



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **Sigmabor s.r.o., v likvidaci**, sídlem Mlýnská 326/13, Brno, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2018, čj. 36445/18/5300-21442-711315, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2021, čj. 29 Af 111/2018-44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je místo plnění u DPH.

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty platebními výměry ze dne 25. 7. 2017, čj. 3530563/17/3001-51525-712060, čj. 3531005/17/3001-51525-712060, čj. 3531230/17/3001-51525-712060 a čj. 3531816/17/3001-51525-712060, za zdaňovací období únor, duben, květen a červenec 2015. Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím platební výměry potvrdil a odvolání zamítl.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, kterou Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Soud v rámci posouzení místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu vycházel z předpokladu, že skutkový stav je mezi účastníky řízení nesporný. Dospěl k závěru, že k ukončení přepravy zboží na území České republiky nedošlo. Žalobkyně poskytovala svým dodavatelům svoje tuzemské VAT ID, přičemž neprokázala, že by zboží bylo předmětem daně v členském státě ukončení přepravy. Žalobkyni tudíž vznikla povinnost přiznat daň v tuzemsku. Postupem orgánů finanční správy nedošlo ke dvojímu zdanění. Ani v případě třístranného obchodu by nebyly splněny podmínky pro stanovení místa plnění podle § 11 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“), a místo plnění by muselo být určeno náhradním způsobem podle § 11 odst. 2 zákona o DPH. Žalovaný nepostupoval v rozporu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, jelikož neprováděl žádné dokazování, ani nedospěl k odlišnému skutkovému či právnímu závěru než správce daně. Žalovaný nepochybil, pokud se v napadeném rozhodnutí nezabýval tvrzením, že se jednalo o plnění podléhající slovenské dani.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Tvrdí, že závěr o třístranném obchodu se poprvé objevil až v žalobou napadeném rozhodnutí. Žalovaný tak měl stěžovatelku s touto novotou seznámit dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Ze zjištěných skutečností se, vyjma právního hodnocení žalovaného, nabízí další tři možnosti právního posouzení. Žalovaného tížila povinnost provést správné právní hodnocení. Krajský soud nesprávně aplikoval rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 22. 4. 2010 ve spojených věcech C-536/08 a C-539/08, *Facet*. Skutkové okolnosti byly odlišné. V rozsudku *Facet* zboží vůbec nedorazilo k registrovaným odběratelům do Španělska, popř. dorazilo do Španělska, avšak odběratelům registrovaným na Kypru. Stěžovatelka oproti tomu prokázala zdanění v místě ukončení přepravy, resp. dodání řádně přiznala a zdanila. Neobstojí tak ani závěr, že postupem daňových orgánů nedošlo ke konečnému odepření nároku na odpočet DPH. Postup žalovaného vede ke dvojímu zdanění a popírá zásadu daňové neutrality. V obdobné věci byla SDEU položena předběžná otázka ve věci C-696/20, *Dyrektor*. Nejvyšší správní soud by tak měl vyčkat na rozsudek SDEU, popř. položit předběžnou otázku v nyní posuzované věci.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že argumentace stěžovatelky je vnitřně rozporná. Stěžovatelka neprokázala, že k ukončení přepravy zboží došlo na území České republiky, svému dodavateli poskytla VAT ID z České republiky a rovněž neprokázala, že zboží bylo předmětem daně v členském státě ukončení přepravy. Rozsudek ve věci *Facet* je proto přílehlavý. Korekční mechanismus v § 11 odst. 3 zákona o DPH se netýká daně odvedené v členských státech, ve kterých bylo zboží nakoupeno, nýbrž se váže k dani odvedené v členských státech ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Pouhé dodání zboží osobě v jiném členském státě nevypovídá nic o tom, zda je toto zboží následně předmětem daně, tedy zda daň byla v tomto státě přiznána a odvedena. Stěžovatelka byla povinna ve státě ukončení přepravy přiznat DPH. Měla by tak být schopna úhradu daně prokázat. S výjimkou jediného případu byla přeprava zboží ukončena vždy ve zcela jiném členském státě než ve členském státě odběratele. DPH tedy měla být přiznána a odvedena v místě, kde došlo k ukončení přepravy zboží, nikoliv tam,

pokračování

kde mají sídlo odběratelé. Odběratelé si navíc neplnili své daňové povinnosti. Ke dvojímu zdanění nemohlo dojít, jelikož stěžovatelka neprokázala, že daň byla v zahraničí uhrazena. Pokud by tak prokázala, uplatnil by se korektiv v § 11 odst. 3 zákona o DPH. Předběžná otázka ve věci *Dyrektor* se týká situace, ve které bylo zboží zdaněno v jiném členském státě, tudíž není přílehlavá na nyní posuzovanou věc. Není navíc nutné pokládat novou předběžnou otázku SDEU. Tvrzení žalobkyně o třístranném obchodu je účelové. Správce daně v rámci správného právního posouzení není povinen za daňový subjekt domýšlet alternativní tvrzení o skutkovém stavu. Žalovaný nebyl povinen žalobkyni seznámit dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Nedospěl totiž k odlišnému právnímu názoru. K námitce, že § 11 odst. 4 zákona o DPH neobsahuje podmínku přiznání DPH odběrateli, konstatuje, že zákon o DPH v rozhodném znění tuto podmínku obsahoval. Podle přechodných ustanovení je nutno aplikovat původní právní úpravu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Ze spisu vyplývá, že stěžovatelka od dodavatelů se sídlem v jiných členských státech ze skladů na Slovensku nakupovala potravinářské a drogistické zboží a dále je prodávala do dalších členských států. Žalovanému vznikly důvodné pochybnosti ohledně toho, zda došlo k přepravení zboží do České republiky, vzhledem k rozporu v údajích na CMR listech a dokladech o nákupu a prodeji. Vyzval proto stěžovatelku k prokázání místa plnění při pořízení a dodání zboží. Ta se ovšem nikterak konkrétně nevyjádřila. Žalovaný dospěl k závěru, že k přepravě zboží do České republiky nedošlo, jelikož tomu nesvědčí žádné skutečnosti. Odběratelé jsou pro své správce daně nekontaktní, nepodávají daňová přiznání a daň nezaplatili. Stěžovatelka v souvislosti s pořízením zboží z jiného členského státu poskytla svým dodavatelům pro tyto účely VAT ID vydané Českou republikou. Zjištěný skutkový stav stěžovatelka nespornuje. Nesouhlasí ovšem s právním hodnocením rozhodných skutečností.

[8] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřijatelná, *opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Stěžovatelka musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti mj. reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud pouze opakuje námitky, které uvedla v žalobě, aniž by jakkoliv reflektovala argumentaci krajského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (srov. usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36).

[9] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že dodání zboží od německých či maďarských plátců ze skladů na Slovensku nelze klasifikovat jako dodání zboží do jiného členského státu. Tvrdí, že pokud český plátec dojedne na Slovensko, tam si zboží vybere, zaplatí a odveze, jedná se s největší pravděpodobností o vnitrostátní dodání na Slovensku. V žalobě ovšem namítala, že žalovaný byl povinen provést právní hodnocení skutečného obsahu právního jednání bez ohledu na režim vykázaný daňovým subjektem, což ale

neučinil. Krajský soud v bodě 16 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že tvrzení stěžovatelky, že se jednalo o plnění podléhající slovenské dani, lze hodnotit jako účelové. Dále uvedl, že vzhledem k tomu, že tato povaha transakcí jednoznačně nevyplývá ani z daňového spisu, nelze orgánům finanční správy vyčítat, že takovou alternativu nevezly v potaz a výslovně se jí v rozhodnutí nezabývaly. Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalobní námitka stěžovatelky mířila k posouzení, zda byl žalovaný povinen provést právní hodnocení ohledně v žalobě naznačovaného vnitrostátního dodání zboží na Slovensku. Krajský soud se tak věcně nezabýval tím, zda dodání zboží stěžovatelce mělo podléhat dani na Slovensku. Námitka stěžovatelky, jdoucí do věcné podstaty místa dodání zboží, tak dostatečně nereaguje na závěry krajského soudu, resp. se jedná o námitku, jež nebyla vznesena před krajským soudem, ačkoliv vznesena být mohla. Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedenou kasační námitku stěžovatelky nelze projednat, neboť nesměřuje proti rozhodovacím důvodům krajského soudu. Je proto nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s., protože se opírá o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s.

[10] K odepření nároku na odpočet podle § 11 odst. 2 zákona o DPH stěžovatelka namítá, že rozsudek SDEU ve věci *Facet* je na nyní posuzovanou věc nepřiléhavý. Stěžovatelka prokázala zdanění v místě ukončení přepravy. Neobstojí tak ani závěr, že postupem daňových orgánů nedošlo ke konečnému odepření nároku na odpočet DPH. Krajský soud v bodech 12 a 13 napadeného rozsudku konstatoval, že rozsudek ve věci *Facet* je přílehavý, jelikož k ukončení přepravy zboží pořízeného z jiného členského státu nedošlo na území České republiky, stěžovatelka svému dodavateli poskytla VAT ID vydané Českou republikou a zároveň neprokázala (ze správního spisu nic takového nevyplývá), že by předmětné zboží bylo předmětem daně v členském státě ukončení přepravy. Nedošlo tak ke konečnému odepření nároku na odpočet. Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud jednoznačně dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala uhrazení daně v zahraničí a ze správního spisu uhrazení daně v zahraniční rovněž neplyne. Stěžovatelka však nikterak konkrétně tento závěr nespornuje. Sama pouze konstatovala, že uhrazení daně v zahraničí prokázala, aniž by toto tvrzení čímkoliv podpořila, a na něm následně založila další argumentaci. Pouhé tvrzení, že prokázala zdanění v místě ukončení přepravy, ovšem není dostatečnou reakcí na závěr krajského soudu. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že uvedené dílčí kasační námitky stěžovatelky rovněž nelze projednat, neboť nesměřují proti rozhodovacím důvodům krajského soudu. Jsou proto nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s., protože se opírají o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. Nejedná se totiž pouze o setrvání na jiném názoru, ale o nereagování na výslovně vypořádanou námitku, proti které argumentace stěžovatele nemůže obstát.

[11] Jde-li o námitky projednatelné, stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně vyloučil aplikaci § 11 odst. 4 zákona o DPH, jelikož odběratelé nepřiznali přijetí plnění. Toto ustanovení podle stěžovatelky ovšem neobsahuje nic o hmotněprávní povinnosti odběratelů. Krajský soud ohledně třístranného obchodu v bodě 14 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že stěžovatelka v daňovém řízení neprokázala, že by osoba, které bylo zboží dodáno v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, přiznala a odvedla daň jako při pořízení zboží z jiného členského státu. Tudíž ani v případě třístranného obchodu by nebyly splněny podmínky pro stanovení místa plnění podle § 11 odst. 4 zákona o DPH a místo plnění by muselo být určeno náhradním způsobem podle § 11 odst. 2 zákona o DPH.

pokračování

[12] Podle § 11 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 *se za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli.*

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

[14] Podle odst. 3 stejného ustanovení *pokud je však pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně podle odstavce 1 v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží následně potom, co bylo předmětem daně v tuzemsku, protože daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě, která mu dodává zboží a která je registrovaná k dani v jiném členském státě, bylo vydáno v tuzemsku, je pořizovatel oprávněn snížit základ daně v tuzemsku o základ daně, z kterého byla odvedena daň v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Pro snížení základu daně platí obdobně § 42.*

[15] Podle odst. 4 téhož ustanovení *pokud však je použit zjednodušený postup při dodání zboží do jiného členského státu formou třístranného obchodu, za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo stanovené podle odstavce 1, pokud pořizovatel uskutečnil pořízení zboží z jiného členského státu za účelem následného dodání zboží v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží podle odstavce 1 a osoba, které bylo zboží dodáno v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, přiznala a zaplatila daň jako při pořízení zboží z jiného členského státu a pořizovatel podal souhrnné hlášení.*

[16] Nejvyšší správní soud stran námitky aplikace § 11 odst. 4 zákona o DPH konstatuje, že ustanovení v rozhodném znění stanovilo podmínky ve vztahu k odběrateli, které musejí být naplněny, 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 a pořizovatel podal souhrnné hlášení. Splnění této podmínky ovšem stěžovatelka neprokázala a v řízení ani nikterak nevyšlo najevo. Pro úplnost lze doplnit, že novelou zákona č. 80/2019 Sb. došlo ke změně § 11 odst. 4 zákona o DPH. Jak však přílehlavě poznamenal žalovaný, dle čl. VI bodu 1 této novely zákona platí, že se *pro daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související se použije zákon č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.* Námitka stěžovatelky je proto nedůvodná.

[17] Stěžovatelka dále namítla, že se odůvodnění žalovaného ohledně třístranného obchodu poprvé objevilo až v žalobou napadeném rozhodnutí, jak sám výslovně uvedl krajský soud. Ten však pochybil, když vzápětí konstatoval, že se nejednalo o novou skutečnost, se kterou byl žalovaný povinen stěžovatelku seznámit dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud k námitce v bodech 14 a 15 napadeného rozhodnutí uvedl, že

stěžovatelka tvrdila teprve v odvolání, že předmětné transakce mohou splňovat podmínky dodání zboží formou třístranného obchodu podle § 17 zákona o DPH. Žalovaný průběhu odvolacího řízení neprováděl žádné dokazování (ostatně stěžovatelka ani žádné důkazní návrhy nečinila), ani nedospěl k odlišnému skutkovému či právnímu závěru než správce daně prvního stupně, toliko vypořádal odvolací námitku uplatněnou stěžovatelkou ohledně právního hodnocení věci.

[18] Podle § 115 odst. 1 daňového řádu platí, že *v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.*

[19] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

[20] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se povinností daňových orgánů seznámit daňový subjekt podrobně zabýval v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, *Strojmetal*. V něm dospěl k závěru, že smyslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze povědomí daňového subjektu o všech skutečnostech rozhodných pro posouzení věci. Podstatné je, aby daňový subjekt věděl, které důkazy hodlá odvolací orgán použít, a mohl tak v rámci vyjádření předestřít vlastní hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout jiné. Musí se však vždy jednat o dokazování spadající pod § 115 odst. 1 daňového řádu, tedy do dosahu tohoto ustanovení.

[21] Nejvyšší správní soud se shoduje s žalovaným i krajským soudem v tom, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neprováděl důkazy, ani nedospěl k odlišnému závěru od závěru správce daně. Stěžovatelka závěry správce daně v odvolání pouze zpochybňovala tvrzením, že obchody fakticky naplňují požadavky třístranného obchodu, byť tak nebyl formálně vykázan. Žalovaný se přitom ve svých závěrech plně se správcem daně ztotožnil a v napadeném rozhodnutí pouze vypořádal odvolací námitku. V případě, že by žalovaný v tomto případě postupoval podle § 115 odst. 2 a stěžovatelku seznámil, vypořádal by tím odvolací námitku, aniž by stěžovatelce předestřel nové důkazy a jejich hodnocení, či odlišné právní hodnocení, od správce daně. Stěžovatelčino obecné tvrzení, navíc dostatečně vypořádané již žalovaným v napadeném rozhodnutí, ohledně alternativního právního posouzení věci nastíněné stěžovatelkou (které je navíc v rozporu s jejími ostatními tvrzeními), tak v tomto případě nezaložilo povinnost žalovaného postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Nad rámec rozhodovacích důvodů lze podotknout, že stěžovatelka nikterak netvrdí, v čem shledává závěry žalovaného vadnými, mimo již výše vypořádané námitky interpretace § 11 odst. 4 zákona o DPH. Z její argumentace tak ani není zřejmé, jaký vliv by její případné seznámení mělo na výsledek řízení. Námitka je proto nedůvodná.

pokračování

[22] Stěžovatelka závěrem tvrdí, že zodpovězení předběžných otázek, položených SDEU ve věci *Dyrektor*, je nezbytné pro posouzení nyní posuzované věci. Alternativně žádá o položení nové předběžné otázky na nyní posuzovanou věc. Nejvyšší správní soud konstatuje, ve shodě s žalovaným, že předběžné otázky ve věci *Dyrektor* se míjejí s nyní posuzovanou věcí, jelikož v nyní posuzované věci nebylo prokázáno uhrazení daně v jiném členském státě. Dále lze doplnit, že SDEU v mezidobí ve věci *Dyrektor* rozhodl. V bodě 41 rozsudku ve věci *Dyrektor* přitom SDEU potvrdil závěry z rozsudku ve věci *Facet*, tedy že účelem čl. 41 směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „směrnice o DPH“), je jednak zaručit zdanění pořízení zboží uvnitř Společenství a jednak zabránit dvojímu zdanění téhož pořízení. Jelikož v nyní posuzované věci stěžovatelka úhradu daně v zahraničí neprokázala, bylo by v rozporu s čl. 41 směrnice o DPH, pokud by v dané věci správce daně aplikoval korekční mechanismus. Nejvyšší správní soud rovněž dospěl k závěru, že není na místě předkládat novou předběžnou otázku SDEU, jak si žádá stěžovatelka, jelikož na nyní posuzovanou věc plně dopadají závěry z rozsudku ve věci *Facet*.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že žádná z přípustných kasačních námitek není důvodná, a proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[24] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému, který měl ve věci úspěch, nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. února 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu