratelům do jiného členského státu (Itálie). Žalobkyně však neprokázala, že by

v Itálii splnila povinnost přiznat daň nebo přiznat plnění. Vzhledem k tomu, že uvedené zboží nevstoupilo na území České republiky, žalobkyně poskytla dodavatelům své české DIČ a neprokázala, že by v Itálii splnila povinnost přiznat daň, došlo k přenesení místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu ve smyslu § 11 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2021 (dále jen „zákon o DPH"), do tuzemska, a žalobkyně proto neměla nárok na odpočet daně uplatněné při pořízení zboží z jiného členského státu. Nejednalo se ani o žalobkyní tvrzený postup formou třístranného obchodu, neboť žalobkyně nesplnila podmínky zakotvené v § 17 zákona o DPH, jelikož daňové doklady vystavené žalobkyní odběratelům neobsahovaly sdělení, že se jedná o třístranný obchod dle § 17 odst. 7 písm. c) zákona o DPH, ani sdělení „daň odvede zákazník". Žalobkyně tedy neprokázala ani splnění podmínek stanovených v § 11 odst. 4 zákona o DPH pro určení místa plnění v případě třístranných obchodů.

[3] Městský soud nadepsaným rozsudkem zamítl žalobu proti uvedenému rozhodnutí žalovaného. Jádrem sporu bylo, zda obchodní transakce provedené stěžovatelkou (pořízení zboží od dodavatelů z Polska a Francie a jeho dodání odběratelům z Itálie) byly uskutečněny zjednodušeným postupem při dodání zboží uvnitř Evropské unie formou třístranného obchodu v souladu s § 17 zákona o DPH. Aby bylo možné postupovat formou tzv. třístranného obchodu, je třeba splnit veškeré podmínky dané § 17 zákona o DPH. Jednou z těchto podmínek je povinnost prostřední osoby vystavit kupujícímu daňový doklad se sdělením, že se jedná o třístranný obchod [§ 17 odst. 7 písm. c) zákona o DPH]. Na daňových dokladech vystavených žalobkyní sdělení, že se jedná o třístranný obchod, absentuje, 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 zákona o DPH, a v souhrnném hlášení uváděla u dodání zboží do JČS kód „0". Pokud by bylo postupováno 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. Vzhledem ke všem popsaným skutkovým zjištěním 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.

[4] Žalobkyně s tvrzením o třístranném obchodu přišla účelově až v reakci na výsledek kontrolního zjištění, 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 nabyla 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 zákona o DPH a místem plnění je stát, který vydal žalobkyni daňové identifikační číslo, tedy Česká republika, a žalobkyni tak nenáleží nárok na odpočet daně. Nejedná se o postup formou třístranného obchodu, neboť nebyly naplněny podmínky § 17 zákona o DPH. Uvedeným postupem nedochází k dvojímu zdanění, neboť zachování daňové neutrality pro tento případ zajišťuje korektiv zakotvený v § 11 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) **kasační stížnost**. Namítla, že městský soud vyložil aplikovaná ustanovení zákona o DPH v rozporu s unijním právem. Stěžovatelka v předmětném zdaňovacím období pořídila stavební materiál (polystyrenové desky a příslušenství k jejich montáži) od dodavatelů z Polska a Francie. Toto zboží bylo posléze dodáno odběratelům stěžovatelky v Itálii. Přepravu zajišťovala stěžovatelka prostřednictvím svého jednatele, přičemž ve všech případech proběhla přeprava tak, že zboží bylo dopraveno od dodavatele stěžovatelky přímo k odběrateli žalobkyně, aniž by se ocitlo na území České republiky. Ve všech případech bylo dodávané zboží pořízeno od osob registrovaných k dani z přidané hodnoty v členském státě, odkud bylo zboží nakoupeno (Polsko a Francie), a dodáno osobám registrovaných v členském státě, kam bylo zboží dodáno. Stěžovatelka tedy splnila všechny podmínky uvedené v § 17 odst. 1 až 5 zákona o DPH. Ustanovení § 17 odst. 6 – 8 zákona o DPH se na ni nevztahují, neboť je v nich výslovně uvedeno, že prostřední osobou je osoba, která není v České republice plátcem ani identifikovanou osobou, ale je registrována v jiném členském státě. Tato ustanovení se týkají dodání zboží, kdy konečný kupující je registrován k dani z přidané hodnoty v České republice, nikoli v Itálii. Z důvodu své neznalosti začala stěžovatelka uplatňovat argumentaci, že se jedná o třístranný obchod až v okamžiku, kdy ji začaly zastupovat osoby znalé daňového práva.

[6] Správní orgány i městský soud nesprávně vyložily pojem třístranný obchod uvedený v § 17 odst. 1 zákona o DPH, neboť dovodily, že se musí jednat o dohodu tří stran. Z hlediska obecných pravidel o DPH by každý takový obchod, jako prováděla stěžovatelka, znamenal nutnost registrovat se k DPH v Itálii a samotné dodání zboží jejímu odběrateli by proběhlo jako tuzemské plnění. Proto byl zaveden čl. 141 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), který umožňuje dodavateli neregistrovat se k DPH ve státě odběratele, pokud zboží nakoupil v jiném členském státě a zboží bylo přepraveno přímo od jeho dodavatele. Uvedené ustanovení přitom nevyžaduje znalost původního dodavatele konečným odběratelem. Článek 141 směrnice o DPH se promítá do § 11 odst. 4 ve spojení s § 17 zákona o DPH. Zákon o DPH ve světle výkladu městského soudu na rozdíl od unijního práva vyžaduje, aby osoba prvního dodavatele byla rovněž účastníkem smlouvy mezi konečným odběratelem a prostřední osobou. Takový výklad je v rozporu s čl. 141 směrnice o DPH. Vzhledem k rozporu českého a unijního práva stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud předložil Soudnímu dvoru Evropské unie (dále též „SDEU“) předběžnou otázku ve znění: *Je nutné vykládat čl. 141 směrnice o DPH tak, že osoba povinná k dani uvedená v písmenu a) tohoto článku a osoba uvedená v písmenu d) tohoto*

článku musí obě jednat v rámci smlouvy, kterou obě uzavřely s původním dodavatelem zboží, od nějž ho pořídila osoba povinná k dani uvedená v písmenu a) tohoto článku?

[7] Žalovaný se **ve vyjádření ke kasační stížnosti** ztotožnil s posouzením věci městským soudem. V případě stěžovatelky se nejednalo o třístranný obchod ve smyslu zákona o DPH, neboť stěžovatelka nesplnila podmínky uvedené v § 17 zákona o DPH. Stěžovatelkou vystavené daňové doklady pro italské odběratele neobsahují zákonem požadované sdělení, že se jedná o třístranný obchod, ani sdělení dle § 29 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, že „daň odvede zákazník". Na daňových dokladech tak není v rozporu s čl. 226 bod 11a) směrnice o DPH žádným způsobem vyjádřeno, že v důsledku volby zjednodušeného režimu formou třístranného obchodu je odběratel povinen odvést daň. Pokud by stěžovatelka byla prostřední osobou v třístranném obchodu, musela by splnit podmínky uvedené v § 17 odst. 6 i 7 zákona o DPH pro uplatnění osvobození od daně. Stěžovatelka však začala tvrdit, že se jednalo o třístranný obchod účelově zpětně poté, co jí byl doručen výsledek kontrolního zjištění.

[8] Třístranný obchod podle § 17 zákona o DPH nepředstavuje pouhou faktickou posloupnost dvou dodání, nýbrž právní konstrukci založenou na vědomém a koordinovaném uzavření obchodní transakce mezi třemi osobami povinnými k dani, resp. uzavření smlouvy. Výklad, zdůrazňující nutnost existence reálného obchodního vztahu mezi třemi subjekty, je v souladu s čl. 141 směrnice o DPH. Stěžovatelka v průběhu daňové kontroly tvrdila, že správci daně předložila dvě varianty mezinárodních nákladních listů s různými místy vykládky zboží, aby zamezila odběratelům zjistit, od koho bylo zboží pořízeno. Z logiky věci se tak nemohlo jednat o třístranný obchod, neboť strany tohoto obchodu by si ani nebyly známy a nevěděly by, s kým takovou dohodu uzavírají.

III. Posouzení kasační stížnosti

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Mezi stranami není sporné, že stěžovatelka ve zdaňovacím období listopad 2021 pořizovala zboží (pěnový polystyren) od dodavatelů se sídly v jiných členských státech (Polsko a Francie) a dále je dodávala odběratelům se sídly v jiných členských státech (Itálie). Zboží bylo vždy přepraveno od těchto dodavatelů přímo k odběratelům do jiného členského státu (Itálie), aniž by vstoupilo na území České republiky. Stěžovatelka v souvislosti s pořízením zboží z jiného členského státu poskytla svým dodavatelům pro tyto účely DIČ vydané Českou republikou.

[12] Předmětem sporu je, zda stěžovatelka splnila podmínky pro použití zjednodušeného postupu při dodání zboží do jiného členského státu formou třístranného obchodu.

[13] Podle § 2 odst. 1 písm. c) bod 1. zákona o DPH *je předmětem daně pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani.*

[14] Podle § 11 odst. 1 zákona o DPH *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 § 11 odst. 2 zákona o DPH *se za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu 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.*

[16] Podle § 11 odst. 3 zákona o DPH, *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.*

[17] Podle § 11 odst. 4 zákona o DPH, *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.*

[18] Podle § 29 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, *daňový doklad musí obsahovat rovněž tyto údaje: „daň odvede zákazník“, je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno.*

[19] Podle § 108 odst. 4 písm. b) zákona o DPH, *je povinen přiznat daň kupující, který je*

plátcem nebo identifikovanou osobou, kterému je dodáváno zboží zjednodušeným postupem uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu.

[20] Ustanovení § 11 odst. 4 zákona o DPH, které vychází z čl. 42 směrnice o DPH, 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*. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019, cit. dle právního informačního systému ASPI, srov. též rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2024, č. j. 5 Afs 323/2022-38, bod 18; k místu plnění dle § 11 odst. 2 zákona o DPH pak rozsudek ze dne 27. 3. 2014, č. j. 7 Afs 66/2013-78, č. 3051/2014 Sb. NSS, bod 11).

[21] Jednou z podmínek pro použití zjednodušeného postupu při uplatnění DPH formou třístranného obchodu je, že prostřední osoba uvede na daňovém dokladu pro kupujícího údaj „daň odvede zákazník“. Tato podmínka vyplývá z § 29 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, dle nějž platí, že je-li osobou povinnou přiznat daň příjemce plnění, tj. je-li uplatňován *reverse-charge* (režim přenesení daňové povinnosti), musí vystavovatel daňového dokladu na dokladu uvést „daň odvede zákazník“ (srov. Novotná, M., Olšanský, V. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, str. 330). Uvedená podmínka vychází z implementace čl. 226 bodu 11a směrnice o DPH ve znění její novely zavedené směrnicí Rady 2010/45/EU ze dne 13. 7. 2010, kterou se mění směrnice o DPH, pokud jde o pravidla fakturace, a měla by sloužit ke snadnější orientaci příjemce plnění (viz také Brandejs, T. a kol.: *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019, cit. dle právního informačního systému ASPI).

[22] Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 8. 12. 2022, ve věci C-247/21, *Luxury Trust Automobil*, k povinnosti uvést v rámci třístranného obchodu na faktuře poznámku „daň odvede zákazník“ dle čl. 226 uvedl, že smyslem této poznámky je informovat příjemce faktury o právní kvalifikaci plnění uskutečněného jejím vystavovatelem. Tento cíl musí být respektován tím spíše, má-li tento vystavitel za to, že ve výjimečných případech není povinen odvést DPH on, ale příjemce dodávky (bod 54). Znakem režimu přenesení daňové povinnosti je totiž právě to, že pokud nedošlo k platbě DPH mezi dodavatelem a osobou povinnou k dani, která je příjemcem plnění, je tomu tak proto, že povinnost odvést tuto daň z titulu tohoto dodání má právě posledně uvedený (viz rozsudek SDEU ze dne 2. 7. 2020, ve věci C-835/18, *Terracult*, bod 22).

[23] Ve věci *Luxury Trust Automobil* dospěl SDEU k závěru, že v rámci trojstranného

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 (bod 56). Není-li tato poznámka na faktuře uvedena, nedošlo k platnému určení konečného pořizovatele za osobu povinnou odvést DPH. 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 (bod 66).

[24] Ke stejnému závěru dospěl též Nejvyšší správní soud v rozsudku ze 17. 4. 2024, č. j. 7 Afs 197/2022-56, v němž posuzoval, zda tehdejší stěžovatelka (prostřední osoba) splnila podmínky pro použití třístranného obchodu za situace, kdy uvedla na vystavených daňových dokladech pouze DPH ve výši 0 % s poznámkou osvobozeno. Nejvyšší správní soud vycházeje z rozsudku SDEU ve věci *Luxury Trust Automobil* vyslovil, že pokud daňový doklad vystavený prostřední osobou neobsahuje poznámku „daň odvede zákazník“ dle § 29 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, respektive čl. 42 písm. a) ve spojení s čl. 197 odst. 1 písm. c) a čl. 226 odst. 11a směrnice o DPH, není konečný pořizovatel platně určen za osobu povinnou odvést DPH. Za osobu povinnou odvést tuto daň v tuzemsku musí být v souladu s § 11 odst. 2 zákona o DPH považována prostřední osoba (body 57 a 58).

[25] V nyní posuzované věci se jedná o obdobný případ, jímž se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku č. j. 7 Afs 197/2022-56. Stěžovatelka na vystavených daňových dokladech pro kupující (italské odběratele) uváděla pouze nulovou sazbu DPH. Na daňových dokladech nebyla uvedena poznámka, že „daň odvede zákazník“ podle § 29 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, a z daňových dokladů tedy nebylo patrné, že dochází k přenesení daňové povinnosti na konečného odběratele. Stěžovatelka tak na daňových dokladech žádným způsobem nevyjádřila, 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. Stěžovatelka přitom nesplnění této podmínky v kasační stížnosti ani nerozporuje. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka neuvedla na daňových dokladech pro italské odběratele poznámku „daň odvede zákazník“, nedošlo k platnému určení konečného pořizovatele (italských odběratelů) za osobu povinnou odvést DPH. Stěžovatelka nesplnila podmínky pro použití zjednodušeného postupu při dodání zboží do jiného členského státu formou třístranného obchodu, a tedy neprokázala ani splnění podmínek stanovených v § 11 odst. 4 zákona o DPH pro určení místa plnění v případě třístranných obchodů. Daňové orgány proto správně považovaly stěžovatelku za osobu povinnou odvést tuto daň v tuzemsku v souladu s § 11 odst. 2 zákona o DPH (čl. 41 prvním pododstavcem směrnice o DPH).

[26] Jak též poukázaly daňové orgány i městský soud, stěžovatelka neuvedla, že by měly být dodávky uskutečněny zjednodušeným způsobem, ani v daňovém přiznání ani v souhrnném hlášení. S tvrzením, že se šetřené dodávky uskutečnily formou třístranného obchodu ve smyslu § 17 zákona o DPH, stěžovatelka přišla až v reakci na dosavadní výsledek kontrolního zjištění ze dne 7. 12. 2023. Stěžovatelka navíc v kasační stížnosti sama uvedla, že v daňovém přiznání ani v souhrnném hlášení nevykazovala tyto transakce jako

pořízení zboží z jiného členského státu formou třístranného obchodu z důvodu své neznalosti tohoto postupu. To, že by se mohlo jednat o pořízení zboží se speciálním režimem, seznaly teprve až osoby znalé daňového práva, které stěžovatelku zastupovaly při daňové kontrole. Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem i s daňovými orgány, že o tom, že stěžovatelka neuskutečňovala pořízení zboží z jiného členského státu formou třístranného obchodu, svědčí též uvedené skutečnosti.

[27] Daňové orgány stěžovatelce vedle toho, že na daňových dokladech neuvedla poznámku „daň odvede zákazník“, vytkly, že daňové doklady neobsahovaly sdělení, že se jedná o třístranný obchod. Stěžovatelka tak podle daňových orgánů nesplnila podmínku uvedenou v § 17 odst. 7 písm. c) zákona o DPH. Stěžovatelka však namítá, že podmínku podle § 17 odst. 7 písm. c) zákona o DPH nebyla povinna splnit, neboť uvedené ustanovení se vztahuje pouze na případy dodání zboží, kdy konečný kupující je registrován k DPH v České republice, nikoliv v Itálii.

[28] Podle § 17 odst. 1 zákona o DPH, *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.* Odst. 2 až 4 téhož ustanovení pak stanovují podmínky, které musí pro účely třístranného obchodu splnit prodávající, kupující a prostřední osoba.

[29] Podle § 17 odst. 6 zákona o DPH, *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. (zvýraznění zde a dále v textu doplnil NSS)

[30] Podle § 17 odst. 7 zákona o DPH, ***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.

[31] Podmínky zakotvené v § 17 zákona o DPH pro užití třístranného obchodu vychází z implementace čl. 141 směrnice o DPH. Tento článek stanoví kumulativní podmínky, za nichž každý členský stát přijme zvláštní opatření k zajištění toho, aby daň nebyla vybírána při pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněných na jeho území na základě čl. 40 směrnice o DPH, to znamená, je-li tento členský stát státem určení, odeslání nebo přepravy zboží uvnitř Společenství. Cílem čl. 141 směrnice o DPH je, aby zprostředkující subjekt nebyl povinen registrovat se a podávat daňové přiznání v členském státě místa určení zboží (rozsudek SDEU ze dne 19. 4. 2018, ve věci C-580/16, *Firma Hans Bühler*, body 28 a 41).

[32] Ustanovení § 17 zákona o DPH stanovuje v souladu s čl. 141 směrnice o DPH podmínky pro osvobození pořízení zboží z jiného členského státu uskutečněné prostřední osobou s místem plnění v České republice (tzn. je-li v České republice ukončena přeprava či odeslání zboží) formou třístranného obchodu od DPH. Uvedené vyplývá nejen z jazykového znění citovaných ustanovení, ale též ze smyslu a účelu § 17 zákona o DPH, jímž je v souladu s čl. 141 směrnice o DPH osvobodit prostřední osobu z jiného členského státu (nikoliv z České republiky), od povinnosti přiznat a zaplatit daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu v tuzemsku.

[33] Nejvyšší správní soud proto souhlasí se stěžovatelkou, že podmínky uvedené v § 17 odst. 6 a 7 zákona o DPH pro uplatnění třístranného obchodu jsou aplikovatelné pouze na případy, kdy je odeslání nebo přeprava zboží ukončena v tuzemsku, tj. v České republice a konečným kupujícím je osoba registrovaná k DPH v České republice. K tomu lze poukázat též na komentář k § 17 zákona o DPH, jenž shodně uvádí, že „*co se týká úpravy dané odstavci 6 až 8, ta se pak vztahuje výhradně na případy, kdy jsou přeprava nebo odeslání zboží ukončeny v ČR.*“ Odst. 6 téhož ustanovení „*vymezuje pět podmínek, za kterých je prostřední osoba osvobozena od povinnosti přiznat daň z titulu pořízení zboží v ČR. První tři podmínky (registrace prostřední osoby v jiném členském státě, nikoli však v ČR; pořízení za účelem následného dodání a přímá přeprava) jsou již ve své podstatě uvedeny v předcházejících odstavcích.*“ (viz Brandejs, T. a kol.: *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019, komentář k § 17, cit. dle právního informačního systému ASPI).

[34] Vzhledem k tomu, že v nyní posuzovaném případě nebyla přeprava ukončena v tuzemsku, ale v Itálii, a koncovými kupujícími byli italští odběratelé, nevztahovaly se na pořízení zboží uskutečněné stěžovatelkou § 17 odst. 6 a 7 zákona o DPH, a stěžovatelka proto nebyla povinna tyto podmínky splnit, a tedy uvést na daňových dokladech sdělení, že se jedná o třístranný obchod. Přestože daňové orgány a následně i městský soud aplikovaly na případ stěžovatelky nesprávně § 17 odst. 7 písm. c) zákona o DPH, postačí jejich závěr korigovat, neboť k tomu, aby nemohlo být postupováno formou zjednodušeného režimu pro třístranné obchody, postačí, pokud nebude splněna i jediná z podmínek stanovených zákonem o DPH pro uplatnění třístranných obchodů. Jak již bylo uvedeno výše, daňové orgány dospěly k závěru, že stěžovatelka nenaplnila podmínky pro použití zjednodušeného postupu při uplatnění DPH formou třístranného obchodu, jednak z důvodu, že na daňových dokladech vystavených kupujícím (odběratelům z Itálie)

neuvedla sdělení, že se jedná o třístranný obchod podle § 17 odst. 7 písm. c) zákona o DPH, a zároveň z důvodu, že na těchto daňových dokladech neuvedla poznámku „daň odvede zákazník“ podle § 29 odst. 2 písm. c) zákona o DPH. Neuvedení poznámky „daň odvede zákazník“ na daňových dokladech přitom obstojí samo o sobě jako důvod, pro který stěžovatelka nesplnila podmínky pro použití zjednodušeného postupu při uplatnění DPH formou třístranného obchodu.

[35] Daňové orgány proto dospěly ke správnému závěru, že stěžovatelka nesplnila podmínky pro užití zjednodušeného postupu při dodání zboží do jiného členského státu formou třístranného obchodu, a proto nebylo možné postupovat podle § 11 odst. 4 zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že uvedené zboží nevstoupilo na území České republiky, žalobkyně poskytla dodavatelům své české DIČ a neprokázala, že by v Itálii splnila povinnost přiznat daň, daňové orgány určily správně, že místem plnění je podle § 11 odst. 2 zákona o DPH stát, který vydal stěžovatelce daňové identifikační číslo, tedy Česká republika. Stěžovatelce tak nenáleží nárok na odpočet daně. Ačkoliv Nejvyšší správní soud dospěl k tomuto závěru částečně z jiného důvodu než daňové orgány a městský soud, shledal, že závěry daňových orgánů a městského soudu v podstatné míře obstojí.

[36] Vzhledem k tomu, že shora uvedený důvod, pro který stěžovatelka nesplnila podmínky odchylného zjednodušeného režimu pro třístranné obchody, a bylo tedy na místě aplikovat § 11 odst. 2 zákona o DPH, obstojí sám o sobě, Nejvyšší správní soud se již nezabýval tím, zda stěžovatelka splnila ostatní podmínky zjednodušeného postupu formou třístranného obchodu. Z téhož důvodu Nejvyšší správní soud neshledal ani důvod pro položení předběžné otázky SDEU, jak navrhovala stěžovatelka. Zodpovězení otázky, zda je podmínkou třístranného obchodu uzavření třístranné smlouvy mezi prodávajícím, prostřední osobou a kupujícím, kasační soud nepovažoval za relevantní pro rozhodnutí ve věci. Proto ani neměl povinnost požádat Soudní dvůr EU o rozhodnutí o předběžné otázce.

[37] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani obecnou námitku porušení zásady neutrality DPH. Zákon o DPH obsahuje v § 11 odst. 3 korekční mechanismus, který daňovému subjektu umožňuje adekvátně snížit základ daně, pokud daňový subjekt prokáže, že u pořízení zboží z jiného členského státu, které bylo předmětem daně v členském státě ukončení přepravy, splnil svou povinnost přiznat DPH při pořízení zboží v tomto členském státě. Pokud by stěžovatelka splnila svoji daňovou povinnost v členském státě ukončení přepravy (tj. v Itálii), měla by dle § 11 odst. 3 zákona 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 (srov. rozsudky NSS ze dne 13. 6. 2019, č. j. 1 Afs 111/2018-32, body 23 a 24, či již výše uvedený rozsudek č. j. 5 Afs 323/2022-38, bod 28). Tato situace však v nyní posuzovaném případě nenastala, a stěžovatelka se proto nemůže zásady neutrality DPH úspěšně dovolávat.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[38] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110

odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[39] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. června 2026

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu