



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysly a soudců Mgr. Jaroslava Škopka a Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj) v právní věci **žalobce M.Š.**, bytem ..., *zastoupeného Jiřím Motičákem, daňovým poradcem, se sídlem Cheb, Obrněné brigády 20/20*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2016, č. j. 25171/16/5300-21443-701328,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2016, č. j. 25171/16/5300-21443-701328, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 30.695 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce Jiřího Motičáka, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2016, č. j. 25171/16/5300-21443-701328 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (*dále jen „prvoinstanční orgán“*) ze dne 4. 6. 2015, č. j. 640514/15/2403-50521-403394 (*dále jen „prvostupňové rozhodnutí“*), kterým byla žalobci za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 631.271 Kč. Žalobce požadoval, aby mu bylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

II. Důvody žaloby

Na úvod žalobce předestírá soudu, že tuto žalobu v daném čase podává z důvodu právní jistoty dodržení lhůty dle § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (*dále jen „s. ř.“*), když k datu podání této žaloby není najisto postaveno, zda v době podání žaloby již skutečně došlo k řádnému, a tedy účinnému doručení zde napadeného rozhodnutí žalovaného, když tento jej doručil zmocněnci žalobce Jiřímu Motičákovi – daňovému poradci dne 7. 6. 2016 do jeho

daňové schránky. Toto datum potom deklaroval jako datum nabytí právní moci rozhodnutí. K doručení zmocněnci došlo v souladu s § 41 odst. 1 DŘ na základě plné moci udělené žalobcem dne 16. 7. 2015, když tato byla správci daně, potažmo žalovanému předložena téhož dne tedy 16. 7. 2015. Dne 28. 7. 2016 byla zmocněnci a dne 1. 8. 2016 žalobci doručena výzva správce daně k odstranění vad podání, kdy touto výzvou byl zpochybněn rozsah plné moci udělené dne 16. 7. 2015 a to zejména pro jednání po „jednoznačném ukončení daňové kontroly (§ 88 DŘ)“. Vlivem jednání správce daně, představující vydání výzvy, tak dle názoru žalobce došlo s ohledem na § 28 odst. 2 a 3 DŘ k nastolení neúčinnosti předložené plné moci a to od samého počátku, tedy od 16. 7. 2015 a až do odstranění vad není možné úkony činěné správcem daně vůči tomuto zmocněnci považovat za úkony činěné vůči osobě oprávněné zastupovat daňový subjekt – zde žalobce. K zhojení tohoto stavu nedojde ani odstraněním vad plné moci, a teprve od tohoto odstranění bude možné považovat úkony správce daně, potažmo žalovaného vůči zmocněnci za úkony platné. Z uvedeného důvodu tak ke dni podání této žaloby (dle názoru žalobce) nebylo platně doručeno touto žalobou napadené rozhodnutí, a žaloba by měla být v souladu s § 46 odst. 1) písm. b) s. ř. s. odmítnuta, když návrh byl zjevně podán předčasně. Protože jde v této věci o rozhodnutí právní otázky výkladem předmětných ustanovení, která toliko přísluší soudu, a protože do dne podání této žaloby žalovaný, ani správní orgán v prvním stupni řízení o námitkách žalobce k uplatnění neplatnosti doručení žalovaného rozhodnutí nerozhodli, podává žalobce tuto žalobu z důvodu právní jistoty s tím, že očekává její odmítnutí pro předčasnost.

Žalobce již ve svém odvolání uplatnil námitku nedostatečného zjištění skutkových okolností, když správce daně odmítl provést důkaz výsledkem svědků, a to zástupce společnosti NEW TECH SLOVAKIA a.s. a SALT TRADE s.r.o., kdy jak žalobce zdůvodnil, tyto osoby jsou připraveni správci daně osvědčit, že u přepravy, která byla dle správcem daně opatřených CMR listin započata Martin Šimon – žaloba proti rozhodnutí OFŘ č. j. 25171/16/5300-21443-701328 ze dne 3. 6. 2016 Stránka 6 z 13 v Polsku došlo ve skutečnosti k přerušení dopravy na Slovensku a fakticky i právně se zde ve všech případech jedná o dvě navazující dopravy bez překládky. V rámci přerušení dopravy na území Slovenska došlo ze strany dodavatele k prověření kvality dodávaného zboží a teprve po tomto prověření došlo k zahájení přepravy v obchodním případě, jehož byl žalobce účastníkem. Protože správce daně odmítl provést výslech svědka za pomoci mezinárodního dožádání, opatřil si žalobce prohlášení jednoho z navržených dodavatelů (pana E.C. z firmy SALT TRADE s.r.o., kdy toto prohlášení bylo i odvolacímu orgánu předloženo k posílení argumentace podporující provedení navržených svědeckých výpovědí. Pan E.C. v prohlášení potvrdil, že doprava v obchodních případech mezi ním a žalobcem začínala vždy na Slovensku, a pokud před tím následovala doprava z Polska, jednalo se o obchodní případy, kdy on pořizoval zboží a doprava byla ukončena bez vykládky na území Slovenska. Teprve po kontrole zboží bylo toto bez překládky dále dopraveno do Maďarska jako obchodní případ uzavřený s žalobcem. Administrativním pochybením přepravní společnosti došlo k chybnému vystavení přepravní dokumentů, když faktický stav odpovídalo tomu, že na dopravu ze Slovenska měly být vystaveny samostatné přepravní listy. Jak bylo správcem daně zjištěno při provedení svědecké výpovědi v obdobném případě za jiné zdaňovací období, CMR listy si vystavují řidiči sami při zahájení přepravy. Právní relevance údajů uvedených v těchto nákladních listech, tak musí být posuzována i s ohledem na tuto skutečnost. Přesto, že správcem daně bylo odmítnuto provedení důkazu svědeckou výpovědí, a to i přes žalobcem osvědčené důvody pro takový to důkaz v podobě prohlášení navrhované svědka, uzavřel odvolací orgán tuto námitku s tím, že „Ke skutečnosti tvrzené daňovým subjektem v odvolání, že došlo k přerušení dopravy na Slovensku a tím byl postup dle ustanovení § 17 ZDPH oprávněný odvolací orgán konstatuje, že žádnými důkazními prostředky toto tvrzení nebylo prokázáno. Žalovaný tak potvrdil odepření provedení navrženého důkazu učiněné prvoinstančním správcem daně a současně dává žalobci k tíži, že své tvrzení ničím nedoložil. Takový postup lze dle názoru žalobce lze jistě označit za zneužití svého vrchnostenského postavení v rámci daňového řízení a lze ho zřejmě považovat za zneužití práva žalovaným.

Dále žalobce namítl nesprávného právního posouzení věci na základě chybné aplikace směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Tato otázka je pro celé řízení rozhodná, protože v případě, že by byl potvrzen názor vyslovený a uplatněný žalobcem, tedy že postupoval řádně v rámci zjednodušeného postupu dle závazných pravidel směrnice o DPH, potom by otázka zda přeprava byla zahájena v Polsku, nebo na Slovensku, anebo otázka zda zboží bylo zdaněno v Maďarsku dle § 11 ZDPH byla zcela bezpředmětná a správcem daně rozporované obchodní transakce, na základě kterých provedl doměření daně, by byly z pohledu žalobce posouzeny jako správně zdaněné a k žádnému dodatečnému doměření daně by nedošlo. V rámci kontrolního nálezu bylo konstatováno zkrácení daně v celkové částce 621.700 Kč, když celý tento obnos byl správcem daně určen k doměření na základě konstatování správce daně, že na straně daňového subjektu došlo k porušení podmínky § 17 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Tento právní názor správce daně je neslučitelný s komunitárním právem, jehož aplikací je správce daně vázán, když podmínka ustanovení § 17 odst. 1 a 2 tehdy platného zákona o DPH, jak je dále uvedeno, je v rozporu s ustanovením směrnice o DPH. K podpoře názoru, že správce daně v otázce plnění podmínky dle § 17 odst. 1 a 2 tehdy platného zákona o DPH, na základě které byla výše uvedená daň z takto postižených plnění doměřena při současném neuznání nároku na odpočet, postupuje v rozporu s komunitárním právem, žalobce uvedl, že směrnice o DPH stanoví tato pravidla: Za místo pořízení zboží uvnitř Společenství se dle čl. 40 považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli. V posuzovaném případě se jedná o Maďarsko. Z tohoto obecného principu stanoví Směrnice v čl. 41 výjimku v případech, kdy pořizovatel neprokáže, že zboží bylo předmětem daně dle čl. 40. V takovém se za místo pořízení zboží považuje členský stát, který vydal pořizovateli identifikační číslo pro DPH. Tato výjimka se ale na posuzovaný případ dle čl. 42 Směrnice nepoužije, když dle písm. a) tohoto článku bylo správcem daně najisto prokázáno, že toto pořízení zboží bylo uskutečněno pro potřeby následného dodání na území členského státu určeného dle čl. 40, a příjemce tohoto zboží byl určen za osobu povinnou odvést daň podle čl. 197 Směrnice. Současně byla splněna podmínka dle písm. b) téhož ustanovení, když pořizovatel - žalobce splnil povinnosti související s předložením souhrnného hlášení. Dle článku 141 v návaznosti článku 197 Směrnice, přijme každý členský stát opatření, aby daň nebyla vybírána při pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněných na jeho území na základě článku 40, jsou-li splněny následující podmínky: a) pořízení zboží uskutečňuje osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státě, avšak je identifikována pro účely DPH v jiném členském státě; (ve zde posuzovaném případě je splněno, když pořizovatel (prostřední osoba – daňový subjekt - žalobce) je registrován v CZ a pořízení se uskutečňuje v HU), b) pořízení zboží se uskutečňuje za účelem následného dodání daného zboží, které v témže členském státě uskutečňuje osoba povinná k dani uvedená v písmenu a); (ve zde posuzovaném případě je splněno, když pořizovatel (prostřední osoba) je registrován v CZ a pořízení se uskutečňuje v HU pro následné dodání v HU), c) zboží, které osoba povinná k dani uvedená v písmenu a) takto pořídila, je přímo odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu než toho, v němž je identifikována pro účely DPH, osobě, pro kterou osoba povinná k dani následné dodání uskutečňuje; (ve zde posuzovaném případě je splněno, když pořizovatel (prostřední osoba) je registrován v CZ a pořízení se uskutečňuje z SK, případně (dle názoru správce daně) z PL pro osobu povinnou k dani v HU), d) osoba, pro kterou je následné dodání uskutečňováno, je jinou osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani identifikovanou pro účely DPH v témže členském státě; (ve zde posuzovaném případě je splněno, když dodání se uskutečňuje v HU pro následného pořizovatele (konečný příjemce) osobu povinnou k dani identifikovanou pro účely DPH v HU), e) osoba uvedená v písmenu d) byla v souladu s článkem 197 určena za osobu povinnou odvést daň splatnou při dodání uskutečněném osobou povinnou k dani, která není usazena v členském státě, v němž je daň splatná. (ve zde posuzovaném případě je splněno, když následný pořizovatel (konečný příjemce) byl označen za osobu povinnou odvést daň a dodavatel CZ je osobou

povinnou k dani, který není v HU usazen). Z uvedeného je i na základě zjištění učiněných správcem daně v rámci probíhající daňové kontroly zcela bez pochyb potvrzeno, že místem pořízení zboží a současně místem, kde je povinnost přiznat daň je Maďarsko, a osobou povinnou odvést tuto daň je v souladu s pravidly určenými Směrnicí odběratel, pro kterého bylo zboží pořízeno, tedy společnost Keil Plusz Kft, HU. Z důvodu, kdy v otázce podmínek uvedených v článku 141 neposkytuje Směrnice členským státům možnost, aby tyto byly dále modifikovány a jako takové jsou pro členský stát závazné s přímým účinkem, není možné na zde posuzovaný případ aplikovat omezující podmínku uvedenou v § 17 odst. 1 a 2 tuzemského tehdy platného zákona o DPH. Správce daně tak na zde prověřovaný případ musí aplikovat přímo právní úpravu obsaženou ve směrnici o DPH, a v takovém případě lze konstatovat, že v otázce splnění podmínek definovaných pro dodání zboží, tak jak je definuje směrnice, bylo ze strany daňového subjektu postupováno po právu, tedy zcela v souladu se směrnicí. Samostatnou otázkou potom zůstává, zda postup aplikovaný Českou republikou v rámci omezení definovaných v § 17 odst. 1 a 2 tuzemského tehdy platného zákona o DPH, tedy omezení zahájení dopravy ve vazbě na místo registrace k DPH u dodavatele není porušením obecných principů fungování Evropského společenství, kterým jistě volný pohyb zboží je. Žalobce se domnívá, se že aplikací tohoto ustanovení by docházelo k nedovolenému omezování hospodářské soutěže a volného pohybu zboží, když takováto podmínka nemá žádné ekonomické, ani jiné opodstatnění. Pokud by se totiž nejednalo o postup dle § 17 tuzemského zákona o DPH, ale jednalo by se o přímé dodání zboží mezi dvěma subjekty, potom by pro způsob a místo zdanění nebylo rozhodné, zda je zboží odesláno ze státu, kde je dodavatel registrován k dani z přidané hodnoty. Postup správce daně, kdy v rámci probíhající kontroly aplikuje na prověřovaný případ pouze ustanovení tuzemského zákona, přesto, že to směrnice v daném případě nepřipouští, když neumožňuje v daném případě členským státům přijmout odchylnou úpravu, je třeba označit za chybný, a tedy protiprávní. K této otázce se např. vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 13. 11. 2009 ve věci č. j. 5 Afs 53/2009-63, kde uvádí „*Správce daně nelze zcela jistě činit odpovědným za nesprávnou implementaci šesti směrnice do zákona o dani z přidané hodnoty, lze jej však na druhou stranu nepochybně činit odpovědným za znalost právních předpisů, šestou směrnicí nevyjímaje, a za případnou interpretaci a aplikaci právních předpisů in concreto, zde uplatnění přímého účinku šesti směrnice. (...) Postupoval-li tedy žalovaný podle ustanovení, které je neslučitelné s komunitárním právem, nelze dospět k jinému závěru, než že pochybil. Jak již bylo podáno výše, nesprávná implementace evropského práva nemůže jít k tíži jednotlivce.*“ K povinnosti správního orgánu znát právo, včetně komunitárního a postupovat dle něho se vyjádřil Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 14. 6. 2012 ve věci č. j. 1 Afs 48/2012-47, kde uvedl, „*Správní orgán je odpovědný za znalost právních předpisů, šestou směrnicí nevyjímaje, a za případnou interpretaci a aplikaci právních předpisů in concreto, zde uplatnění přímého účinku šesti směrnice (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009 – 63, publ. pod č. 1986/2010 Sb. NSS). Nelze jistě polemizovat s tím, že správce daně je povinen postupovat v souladu se zákonem, nelze však opomíjet ani povinnost, která jej stíhá stran eurokonformního výkladu zákona vždy tam, jedná-li se o práva jednotlivců. Neryložil-li takto příslušné ustanovení zákona správce daně v I. stupni, tím spíše tak měl učinit žalovaný v odvolacím řízení.*“ V témže rozsudku se Nejvyšší správní soud vyjádřil i k odmítnutí nároku na odpočet, který byl správcem daně v rámci probíhajících kontrol aplikován v souvislosti s přiznáním daně dle § 11 ZDPH, jak ho správce daně chybně aplikoval. K tomuto Nejvyšší správní soud uvádí, „*Nárok na odpočet se uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu. Z toho vyplývá, že veškeré omezení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty má dopad na úroveň daňové zátěže a musí být používáno podobně ve všech členských státech. Odchyly jsou tudíž povoleny pouze v případech výslovně stanovených šestou směrnicí (viz rozsudek ze dne 19. září 2000, *Amprafrance a Sanofi*, C-177/99 a C-181/99, Recueil, s. I-7013, bod 34; výše uvedený rozsudek *Metropol a Stadler*, bod 42, jakož i rozsudek ze dne 11. prosince 2008, *Danfoss a AstraZeneca*, C-371/07, Recueil, s. I-0000, bod 26). Krom toho ustanovení, která stanoví odchylky od zásady nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, jež zaručuje neutralitu této daně, musejí být vykládána striktně (výše uvedený rozsudek *Metropol a Stadler*, bod 59). Krom toho je třeba uvést, že čl. 17 odst. 2 šesti směrnice vyjadřuje výslovným a přesným způsobem zásadu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet částek, které jsou jí účtovány z titulu daně z přidané hodnoty za zboží, které je jí dodáno, nebo za*

služby, které jsou jí poskytnuty, pokud jsou toto zboží nebo služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění (viz rozsudky Metropol a Stadler, bod 43; Danfoss a AstraZeneca, bod 27, jakož i ze dne 22. prosince 2008, Magoora, C-414/07, Recueil, s. I-0000, bod 29). (...) K tomu Nejvyšší správní soud předně uvádí, že výklad příslušných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty je třeba podat ve světle znění a účelu šesté směrnice, aby bylo dosaženo výsledků jí sledovaných (srov. bod [25]). Současně je třeba mít na paměti nutnost vykládat všechna ustanovení obsahující odchylky od zásady nároku na odpočet restriktivně. Šestá směrnice, stejně jako zákon o dani z přidané hodnoty, jsou zbudovány na zásadě nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Pokud tedy zákon nestanoví jinak, je třeba vycházet z presumpce nároku na odpočet, čili cokoli, což zákon výslovně neryjímá, je možno jako odpočet daně na vstupu.“ K otázce přednostní aplikace komunitárního práva orgány veřejné moci, tedy včetně správce daně, se vyjádřil i Ústavní soud, když v rozhodnutí pléna Ústavního soudu ze dne 21. 2. 2006 sp. zn. Pl. ÚS 19/04, dostupné na www.nalus.usoud.cz konstatoval, že „... počínaje dnem 1. 5. 2004 je každý orgán veřejné moci povinen aplikovat komunitární právo přednostně před českým právem tehdy, pokud je český zákon v rozporu s komunitárním právem“. Žalobce tak s odkazem na článek 267 Smlouvy o fungování Evropské unie žádá soud, aby podal návrh na zahájení řízení o předběžné otázce, když otázkou v tomto případě je, zda je Česká republika oprávněna stanovit odchylné podmínky zjednodušeného postupu dle článku 141, 197 a 40 Směrnice jako to učinila v § 17 odst. 1 a 2 zákona o DPH. Když takovým odchylným postupem dochází k nerovnému postavení jednotlivých subjektů na trhu Evropského společenství. A pokud je Česká republika oprávněna k tomuto odchylnému stanovení, zda je podmínka obsažená v § 17 odst. 1 a 2, tedy že za splnění podmínky se považuje pouze případ, kdy zboží je přepraveno z členského státu prodávajícího, je v souladu se základní zásadou Evropského společenství o volném pohybu zboží, když v případě aplikovaném Českou republikou dochází k nedůvodnému omezení pohybu na straně prodávajícího.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný k námitce, že dodání zboží bylo provedeno v souladu s § 17 zákona o DPH, neboť k zahájení přepravy došlo na Slovensku, nikoliv v Polsku, uvedl, že K první žalobní, že § 17 zákona o DPH upravuje problematiku zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu. Ve zmíněném § 17 zákona o DPH jsou vymezeny podmínky, za nichž lze aplikovat pravidla pro tzv. třístranný obchod. Cílem tohoto ustanovení je omezit nadměrnou administrativní zátěž na straně pořizovatele zboží v podobě povinné registrace v členském státě ukončení přepravy či odeslání zboží, jestliže toto zboží má být dodáno pořizovatelem konečnému odběrateli v tomto členském státě a pořizovatel je prostřední osobou v obchodu, kterého se zúčastní tři osoby. Podstatou tohoto zjednodušeného postupu je osvobození pořizovatele od povinnosti přiznat daň v členském státě konečného odběratele a přenesení této povinnosti na konečného odběratele. V daném případě mělo být ve prospěch žalobce skutečně plnění (dodán krystalový cukr), a to dodavateli deklarovanými na předložených daňových dokladech – obchodními společnostmi NEW TECH SLOVAKIA, a.s. a SALT TRADE s.r.o. (obě se sídlem na Slovensku). Dle předložených daňových dokladů měl žalobce následně dodat toto zboží deklarovanému odběrateli - obchodní společnosti Keil Plusz Kft. (se sídlem v Maďarsku). Žalobce pro tyto obchodní případy aplikoval § 17 zákona o DPH, tj. zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu. V rámci daňové kontroly žalobce správci daně předložil Mezinárodní přepravní listy, dle kterých v případě krystalového cukru přijatého žalobcem od dodavatele obchodní společnosti NEW TECH SLOVAKIA, a.s. byla přeprava tohoto zboží zahájena u obchodní společnosti KATOLÍK SP., z.o.o. v Polsku, kdy příjemcem zboží byla obchodní společnost NEW TECH SLOVAKIA, a.s. (Slovensko), přičemž přeprava byla bez překládky ukončena u obchodní společnosti Keil Plusz Kft. v Maďarsku. V případě krystalového cukru přijatého od dodavatele SALT TRADE s.r.o. byla přeprava zahájena u obchodní společnosti PIMA Piotr Śrutwa v Polsku, kdy příjemcem zboží byla obchodní společnost SALT TRADE s.r.o. a přeprava byla bez překládky ukončena u obchodní společnosti Keil Plusz Kft. v

Maďarsku. Mezinárodní přepravní listy správce daně obdržel rovněž prostřednictvím mezinárodního dožádání, přičemž tyto Mezinárodní přepravní listy jsou shodné s těmi, které správci daně předložil žalobce. Třístranným obchodem ve smyslu § 17 zákona o DPH a čl. 141 směrnice o DPH je obchod, který je uzavřen třemi osobami registrovanými k dani ve třech různých členských státech, přičemž předmětem obchodu je dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami s tím, že zboží je přímo odesláno a přepraveno z jiného členského státu osobě, pro kterou osoba povinná k dani následně dodání uskutečňuje. Podmínky, za nichž lze aplikovat zvláštní pravidla pro třístranný obchod, jsou vymezeny především v odst. 1 až 4 § 17 zákona o DPH. Žalovaný má za zjištěné, že v prvním obchodním případě byla dodavatelem zboží obchodní společnost NEW TECH SLOVAKIA, a.s. (Slovensko), která předmětné zboží nakoupila od obchodní společnosti KATOLÍK SP. z.o.o. (Polsko). Zboží bylo naloženo a bez překládky vyloženo u koncového odběratele žalobce - obchodní společnosti Keil Plusz Kft. (v Maďarsku). Jedná se tedy o deklarovaný řetězec společností se sídly Polsko - Slovensko - Česká republika - Maďarsko. V posuzovaném případě se obchodních transakcí zúčastnily čtyři osoby registrované v různých členských státech a zboží bylo přímo odesláno, resp. přepraveno z členského státu prodávajícího (Polsko) do členského státu kupujícího, tj. konečného odběratele (Maďarsko). Nelze tedy přisvědčit žalobci v tom, že postup dle § 17 zákona o DPH byl žalobcem uplatněn oprávněně. V druhém obchodním případě byla dodavatelem zboží obchodní společnost SALT TRADE s.r.o. (Slovensko), která předmětné zboží nakoupila od obchodní společnosti PIMA Piotr Śrutwa (Polsko). Stejně jako v prvním obchodním případě bylo zboží naloženo a bez překládky vyloženo u koncového odběratele žalobce - obchodní společnosti Keil Plusz Kft. (v Maďarsku). Jedná se tedy o deklarovaný řetězec společností se sídly Polsko - Slovensko - Česká republika - Maďarsko. V posuzovaném případě se obchodních transakcí zúčastnily čtyři osoby registrované v různých členských státech a zboží bylo přímo odesláno, resp. přepraveno z členského státu prodávajícího (Polsko) do členského státu kupujícího, tj. konečného odběratele (Maďarsko). Nelze tedy přisvědčit žalobci v tom, že postup dle u§17 zákona o DPH byl žalobcem uplatněn oprávněně. Žalovaný tedy trvá na svém závěru, že žalobci vznikla v souvislosti s výše uvedenými obchodními případy v souladu s § 11 odst. 2 zákona o DPH povinnost přiznat daň při pořízení zboží ve snížené sazbě, a to ve výši 621.700,- Kč. Žalobní námitku je tedy nutno posoudit jako nedůvodnou.

K námitce neslučitelnosti § 17 odst. 1 a 2 zákona o DPH s komunitárním právem, konkrétně se směrnicí o DPH, žalovaný předně konstatuje, že ode dne 1. 5. 2004, tj. ode dne vstupu České republiky do Evropské unie (resp. ode dne vstupu Smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost) se pro Českou republiku staly právní předpisy Evropského společenství závaznými. Problematika třístranného obchodu je upravena primárně v čl. 141 směrnice o DPH. § 17 zákona o DPH je odrazem čl. 141 Směrnice 2006/112/ES, přičemž žalovaný má nadále za to, že zmíněná vnitrostátní právní úprava je plně v souladu s komunitárním právem (Směrnicí 2006/112/ES). Návrh žalobce na předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU tedy v daném případě není absolutně na místě, neboť posouzení žalobcem navrhované předběžné otázky je dle žalovaného zcela jednoznačné. Při posuzování daných obchodních případů je nezbytné přihlédnout rovněž k čl. 23 směrnice o DPH, dle kterého „Členské státy přijmou opatření, aby zajistily, že za pořízení zboží uvnitř Společenství budou považována plnění, která by se považovala za dodání zboží, kdyby byla uskutečněna na jejich území osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“ V daném případě z odpovědi maďarské daňové správy na mezinárodní dožádání (tato zaevidována pod č. j. 825098/14) nadto vyplývá, že nebylo prokázáno, že by obchodní společnost Keil Plusz Kft. s žalobcem obchodovala, když si zástupce obchodní společnosti Keil Plusz Kft. nevzpomněl na to, že by s žalobcem v inkriminovaném období komunikoval a obchodně jednal. Na základě výše uvedeného je zřejmé, že při vyměření daně žalobci muselo být uplatněno § 11 odst. 2 zákona o DPH, jež je ve shodě s čl. 141 písm. e) směrnice o DP. Na základě výše uvedeného je tedy nutno tuto odvolací námitku považovat za nedůvodnou.

Žalobce v žalobě rovněž zpochybňuje účinky doručení žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž neúčinnost plné moci spatřuje ve vydání výzvy k odstranění vad plné moci ze dne 28. 7. 2016. K tomu žalovaný konstatuje, že žalobou napadené rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 25171/16/5300-21443-701328 ze dne 3.6.2016 bylo doručeno prostřednictvím datové schránky dne 7. 6. 2016 panu Jiřímu Motičákovi, daňovému poradci (ID datové schránky: bvpfk3e), tj. zástupci žalobce, zplnomocněnému na základě plné moci ze dne 16. 7. 2015 (uplatněné u správce daně téhož dne). Právní povaha plné moci byla vymezena judikaturou soudů, přičemž žalovaný odkazuje např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 As 171/2014 - 26 ze dne 17. 10. 2014, ve kterém Nejvyšší správní soud definuje plnou moc jako jednostranné prohlášení zmocnitele především o rozsahu zmocnění a osobě, která byla zmocněna, přičemž plná moc dokládá, že se zmocnitel dohodl na svém zastoupení s jinou osobou (zmocněncem) a že mezi zmocněncem a zmocnitelem byla o tomto zastoupení uzavřena smlouva, která má soukromoprávní povahu. Z obsahu dané plné moci ze dne 16. 7. 2015 je zřejmé, že doručením předmětného rozhodnutí zástupci žalobce, panu Jiřímu Motičákovi, nebyl žalovaným nikterak překročen rozsah zmocnění udělený žalobcem panu Jiřímu Motičákovi, daňovému poradci. Žalobce sám ostatně nenamítá, že by obsah plné moci z hlediska rozsahu zmocnění nekorespondoval s jeho skutečnou vůlí. K tomu lze zmínit, že v úvodním odstavci vlastního textu žaloby žalobce výslovně konstatuje, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaný „doručil zmocněnci žalobce Jiřímu Motičákovi - daňovému poradci dne 1. 6. 2016 do jeho datové schránky.“ Žalovaný nerozporuje skutečnost, že žalobce byl vyzván výzvou č. j. 718199/16/2403-00510- 402008 ze dne 28. 7. 2016 k upřesnění výše specifikované plné moci (výzva byla doručena na vědomí rovněž zástupci žalobce, panu Motičákovi). Výzva obsahovala zřejmé nesprávnosti, proto správce daně následně dne 1. 9. 2016 vydal dle §104 odst. 1 daňového řádu rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č. j. 768800/16/2403- 00510-401547. Nelze tedy přisvědčit žalobci vtom směru, že vydáním výzvy k upřesnění plné moci došlo k nastolení neúčinnosti této plné moci od samého počátku, tj. ode dne 16. 7. 2015. V této souvislosti je nutno rovněž konstatovat, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 3. 6. 2016 a doručeno dne 7. 6. 2016. Předmětná výzva k upřesnění plné moci č. j. 718199/16/2403-00510-402008 byla vydána dne 28. 7. 2016. Žalobou napadené rozhodnutí tedy nabylo právní moci přede dnem vydání předmětné výzvy, přičemž odvolací orgán nepřesnosti či vady plné moci ze dne 16. 7. 2015 v okamžiku doručování žalobou napadeného rozhodnutí neshledal a neshledává je ani nyní. Žalovaný tedy adresoval žalobou napadené rozhodnutí dle § 41 odst. 1 daňového řádu zástupci žalobce, panu Jiřímu Motičákovi, a to plně v souladu s uplatněnou plnou mocí ze dne 16. 7. 2015, která se výslovně vztahuje i na odvolací řízení. Tento závěr nemůže být popřen ani následným postupem správce daně prvního stupně, neboť deklaratorní výzva, kterou učinil správce daně prvního stupně mimo řízení, jehož průběh a výsledek je nyní podroben soudnímu přezkumu (resp. až po skončení tohoto řízení, tj. po nabytí právní moci napadeného rozhodnutí o odvolání), nemůže zpochybnit zákonnost a správnost doručení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Je nadto nesporné, že materiální funkce doručení byla v daném případě naplněna. Žalobce se s obsahem žalobou napadeného rozhodnutí s určitostí seznámil, neboť proti tomuto byla v zákonné lhůtě podána žaloba v rámci správního soudnictví. Žalobce tedy nemohl být nikterak zkrácen na svých právech. Rovněž tuto žalobní námitku žalovaný hodnotí jako nedůvodnou.

IV. Replika žalobce

V replice k vyjádření žalovaného žalobce zopakoval svoji argumentaci týkající se pochybení žalovaného, resp. prvoinstančního orgánu, které spočívalo neprovedení výsledku jím navržených svědků v rámci daňového řízení. Žalobce navrhl, aby svědky – E.Č. a P.G. vyslechl soud při jednání.

V. Vyjádření účastníků při prvním jednání

Při jednání žalobce rozšířil argumentaci v tom směru, že žalovaný postupoval nesprávně a nekonzistentně, když z celkem 47 případů dodávek společnosti Keil Plusz Kft. za 22.181.042 Kč osvědčil v 32 případech s celkovou částkou 18.014.905,30 tyto za správné a souladné se zákonem a pouze v 7 případech za celkem 4.166.137 Kč rozporoval splnění podmínky podle § 17 zákona o DPH. Žalovaný setrval na svém dosavadním vyjádření.

VII. První rozhodnutí krajského soudu ve věci

Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 17. 10. 2017, č. j. 57 Af 14/2016 - 355, žalobu zamítl. Tento rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2018, č. j. 2 Afs 402/2017 – 37 (dále jen „*zrušující rozsudek*“).

VIII. Vyjádření žalovaného po zrušení předchozího rozsudku

Žalovaný má za to, že odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Plzni č. j. 57 Af 14/2016 - 355 koresponduje s odůvodněním rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 25171/16/5300-21443-701328 ze dne 3. 6. 2016, přičemž Krajský soud v Plzni v rámci svého rozsudku nikterak nevybočil z mezí merita šetřené kauzy. V daném případě jde o situaci, kdy český daňový subjekt (žalobce) dodal od osoby registrované k dani v jiném členském státě zboží do Maďarska. Dle žalovaného je nutno zdůraznit, že meritem a předmětem celého sporu mezi žalobcem a žalovaným je posouzení otázky místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu (materie stanovení místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu je upravena v § 11 zákona o dani z přidané hodnoty). Pro jednoznačné zodpovězení této otázky však bylo nutno mimo jiné posoudit dílčí skutečnost, a to, zda jde v tomto případě o třístranný obchod ve smyslu § 17 zákona o dani z přidané hodnoty. Krajský soud v Plzni stejně jako žalovaný dospěl k jednoznačnému závěru, že § 17 zákona o dani z přidané hodnoty, jež upravuje zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, se pro tento případ neaplikuje.

Mezi žalobcem a žalovaným není sporné, že přeprava zboží byla ukončena v Maďarsku, přičemž tuto skutečnost ostatně nečinil spornou ani Krajský soud v Plzni (viz poslední odstavec na str. 10 rozsudku č. j. 57 Af 14/2016 - 355). Krajský soud v Plzni v předmětném rozsudku stejně jako žalovaný v rozhodnutí č. j. 25171/16/5300-21443-701328 v této souvislosti odkázal mj. na § 17 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty „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“ Aplikace ust. § 17 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty je tedy v případě žalobce zapovězena již z toho důvodu, že nebyla naplněna podmínka, že zboží musí být přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do České republiky a je určeno pro kupujícího, pro kterého prostřední osoba uskuteční následné dodání zboží. Vzhledem k tomu, že přeprava byla ukončena v Maďarsku, je třeba pro posouzení splnění podmínek třístranného obchodu postupovat v projednávané věci podle maďarských právních předpisů. Případná polemika stran třístranného obchodu by tedy mohla účinně směřovat pouze vůči maďarskému správci daně. V rámci odpovědi maďarské finanční správy na mezinárodní dožádání (evidováno pod č. j. 825098/14) však vyplývá, že ohledně maďarské společnosti Keil Plusz Kft. (DIČ: HU24221777), která měla být dle tvrzení žalobce v postavení kupujícího v rámci třístranného obchodu, maďarský správce daně neeviduje žádné doklady, z nichž by vyplývalo, že by tato společnost přiznala, resp. zdanila plnění, které tato měla přijmout od žalobce, jakožto prostřední osoby v rámci třístranného obchodu. K závěru Nejvyššího správního soudu, že Krajský soud v Plzni suploval hodnocení důkazů za žalovaného, a to konkrétně ve věci odpovědi na mezinárodní dožádání, žalovaný konstatuje, že tato odpověď

nebyla pro posouzení naplnění podmínek § 17 zákona o dani z přidané hodnoty relevantní (jak vyplývá shora).

Skutečnost, že v rámci daného obchodního případu vystupovaly čtyři osoby registrované v různých členských státech, je další skutečností svědčící o faktické nemožnosti aplikovat § 17 zákona o dani z přidané hodnoty. S ohledem na skutečnost, že žalovaný vyloučil aplikaci ust. § 17 zákona o dani z přidané hodnoty, bylo třeba se důsledně zabývat otázkou, zda žalobci vznikla povinnost přiznat daň z pořízení zboží z jiného členského státu. Z předložených CMR listů i odpovědi na mezinárodní dožádání bylo zjištěno, že přepravované zboží fyzicky nikdy nebylo na území České republiky, neboť toto bylo od dodavatelů přepravováno přímo do skladu odběratele v Maďarsku. Místem plnění tak je v souladu s § 11 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty Česká republika, jakožto členský stát, který vydal DÍČ, které daňový subjekt poskytl svému dodavateli z jiného členského státu, přičemž nebylo prokázáno, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží.

Aplikaci ust. § 11 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty by bylo možno vyloučit naplněním podmínek dle ust. § 11 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, avšak toto zákonné ustanovení je podmíněno existencí dodání zboží do jiného členského státu formou třístranného obchodu. Již výše však bylo zkonstatováno, že v daném případě nelze o třístranném obchodu ve smyslu ust. § 17 zákona o dani z přidané hodnoty vůbec hovořit. Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku č. j. 2 Afs 402/2017 - 37 k závěru, že Krajský soud v Plzni v napadeném rozsudku vyhodnotil skutkový stav zcela odlišně od žalovaného. I když tedy dospěl Krajský soud v Plzni ke stejným meritorním závěrům jako žalovaný, měl přesto žalobou napadené rozhodnutí o odvolání dle Nejvyššího správního soudu zrušit. K tomu žalovaný podotýká, že nespátňuje žádný věcný důvod, který by zavdával legitimní příčinu pro zrušení rozsudku Krajského soudu v Plzni ze strany Nejvyššího správního soudu v rámci řízení o kasační stížnosti. Stejně tak dle žalovaného neexistuje důvod, na základě kterého by měl nyní Krajský soud v Plzni zrušit rozhodnutí žalovaného č. j. 25171/16/5300-21443-701328. Nejvyšší správní soud sice hovoří o rozdílném přístupu k dané problematice ze strany Krajského soudu v Plzni a žalovaného, žalovaný má však za to, že došlo ke zrušení předmětného rozsudku Krajského soudu v Plzni s největší pravděpodobností v důsledku ne zcela správného pochopení institutu třístranného obchodu ze strany Nejvyššího správního soudu. Komparací odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Plzni č. j. 57 Af 14/2016 – 355 ze dne 17. 10. 2017 a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného č. j. 25171/16/5300-21443-701328 ze dne 3. 6. 2016 je nutno dojít k závěru, že obě rozhodnutí jsou navzájem korespondující a vyřčené závěry si nijak neodporují. Skutečnost, že Krajský soud v Plzni dospěl k závěru, že důsledné odůvodnění argumentace žalovaného stran nemožnosti aplikovat zjednodušený postup při třístranném obchodu z důvodu, že posuzovaných obchodních případů se účastnily osoby čtyři, je bezpředmětné vzhledem k tomu, že institut třístranného obchodu nelze v dané situaci prakticky využít již vzhledem k existenci § 17 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty, není zcela odlišným zhodnocením věci, jak naznačuje Nejvyšší správní soud. Žalovaný tedy nadále zcela setrvává na svých závěrech, přičemž plně souhlasí rovněž se závěry obsaženými v rozsudku Krajského soudu v Plzni č. j. 57 Af 14/2016 – 355 ze dne 17. 10. 2017.

IX. Posouzení věci soudem

Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. O věci samé rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný s tím vyslovili souhlas.

S ohledem na skutečnost, že předchozí rozsudek Krajského soudu v Plzni byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu, byl soud na základě ustanovení § 110 odst. 4 s.ř.s. současně vázán právními názory vyslovenými Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozhodnutí.

Žaloba je důvodná.

Soud úvodem předesílá, že setrvává na argumentaci vyjádřené ve zrušeném rozsudku, a to sice, že v projednávané věci šlo o obchodní případ, v němž český daňový subjekt (žalobce) dodal od osoby registrované k dani v jiném členském státě - prodávajícího (mezi stranami je sporné, zda se jednalo o polskou či slovenskou osobu) zboží do Maďarska (přeprava a doručení zboží do Maďarska je podle tvrzení účastníků nesporná), přičemž předmětem sporu je dále skutečnost, zda následně došlo ze strany žalobce k dodání zboží maďarskému odběrateli (kupujícímu). Podle § 17 odst. 1 zákona o DPH v rozhodném znění platí, že „*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.*“ Na citované ustanovení pak navazuje § 17 odst. 6 téhož zákona, podle něhož „*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 (...)* (zvýrazněno zdejší soudem).“ Je tedy zcela zjevné, že § 17 na věc nedopadá z toho důvodu, že základní podmínkou 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 (tj. podle svého tvrzení žalobce) uskutečňuje následné dodání zboží (v projednávané věci je přitom mezi stranami nesporné, že zboží bylo dodáno do Maďarska, jak již soud uvedl shora). Tento závěr ostatně bezpečně vyplývá i ze samotného znění čl. 141 směrnice o DPH, který je transponován do českého právního řádu právě ustanovením § 17 zákona o DPH. Článek 141 totiž stanoví, že „*Každý členský stát přijme zvláštní opatření k zajištění toho, aby daň nebyla vybírána při **pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněných na jeho území** na základě článku 40, jsou-li splněny tyto podmínky 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 plátcem nebo identifikovaná osoba, e) kupující je povinen přiznat daň u dodání zboží uskutečněného prostřední osobou jako při pořízení zboží z jiného členského státu* (zvýrazněno zdejší soudem)“. Z obou právních předpisů, jak českého zákona, tak směrnice EU, tedy podle názoru soudu jasně vyplývá, že pro posouzení splnění podmínek zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu je třeba postupovat v projednávané věci, v níž došlo k pořízení zboží na území Maďarska, právě podle maďarských právních předpisů aplikovaných maďarským správcem daně, neboť přeprava zboží byla ukončena v tomto členském státě. Jestliže žalobce v žalobě rozebírá naplnění jednotlivých podmínek pro aplikaci zjednodušeného postupu uvedených pod písmeny a) až e) shora citovaného ustanovení směrnice o DPH, pak by podle názoru soudu s ohledem na skutkové okolnosti případu (místo dodání v Maďarsku) měla tato polemika směřovat vůči maďarskému správci daně, neboť použití daného institutu je za daných podmínek možné jen v Maďarsku. Jinak řečeno obchodní případy žalobce mohly být realizovány zjednodušenou formou třístranného obchodu, ale případné osvobození od daně byly způsobilé za daného skutkového stavu přiznat toliko maďarské daňové orgány.

Lze shrnout, že za této skutkové situace transakce žalobce v Maďarsku vůbec neměly být správními orgány posuzovány jako třístranný obchod podle českého práva ve smyslu § 17 zákona o DPH a z daných obchodních případů neměly být dovozovány daňově relevantní okolnosti ve

vztahu k osvobození od platby DPH. Soud proto přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí, a to s ohledem na právní názor Nejvyššího správního soudu obsažený v bodu 38 zrušujícího rozsudku, podle něhož „pokud měl skutečně krajský soud za to, že daňové orgány nesprávně vyložily ust. § 17 zákona o DPH (čl. 141 směrnice o DPH), bylo na místě jejich rozhodnutí zrušit“, neboť právní posouzení skutkového stavu žalovaným a soudem se zcela míjí.

Jestliže na základě výsledků daňové kontroly má správce daně pochybnosti o tom, že k třístrannému obchodu v Maďarsku došlo (např. protože bude mít za to, že se jednalo o řetězový obchod mezi čtyřmi subjekty a žalobce tak není od platby DPH osvobozen) učiní dotaz na maďarského správce daně, zda v Maďarsku bylo žalobci z přezkoumávaných transakcí přiznáno osvobození od DPH z titulu zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu na základě článku 141 Směrnice. V případě negativní odpovědi (tj. dojde k vyloučení varianty třístranného obchodu), správce daně vyzve žalobce, aby prokázal, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží (tj. v Maďarsku). Teprve jestliže žalobce tuto skutečnost neprokáže, bude moci správce daně přistoupit k aplikaci pravidla pro určení místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu podle § 11 odst. 2 věty první zákona o DPH, který stanoví, že „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 pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží“ a vyměří daň žalobci, subjektu s vydaným českým daňovým identifikačním číslem, když dané plnění by za této situace bylo předmětem daně (viz. §2 odst. 1 písm. c) bod 1 zákona o DPH, podle něhož platí, že „předmětem daně je zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani“).

S ohledem na výše prezentovaný právní názor se soud nezabýval otázkou souladu české právní úpravy třístranného obchodu obsažené v § 17 zákona o DPH s evropským právem, neboť toto ustanovení českého zákona v projednávané věci vůbec nemělo být aplikováno. Ze stejných důvodů pozbývá smyslu se blíže věnovat polemice vedené mezi účastníky ohledně toho, zda byla přeprava zboží zahájena na Slovensku (jak tvrdí žalobce) a jedna z podmínek pro aplikaci institutu třístranného obchodu by byla splněna, či zda k zahájení přepravy došlo již v Polsku (jak tvrdí žalovaný), neboť se opětovně jedná o otázku, kterou musí řešit maďarský správce daně.

Soud neshledal žalobcovi pochybnosti o předčasnosti jím podané žaloby z důvodu zpochybnění plné moci udělené zástupci žalobce prvoinstančním orgánem důvodnými. Institutu předčasnosti se věnoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 668/04 ze dne 25. 10. 2004, v němž uvedl, že „Účel institutu předčasnosti je založen na záměru omezit podávání návrhů, u nichž se stěžovatelé ještě nemohli dostatečně seznámit s výrokem rozhodnutí a jeho odůvodněním, přičemž obsah opravného prostředku (tj. též žaloby) by nemohl být dostatečně kvalifikovaný a soud by byl nadměrně zatěžován stanoveným postupem pro odstraňování vad.“ Jak uvádí sám žalobce v podané žalobě, výzva prvoinstančního orgánu, jíž došlo k zpochybnění rozsahu zástupčího oprávnění jeho zástupce Jiřího Motičáka, byla učiněna až poté, co zástupci bylo doručeno napadené rozhodnutí. Za dané situace pochybení prvoinstančního orgánu učiněné po již proběhlém řízení (výzva byla odvolacím orgánem zrušena) nemá pro projednávanou věc žádného významu, napadené rozhodnutí bylo doručeno do dispoziční sféry zástupce žalobce, tento mohl jak v prvoinstančním, tak odvolacím řízení vykonávat veškerá procesní práva mu náležející, s napadeným rozhodnutím se seznámil. V této souvislosti soud předesílá, že zrušení rozhodnutí pro procesní vadu mohou odůvodnit jen taková podstatná pochybení správního orgánu, která mohla mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí (na pozici strany), nebo takové vady, které by potenciálně vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí mít mohly. Zjistí-li soud, že řízení před správním orgánem bylo zatíženo určitou procesní vadou,

vždy musí dále hodnotit, zda popsaná vada mohla či nemohla mít vliv na zákonnost vydaného správního rozhodnutí. Jen v případě, že taková vada zákonnost vydaného rozhodnutí ovlivnit mohla, bude dán důvod ke kasaci správního rozhodnutí. V daném případě předmětné pochybení žádných dopadů na postavení žalobce mít nemohlo (ten je ostatně ani netvrdil).

Závěr

Soud shledal napadené rozhodnutí nezákonným a žalobu důvodnou. Zrušil proto podle § 78 odst. 1 s.ř.s. napadené rozhodnutí pro nezákonnost, podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Správní orgán je podle § 78 odst. 5 s.ř.s. v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku.

X. Náklady řízení

Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu soud přiznal v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3.000 Kč, v zaplaceném soudním poplatku za řízení o kasační stížnosti ve výši 5.000 Kč a v odměně za dva úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), tj. převzetí a příprava zastoupení (v řízení před krajským soudem daňovým poradcem, v řízení před Nejvyšším správním soudem advokátem), dva úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d), tj. podání žaloby a podání kasační stížnosti a jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), když se daňový poradce zúčastnil soudního jednání. Podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5. advokátního tarifu sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí částku 3.100 Kč. Za pět úkonů právní služby tak žalobci přísluší náhrada ve výši 15.500 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má daňový poradce za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč. Za pět úkonů právní služby tak soud žalobci přiznal náhradu ve výši 1.500 Kč. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu má žalobce nárok na úhradu cestovného k jednání z Chebu do Plzně a zpět dne 17. 10. 2017 osobním automobilem RZ: ... podle vyhlášky č. 440/2016 Sb., vždy 107 km jedna cesta, při průměrné spotřebě 5,1 litrů na 100 km, při sazbě základní náhrady ve výši 3,9 Kč/km, při vyhláškové ceně pohonných hmot ve výši 29,50 Kč za litr, celkem ve výši 1.156 Kč. Náhrada za promeškaný čas činí částku 600 Kč za 6 půlhodin podle § 14 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je daňovým poradcem, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 3939 Kč, náklady řízení tedy včetně daně z přidané hodnoty činí částku ve výši 30.695 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 12. prosince 2018

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: L. K.