ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **M. Š.,** zastoupený Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2016, č. j. 25171/16/5300-21443-701328, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 17. 10. 2017, č. j. 57 Af 14/2016 – 355,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 17. 10. 2017, č. j. 57 Af 14/2016 – 355, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení nadepsaného rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 17. 10. 2017, č. j. 57 Af 14/2016 – 355, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2016, č. j. 25171/16/5300-21443-701328. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 6. 2015, č. j. 640514/15/2403-50521-403394 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), jímž byla stěžovateli za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 631 271 Kč.

[2] Krajský soud žalobu zamítl, protože neshledal stěžovatelovy žalobní námitky důvodnými. Předně neuznal stěžovatelovu argumentaci ohledně předčasnosti jím podané

žaloby s ohledem na zpochybnění plné moci udělené stěžovatelovu zástupci prvoinstančním orgánem a dále nepovažoval za důvodný návrh na předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU, neboť dospěl k závěru, že § 17 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc, dále jen „zákon o DPH", upravující tzv. „třístranné obchody" není pro projednávanou věc relevantní. Krajský soud vyšel z toho, že je zjevné, že § 17 zákona o DPH na věc nedopadá z toho důvodu, že základní podmínku pro jeho aplikaci představuje skutečnost, že zboží je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do České republiky a je určeno pro kupujícího, pro kterého prostřední osoba (stěžovatel) uskutečňuje následné dodání zboží. Krajský soud dospěl k závěru, že zjednodušený postup podle čl. 141 směrnice Rady 2006/112/ES, ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH") bylo lze použít pouze v Maďarsku, neboť k pořízení zboží (místo dodání) došlo právě na území Maďarska. Poněvadž nebylo zjištěno, že by společnost Keil Plusz Kft., která byla kupujícím v rámci třístranného obchodu, přiznala, resp. zdanila plnění, které měla přijmout od stěžovatele jakožto prostřední osoby v třístranném obchodu, byl dle krajského soudu postup žalovaného podle § 11 odst. 2 věty první zákona o DPH na místě. Krajský soud uvedl, že za daného skutkového stavu nepřipadá v úvahu ani aplikace § 11 odst. 4 zákona o DPH, který upravuje situaci, v níž nedojde k využití § 11 odst. 2 zákona o DPH. Zákon o DPH v daném ustanovení vymezuje tři základní předpoklady, s jejichž naplněním spojuje, že plnění není předmětem daně z přidané hodnoty v ČR (rozhodným kritériem je místo ukončení přepravy zboží), které krajský soud shrnul tak, že a) prostřední osoba pořídila zboží v jednom členském státu za účelem jeho následného dodání v členském státu ukončení přepravy, b) kupující přiznal a zaplatil daň jako při pořízení zboží z jiného členského státu, c) prostřední osoba podala souhrnné hlášení. V nyní projednávané věci bylo prokázáno, že minimálně podmínka pod bodem b) nebyla naplněna. Krajský soud porovnal znění podmínky b) s čl. 42 písm. a) směrnice o DPH, jenž byl jejím předobrazem, přičemž dospěl k závěru, že mezi nimi není obsahového rozdílu v tom, že by český zákonodárce překročil rámec vytyčený směrnicí a požadoval po daňovém subjektu více, než ukládají normy práva evropského. Jistá tvrdost zákona spočívající v kategorickém požadavku na to, že ze strany kupujícího musí dojít k přiznání a zaplacení daně v jiném členském státě, aby se prostřední osoba jejímu placení vyhnula, což do určité míry činí postavení prostřední osoby závislé na konání kupujícího, aniž by jej mohla ovlivnit, je podle soudu odůvodněna specifickou povahou třístranného obchodu. Pokud právní úprava s cílem ulehčit obchodní výměnu přenáší povinnost přiznat a zaplatit daň na příjemce, je třeba důsledně trvat na tom, že pokud příjemce nesplní své povinnosti, zaplatí daň prostřední osoba bez ohledu na to, zda konání příjemce mohla ovlivnit či předpokládat.

[3] Krajský soud se s ohledem na uvedené nevěnoval polemice vedené mezi účastníky ohledně toho, zda byla přeprava zboží zahájena na Slovensku (třístranný obchod), či v Polsku (řetězový obchod), neboť bez ohledu na odpověď na tuto otázku, je již nyní zcela zřejmé, že podmínky pro zjednodušený postup podle § 17 zákona o DPH nebyly z důvodu nedoručení zboží do ČR a nepřiznání a nezaplacení daně maďarskou společností Keil Plusz Kft dány. Z těchto důvodů soud neprovedl ani stěžovatelem navrhované důkazy.

pokračování

[4] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s." Má za to, že krajský soud vadně posoudil právní otázky rozhodné pro správné posouzení věci a to zejména otázku dopadu změny právního hodnocení použití „zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území EU formou tříštranného obchodu" podle § 17 zákona o DPH na dosud proběhnuvší řízení. Soud dle stěžovatele dále pochybil, když své rozhodnutí opřel o skutková zjištění, která nejen že nejsou obsahem spisu, ale z průběhu daňového řízení je zřejmé, že správce daně tato zjištění ani nečinil.

[5] Krajský soud své rozhodnutí postavil na hodnocení, že maďarský odběratel, Keil Plusz Kft., který byl v postavení kupujícího, pořízení zboží nepřiznal a nezdanil. Za důkaz pro toto tvrzení vzal soud odpověď dožádaného správce daně, nicméně stěžovatel má za to, že z této odpovědi nebylo možné uvedené tvrzení dovodit. Otázka, jestli byla odvedena daň, totiž vůbec nebyla v rámci dožádání položena. Dožádány správce daně k dodávkám ve výši 846 747 Eur pouze uvedl, že K. T., který byl zástupcem společnosti Keil Plusz Kft., si nemohl vzpomenout na to, že by měl obchodní kontakt se stěžovatelem, a také že plátce nepředložil žádné doklady, proto nemůže odpovědět na položené otázky. Z obdržené zprávy přitom není vůbec zřejmé, proč plátce nepředložil žádné doklady, případně, co znamená, že si pan K. T. nemohl vzpomenout na obchodní kontakty s firmou stěžovatele. Z informace obdržené od slovenského správce daně je zřejmé, že za firmu kupujícího Keil Pluzs Kft. byl osobou oprávněnou k odběru zboží pan L. L. To může být dle stěžovatele důvodem, proč si pan K. T. nemohl vzpomenout na kontakty se stěžovatelem. Stěžovatel se domnívá, že z informace maďarského správce daně nelze dovodit, zda bylo, nebo nebylo pořízení zboží v Maďarsku přiznáno či zdaněno a jestli byla zaplacena daň. Otázka, zda byla odvedena daň, vůbec nebyla položena a dožádaný správce daně tuto informaci neuvádí.

[6] Stěžovatel poukazuje také na judikaturu Nejvyššího správního soudu ohledně hodnocení důkazů z mezinárodního dožádaní, např. rozsudek ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011 – 166, z nějž plyne, že sdělí-li dožádaný stát výsledek šetření, aniž informuje o postupech, kterými k tomuto výsledku došel, a o zdroji informace, je důkazní hodnota takové informace omezená.

[7] Stěžovatel má za to, že správce daně měl dostatek důkazů o tom, že došlo k dodání zboží stěžovatelem kupujícímu Keil Plusz Kft. v Maďarsku. Pokud tedy vznikly pochybnosti, zda bylo zboží firmě Keil Plusz Kft. skutečně dodáno a zda bylo pořízení zboží tímto plátcem přiznáno, stěžovatel má za to, že správce daně měl konfrontovat přímo společnost Keil Plusz Kft. s listinami dosud svědčícími o tom, že jí zboží bylo dodáno. Správce daně tak neučinil. Z jeho dalšího jednání a vyjadřovaní je však dle stěžovatele evidentní, že měl za prokázané, že zboží bylo dodáno do Maďarska, a to společnosti Keil Plusz Kft. Uvedené dle stěžovatele plyne i ze zprávy o daňové kontrole na str. 6 a 7. Zmínka o tom, že si zástupce této firmy nepamatuje, že by se stěžovatelem obchodoval, se poprvé objevila až ve vyjádření žalovaného k žalobě. Do té doby nebylo dodání zboží nijak rozporováno. Krajský soud podle stěžovatele tímto postupem porušil § 75 odst. 1 s. ř. s., když vycházel ze skutkového stavu, který tu nebyl v době rozhodování správního orgánu.

[8] Správce daně zpochybnil pouze ta plnění, u nichž byla doprava zahájena v Polsku a dodavatelem zboží byla osoba registrovaná k dani na Slovensku. Těchto případů bylo 7. V dalších 32 případech, kdy byla doprava zahájena na Slovensku, správce daně osvědčil splnění podmínek zjednodušeného postupu třístranného obchodu. Proto zřejmě také v rámci dožádání požadoval informaci o prokázání skutečnosti, kde byla zahájena přeprava předmětného zboží. Otázka, zda byla daň z pořízení zboží zaplacena, nebyla položena vůbec. Správce daně tuto skutečnost tedy neprověřoval a soud tak přijal své závěry na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu.

[9] Krajský soud kromě toho vyloučil aplikaci § 17 zákona o DPH, když uvedl, že podle jeho názoru nemá toto ustanovení k věci žádný relevantní vztah. Za daného stavu nepřipadá v úvahu ani aplikace § 11 odst. 4 zákona o DPH, kdy toto ustanovení je spojeno s aplikací § 17 zákona o DPH. Přesto ale k výkladu § 11 odst. 2 zákona o DPH krajský soud použil znění podmínky obsažené právě v § 11 odst. 4 zákona, tedy že „*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*“, což činí napadené rozhodnutí vnitřně rozporným, a proto nepřezkoumatelným. Přitom podmínka obsažená v § 11 odst. 2 zákona o DPH zní, že jestliže pořizovatel neprokáže, že „*pořízení zboží z jiného státu členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží (...)*“. Rozdíl mezi těmito ustanoveními musí být dle stěžovatele zřejmý každému, a to jak gramatickým, tak teleologickým výkladem, když smyslem této úpravy byla implementace čl. 41 Směrnice, která k tomu uvádí „*... pokud pořizovatel neprokáže, že toto pořízení bylo předmětem daně podle čl. 40*“.

[10] Stěžovatel uvádí, že proti použití informace maďarského správce daně a zejména proti jeho použití jako důkazu osvědčujícího nepřiznání a nezaplacení daně své protiargumenty uplatnil již v rámci ústního projednání žaloby coby vyjádření k důkazu provedenému soudem. Soud se však v odůvodnění napadeného rozsudku uvedeným vůbec nezabýval.

[11] Stěžovatel namítá, že postup soudu, který nebyl podložen skutkovými zjištěními ani pro něj neexistují žádné důkazní prostředky, je v rozporu s čl. 36 odst. 1 Listiny a čl. 1 Ústavy, tedy že došlo k zásahu do stěžovatelova práva na spravedlivý proces.

[12] Stěžovatel se domnívá, že s ohledem na nedostatečné skutkové zjištění provedené správcem daně měl soud napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k doplnění skutkových zjištění. K tomu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 – 79.

[13] Stěžovatel již v žalobě namítal, že jeho postup byl zcela v souladu se směrnicí o DPH (čl. 141) a místo plnění bylo určeno pouze dle čl. 40, když čl. 41 se z důvodu splnění podmínek čl. 42 nepoužije. Povinnost přiznat daň má dle čl. 197 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH pořizovatel, kterým je v této věci společnost Keil Plusz Kft.

[14] Stěžovatel principiálně nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že se na jeho věc neaplikuje § 17, potažmo § 11 odst. 4 zákona o DPH. Dle jeho názoru je § 11 odst. 4 zákona implementací čl. 42 směrnice. Stěžovatel má za to, že uvedený článek byl ale implementován chybně. Rozpornou je zde podmínka obsažená v § 11 odst. 4 zákona o DPH, neboť směrnice takovou podmínku nepřipouští. Soud na takto vznesenou námitku reagoval eufemistickým vyjádřením, že jistá tvrdost zákona spočívající v kategorickém požadavku na to, že ze strany kupujícího musí dojít k přiznání a zaplacení daně v jiném členském statě, aby se prostřední osoba jejímu placení vyhnula, aniž by mohla chování kupujícího ovlivnit, je podle soudu odůvodněna specifickou povahou tříštranného obchodu. Stěžovatel ale tvrdí, že nejde o dovolenou tvrdost, ale o překročení dovolené implementace směrnice. Je tomu tak proto, že uvedené pravidlo zcela mění podmínky pro nepoužití čl. 41 směrnice.

[15] Pro stěžovatele jako prostřední osobu by bez součinnosti kupujícího a bez součinnosti zahraničního správce daně bylo prakticky nemožné prokázat splnění dané podmínky. Směrnice tak za tímto účelem ukládá prostřední osobě pouze povinnosti uvedené v čl. 42 směrnice, kdy účelem je prokázat, že se pořízení uskutečnilo pro potřeby následného dodání na území členského státu dle čl. 40 a došlo k oznámení tohoto dodání formou předložení souhrnného hlášení. Stěžovatel má za to, že Česká republika při implementaci čl. 42 směrnice překročila účel a cíl, kterého mělo být dosaženo, tedy vyloučit postup podle čl. 41 a z toho plynoucí zdanění při pořízení zboží z jiného členského státu ve státě, který prostřední osobě vydal identifikační číslo k DPH v případech splnění podmínky obsažené v čl. 42 písm. a) a b) směrnice, a to i s ohledem na bod 31 uvozovací části směrnice. Stěžovatel má za to, že transpozice směrnice, jak byla provedena, rozšiřuje podmínky pro vyloučení aplikace čl. 41, aniž by pro to existovalo oprávnění. Tato chybná transpozice vede k neodůvodněnému odlišnému zacházení s domácími plněními a plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, přičemž takový postup je dle čl. 273 směrnice o DPH členskému státu zapovězen.

[16] Stěžovatel je toho názoru, že jsou splněny podmínky pro přímou aplikaci čl. 42 směrnice. Ust. § 11 odst. 4 zákona o DPH se proto dle jeho názoru v části *„a osoba, které bylo zboží dodáno v čl. státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, přiznala a zaplatila daň…“* nepoužije. Stěžovatel k tomu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2016, č. j. 3 Afs 200/2014 – 79.

[17] Stěžovatel je přesvědčen, že bylo prokázáno, že splnil podmínky směrnice o DPH uvedené v čl. 42, 141 a 197 a povinnost přiznat a zaplatit daň z pořízeného zboží v Maďarsku přešla na kupujícího.

[18] S ohledem na vše uvedené navrhuje stěžovatel rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svém závěru vyjádřeném již v napadeném rozhodnutí, že se u napadených transakcí nejednalo o tříštranné obchody, ale že se jich zúčastnily až čtyři osoby registrované v různých členských státech. K námitce

stěžovatele ohledně nesprávné implementace čl. 42 směrnice do ust. § 11 odst. 4 zákona o DPH žalovaný poukázal na to, že dle krajského soudu aplikace § 11 odst. 4 na projednávanou věc nepřipadá v úvahu, neboť to upravuje situaci, v níž nelze aplikovat § 11 odst. 2 zákona o DPH. V případě stěžovatele však bylo na místě daň vyměřit podle § 11 odst. 2 zákona o DPH. Žalovaný proto uzavřel, že krajský soud sporné otázky posoudil zcela správně, přičemž vycházel z dostatečně zjištěného skutkového stavu podloženého spisovým materiálem. Navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Kasační stížnost splňuje podmínky řízení a je přípustná a projednatelná.

[21] Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[22] Kasační stížnost je důvodná.

[23] Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že u stěžovatele byla zahájena dne 26. 8. 2013 daňová kontrola, jejímž předmětem bylo prověření daňovým subjektem uplatněného zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu. Stěžovatel byl s výsledkem kontrolního šetření seznámen dne 21. 1. 2015, zpráva o daňové kontrole byla projednána dne 27. 5. 2015. Následně byl vydán platební výměr za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013, jímž byla stěžovateli na základě dokazování vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 631 271 Kč.

[24] Z dokladů předložených stěžovatelem bylo při daňové kontrole zjištěno, že stěžovatel obchodoval s cukrem, přičemž obchodní případy byly v daňovém přiznání uvedeny formou třístranného obchodu. Stěžovatel pořizoval cukr od osob registrovaných k dani v jiném členském státě (Slovensko, Polsko) a pořízený cukr dodával svému obchodnímu partnerovi registrovanému v jiném členském státě, společnosti Keil Plusz Kft., Maďarsko.

[25] Správci daně vznikly pochybnosti, zda skutečně došlo k pořízení zboží a jeho následnému dodání v rámci třístranného obchodu a zda byly splněny všechny podmínky třístranného obchodu stanovené v § 17 zákona o DPH. Správce daně vzhledem k vysoké hodnotě obchodních transakcí (22 084 098 Kč) a k tomu, že z předložených dokladů nebylo možno určit přesně místo vykládky a nakládky, u většiny CMR dokladů nebylo možno zjistit, k jakému konkrétnímu dodání zboží se vztahovaly, některé CMR doklady byly nečitelné a některé chyběly, zaslal žádosti o prověření dodání cukru a zaslání dokladů k těmto obchodním transakcím v rámci mezinárodní spolupráce v oblasti DPH. Na základě odpovědí správce daně uznal většinu obchodních transakcí od slovenských a polských dodavatelů jako třístranný obchod. Správce daně konstatoval, že stěžovatel splnil podmínky § 17 zákona o DPH, neboť se jednalo o obchody mezi třemi osobami (SK/PL, CZ, HU), předmětem obchodu bylo dodání téhož zboží, zboží bylo odesláno z členského

státu prodávajícího (PL nebo SK) a bylo přepraveno přímo do členského státu kupujícího (HU). Prodávající i kupující byly osoby registrované k dani v příslušném členském státu a stěžovatel vystupoval jako prostřední osoba.

[26] U části obchodních transakcí (slovenští dodavatelé SALT TRADE a NEW TECH SLOVAKIA) však správce daně konstatoval, že nebyly splněny podmínky tříštranného obchodu, neboť se nejednalo o obchody mezi třemi, ale čtyřmi osobami (CZ, SK, PL, HU). U těchto obchodů byla odesílatelem zboží polská společnost, příjemcem slovenská společnost, místem nakládky bylo Polsko a místem vykládky Maďarsko (společnost Keil Pluzs Kft). V těchto případech nebylo možné použít zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území ES formou tříštranného obchodu, neboť nebyly splněny podmínky § 17 zákona o DPH. Nejednalo se o obchod mezi třemi osobami a nebyla splněna ani podmínka přímého odeslání zboží z členského státu prodávajícího, tj. Slovenska, neboť zboží bylo odesláno z Polska. Stěžovatel poskytl svému obchodnímu partnerovi svoje daňové identifikační číslo vydané v ČR, přeprava zboží však nebyla ukončena v tuzemsku, nýbrž v jiném členském státě, než který vydal daňové identifikační číslo. Správce daně s ohledem na uvedené naznal, že skutečným pořizovatelem zboží byl v těchto případech stěžovatel. V těchto případech tak dle správce daně došlo k povinnosti přiznat v tuzemsku daň z pořízení zboží, a to nikoliv z titulu, že zboží bylo do tuzemska skutečně odesláno nebo přepraveno, nýbrž z titulu přenesení místa plnění do členského státu, jehož daňové identifikační číslo použil stěžovatel pro účely těchto obchodních transakcí a které poskytl dodavateli zboží (§ 11 odst. 2 zákona o DPH).

[27] Předně Nejvyšší správní soud uvádí, že podle § 75 odst. 1 s. ř. s. při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Citované ustanovení s. ř. s. vyjadřuje jednu ze zásadních zásad správního soudnictví, tj. dispoziční zásadu. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Soudní přezkum rozhodnutí správních orgánů nepředstavuje nástroj ke všeobecné kontrole zákonnosti postupu a rozhodování správních orgánů. Přezkoumá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený § 75 odst. 2 s. ř. s. Překročit její rozsah je soud oprávněn pouze v případě, že se jedná o rozhodnutí nicotné (§ 76 odst. 2 s. ř. s.), nebo nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], vylučující přezkum z hlediska žalobních námitek. Soud je proto vázán rozsahem a důvody žaloby, a pouze v jejich rámci přezkoumává správní rozhodnutí (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84, část IV., dostupné na www.nssoud.cz, stejně jako veškerá dále uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006 - 63), že je jinou vadou řízení před soudem s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup krajského soudu je nejen popřením

dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení (čl. 96 odst. 1 Ústavy, čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a § 36 odst. 1 s. ř. s.), neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své rozhodnutí.

[28] Ačkoli v nyní projednávané věci krajský soud rozhodnutí žalovaného nezrušil, ale žalobu zamítl, zatížil své rozhodnutí výše uvedenou vadou, pro kterou je nutné jeho rozhodnutí zrušit. Krajský soud při svém posouzení věci totiž překročil meze přezkumu správních rozhodnutí, jak byly popsány výše a to tím, že jednak vybočil z dispoziční zásady a tedy z rozsahu přezkumu napadeného rozhodnutí vymezeného v žalobě, jednak zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů a konečně porušil princip stanovený v § 75 odst. 1 s. ř. s., když vycházel z jiného skutkového a právního stavu než daňové orgány.

[29] Stěžovatel v žalobě vymezil rozsah soudního přezkumu tak, že namítal nedostatečné zjištění skutkového stavu zejména ohledně přepravy zboží z Polska přes Slovensko do Maďarska. Domníval se, že měl správce daně, potažmo žalovaný provést výslech zástupců společností NEW TECH SLOVAKIA a. s. a SALT TRADE s. r. o. k objasnění toho, že ačkoli byla doprava zahájena v Polsku, na Slovensku došlo k jejímu přerušení a ve všech případech se jednalo o dvě navazující dopravy. Daňovým orgánům stěžovatel vytkl rovněž to, že informace z mezinárodního dožádání převzaly zcela automaticky, aniž by z obsahu spisu bylo zřejmé, jakou učinily úvahu o způsobu jejich získání a jakou mají vypovídací hodnotu. Další žalobní argumentace stěžovatele směřovala k tomu, že měl správní orgán aplikovat přímo směrnici o DPH, neboť § 17 zákona o DPH je s ní v rozporu.

[30] Krajský soud v napadeném rozsudku hodnotil zjištěný skutkový stav zcela odlišně než daňové orgány a jejich hlavní argumentaci posoudil jako irelevantní (i když dospěl ke stejnému závěru ohledně povinnosti doměřit stěžovateli daň). Za zásadní pro doměření daně stěžovateli bylo v daňovém řízení po proběhnuvší daňové kontrole považováno zjištění správce daně, že u části obchodních transakcí, které stěžovatel deklaroval jako třístranný obchod (PL/SK, CZ, HU), se o třístranný obchod nejednalo, neboť v nich vystupovaly nikoliv tři, ale čtyři subjekty (PL, SK, CZ, HU), a nebylo tak lze využít zjednodušeného postupu třístranného obchodu podle § 17 zákona o DPH.

[31] Krajský soud však nepovažoval, na rozdíl od daňových orgánů, za podstatné, jestli bylo zboží do Maďarska dodáno z Polska, nebo ze Slovenska, tedy jestli se obchodních transakcí zúčastnily tři nebo čtyři daňové subjekty. Krajský soud přišel se zcela novou argumentací, konkrétně že § 17 zákona o DPH na nyní projednávanou věc nedopadá proto, že základní podmínku pro jeho aplikaci představuje skutečnost, že zboží musí být přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do České republiky, a je určeno pro kupujícího, pro kterého prostřední osoba (zde stěžovatel) uskutečňuje následné dodání zboží. Krajský soud tento závěr dovodil jednak ze znění § 17 odst. 6 zákona o DPH, jednak i z čl. 141 směrnice o DPH. Poněvadž v nyní projednávané věci není sporu o tom, že zboží do České republiky dopraveno vůbec nebylo, nebyly podle krajského soudu splněny podmínky pro aplikaci zjednodušeného postupu u třístranného

obchodu. Krajský soud tedy výkladem uvedených ustanovení dovodil, že použití zjednodušeného režimu bylo lze v nyní projednávané věci uplatnit pouze v Maďarsku u maďarského správce daně podle maďarských předpisů, neboť místo dodání se nacházelo v Maďarsku. S ohledem na uvedené krajský soud vůbec nevypořádal stěžovatelovy námitky ohledně postupu správních orgánů při zjišťování skutkového stavu, tedy konkrétně okolnosti přepravy zboží.

[32] Ačkoli krajský soud vyloučil aplikaci § 17 zákona o DPH s ohledem na to, že zboží nebylo vůbec dodáno do České republiky, obsáhle se dále ve svém rozsudku zabýval tím, proč na věc nelze aplikovat § 11 odst. 4 zákona o DPH, který se týká právě zjednodušeného postupu při třístranném obchodu. Dle tohoto ustanovení platí, že (p)*okud 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.* Uvedená argumentace krajského soudu postrádá hlubšího smyslu, právě s ohledem na to, že použití režimu třístranného obchodu již před tím z jiného důvodu vyloučil. Navíc se při jejím zdůvodnění krajský soud dopustil pochybení, které způsobilo jednak nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, jednak porušení principu uvedeného v § 75 odst. 1 s. ř. s.

[33] Krajský soud vyšel z toho, že užití zjednodušeného postupu u třístranného obchodu nebylo možné rovněž proto, že maďarskou společností Keil Plusz Kft. nedošlo k zaplacení daně. K tomu krajský soud bez dalšího vycházel toliko z odpovědi maďarského správce daně na mezinárodní dožádání (spr. spis č. l. 38). Jak ale namítá stěžovatel, maďarský správce daně v odpovědi na dožádání uvedl pouze to, že si pan K. T. nemohl vzpomenout na obchodní kontakt se stěžovatelem a že na českým správcem daně položené otázky nemůže odpovědět, protože maďarský plátce nepředložil žádné doklady. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že skutečnost, jestli maďarská společnost Keil Plusz Kft. zaplatila, nebo nezaplatila DPH, nebyla v daňovém řízení vůbec brána v potaz a daňové orgány ji nepovažovaly jakýmkoli způsobem za relevantní, jak to plyne jak ze zprávy o daňové kontrole, tak i z rozhodnutí žalovaného. Navíc, s ohledem na znění odpovědi maďarského správce daně, není Nejvyšší správní soud na rozdíl od krajského soudu přesvědčen o tom, že lze mít uvedenou skutečnost bez dalšího s jistotou za prokázanou.

[34] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že ze zprávy o daňové kontrole i z napadeného rozhodnutí plyne, že správce daně ani žalovaný nerozporovali, že bylo zboží dodáno společnosti Keil Plusz Kft. do Maďarska, o čemž svědčí faktury, přepravní listy, smlouvy uzavřené s touto společností a také odpověď slovenského správce daně na mezinárodní dožádání. Zmínka o tom, že si zástupce společnosti Keil Plusz Kft. nepamatuje na obchodní spolupráci se stěžovatelem, se poprvé objevuje až ve vyjádření žalovaného k žalobě, potažmo v napadeném rozsudku, spolu s informací o tom, že s ohledem na nepředložení dokladů touto společností nelze zodpovědět otázku, jestli došlo k přiznání a uhrazení daně. Ačkoli byla odpověď maďarského správce daně součástí

spisového materiálu, krajský soud z ní vyvodil zcela jiné závěry než daňové orgány, které ji zřejmě, s ohledem na její nezohlednění, považovaly v průběhu daňového řízení za irelevantní. Měl-li krajský soud za to, že daňové orgány nesprávně posoudily skutkový stav, což ostatně namítal rovněž žalobce, resp. že se opomenuly vypořádat s některými podklady obsaženými ve spisu, měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit. Z judikatury Nejvyššího správního soudu totiž plyne, že „(j)*sou-li nedostatky ve zjištění skutkového stavu takového rozsahu, že jejich odstraňování by znamenalo nahrazovat činnost správních orgánů soudem, uloží krajský soud tuto povinnost správnímu orgánu*“ (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2017, č. j. 10 As 24/2015 - 71).

[35] Krajský soud nicméně svým postupem, kterým z odpovědi maďarského správce daně dovodil zcela nové závěry, činnost daňových orgánů nahradil. Předmětná odpověď maďarského správce daně sice byla provedena jako důkaz v řízení před krajským soudem a krajský soud umožnil stěžovateli se k tomuto důkazu vyjádřit, s jeho námitkami uplatněnými proti tomuto důkazu se ale žádným způsobem nevypořádal. Stěžovatel přitom namítal, že otázka, jestli byla daň zaplacena, nebyla vůbec položena a nelze ji z odpovědi maďarského správce daně ani dovodit. Takový postup krajského soudu nelze akceptovat. Nejvyšší správní soud za prvé připomíná, že „*(p)okud jde o důkazy provedené již v rámci správního řízení, zde je nutné respektovat převážně uplatňovaný kasační princip soudního řízení vedeného dle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. (od principu revizního, vneseného do tohoto řízení § 78 odst. 2 s. ř. s., lze odhlédnout), který lze vyjádřit tak, že „správní tribunál nemá býti judex facti, a stížnost k tomuto tribunálu jest opravný prostředek zkrácený o revisio in facto“ (viz Hácha, E., Slovník veřejného práva československého, sv. II., Polygrafia – Rudolf M. Rohrer – Brno, Brno 1929, s. 851). Soudní přezkum se v tomto řízení tedy omezuje pouze na revisio in jure a soudu (s výjimkou případů, kdy závěry správního orgánu nemají oporu v obsahu správního spisu, nebo se opírají o podklady zjištěné vadným procesním postupem, či výsledek, jehož se správní orgán dobral, není logicky možný) zásadně nepřísluší přehodnocovat skutková zjištění správního orgánu bez toho, že by dokazování sám doplnil. Soud tedy může vytknout správnímu orgánu vadný postup při provádění a hodnocení důkazů, nemůže však nahradit kritizovaná nedostatečná skutková zjištění vlastními závěry, tedy skutkové závěry správního orgánu měnit, pokud sám nedokazoval. V případech, kdy soud přistoupí k vlastnímu dokazování, tedy opakuje důkazy provedené již předtím správním orgánem nebo provede důkazy jím dosud neprovedené, stanoví zákon v ustanovení § 77 odst. 2 věta druhá pravidlo pro hodnocení důkazů jednotlivě i v souhrnu tak, aby došlo ke vzájemnému skloubení a provázání a soud nadále vycházel ze skutkového a právního stavu takto zjištěného, ovšem ve vztahu ke správnímu orgánu s důsledky předvídanými v ustanovení § 78 odst. 5, 6 s. ř. s.*“ (srov. rozsudek ze dne 28. 3. 2007, sp. zn. 1 As 32/2006, in: č. 1275/2007 Sb. NSS). Krajský soud nicméně provedený důkaz vůbec nehodnotil, nevyvrátil stěžovatelovy argumenty, proč z něj nelze dovodit, jestli daň byla nebo nebyla společností Keil Plusz Kft. uhrazena, toliko bez dalšího uvedl, že tomu tak je.

[36] Nejvyšší správní soud k uvedenému dále předesílá, že z napadeného rozsudku navíc vůbec neplyne, že by byl krajským soudem prováděn jakýkoli důkaz a že by k němu měl stěžovatel námitky. Krajský soud v rozsudku pouze bez dalšího uvedl, že vyšel z odpovědi maďarského správce daně, která představovala jeden z jeho klíčových argumentů pro neaplikaci § 17 zákona o DPH na projednávanou věc. Z judikatury Nejvyššího správního

soudu ale plyne, že takový postup krajského soudu způsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozsudku pro nedostatek důvodů. Např. z rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Afs 58/2003 – 75 plyne, že „(n)*epřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny*“ (podtrženo NSS). Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je třeba pokládat rovněž takové rozhodnutí soudu, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, obdobně srov. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73). Z uvedeného je zřejmé, že rozsudek krajského soudu, který jednak v rozsudku vůbec nezmínil provádění důkazů při jednání a zároveň se pak nevypořádal se stěžovatelem uplatněnou argumentací proti provedenému důkazu, je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[37] Zde lze odkázat také na ustálenou judikaturu Ústavního soudu. Ústavní soud např. v rozhodnutí pod sp. zn. I. ÚS 593/04 konstatoval, že *„(ú)stavní právo na spravedlivý proces zahrnuje i povinnost obecných soudů vypořádat se se vším, co v průběhu řízení vyšlo najevo a co účastníci řízení tvrdí, má-li to vztah k projednávané věci. Pokud soudy této zákonné povinnosti nedostojí, a to jednak tím, že se zjištěnými skutečnostmi nebo tvrzenými námitkami nezabývají vůbec nebo se s nimi vypořádají nedostatečným způsobem, má to za následek vadu řízení, promítající se jako zásah do ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o lidských právech a základních svobodách a do práva na soudní ochranu podle čl. 90 Ústavy a čl. 36 odst. 1 Listiny."*. Ve svém rozhodnutí sp. zn. III. ÚS 521/05 pak Ústavní soud uvedl, že *"právu na spravedlivý proces odpovídá povinnost obecných soudů svá rozhodnutí řádně odůvodnit a v tom rámci se adekvátně, co do myšlenkových konstrukcí racionálně logickým způsobem vypořádat se všemi důkazy. Rovněž i s argumentačními tvrzeními uplatněnými účastníky řízení, přičemž v opačném případě dochází k ústavněprávnímu deficitu obdobnému kategorii neústavnosti v podobě tzv. opomenutých důkazů (viz nález sp. zn. I. ÚS 113/02). Je takto povinností obecných soudů vypořádat se se vším, co v průběhu řízení vyšlo najevo a co účastníci řízení tvrdí, má-li to vztah k projednávané věci [viz nález sp. zn. IV. ÚS 563/03, I. ÚS 301/02 , I. ÚS 593/04*“ Z ustálené judikatury Ústavního soudu tedy vyplývá, že již sama skutečnost, že se obecný soud nijak nevypořádal s námitkou účastníka řízení, která má současně vztah k projednávané věci, zásadně zakládá protiústavnost dotyčného rozhodnutí. V nyní projednávané věci lze považovat stěžovatelem uplatněnou námitku za mající vztah k projednávané věci, neboť byla směřována proti důkaznímu prostředku, o který byl opřen závěr krajského soudu stran nemožnosti aplikace § 17 zákona o DPH.

[38] Nejvyšší správní soud ještě doplňuje, že ačkoli krajský soud vycházel ze zcela jiných podmínek pro aplikaci třístranného obchodu a z jinak vyhodnoceného skutkového stavu než daňové orgány, rozhodnutí žalovaného, potažmo správce daně, nezrušil. Nejvyšší správní soud nepopírá, že krajský soud je oprávněn korigovat závěry daňových orgánů, nicméně v nyní projednávané věci krajský soud přišel se zcela odlišným pohledem na

projednávanou věc a nepřípustně tak nahradil jejich činnost. Argumentace krajského soudu je totiž naprosto odlišná a vychází z úplně jiných východisek než argumentace daňových orgánů. Uvedené plyne i z toho, že u těch obchodních transakcí, kterých se účastnily tři strany, mezi nimi také společnost Keil Plusz Kft., správce daně dospěl k závěru, že se jednalo o třístranný obchod, kde byl správně využitý zjednodušený režim podle § 17 zákona o DPH. Výkladem krajského soudu by ale žádná z obchodních transakcí uskutečněných stěžovatelem nemohla být považována za třístranný obchod, protože zboží nebylo nikdy dopravováno do České republiky a navíc krajský soud dovodil, že společnost Keil Plusz Kft. neuhradila daň, což považoval rovněž za zásadní. Jedná se o tak zásadní rozpor v odůvodnění napadeného rozhodnutí a napadeného rozsudku, jenž ve světle výše uvedeného nemůže obstát. Jak již bylo výše formulováno, pokud měl skutečně krajský soud za to, že daňové orgány nesprávně vyložily ust. § 17 zákona o DPH (čl. 141 směrnice o DPH) a nevzaly v úvahu všechny provedené důkazy, resp. je nesprávně vyhodnotily, bylo na místě jejich rozhodnutí zrušit.

[39] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že s ohledem na zjištěné zásadní vady, pro které je nutné rozsudek krajského soudu zrušit, se již dále nezabýval kasační argumentací, která se týká merita věci a s tím související případné přímé aplikace směrnice o DPH, neboť uvedeným se bude opět zabývat krajský soud, vázán shora vyslovenými závěry Nejvyššího správního soudu.

[40] S přihlédnutím k výše uvedenému Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud zatížil své rozhodnutí nezákonností ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když porušil § 75 odst. 1 s. ř. s., nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů a jinou vadou řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., když překročil meze soudního přezkumu správních rozhodnutí (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). V něm bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[41] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. června 2018

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu