



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **Sigmabor s.r.o., v likvidaci**, se 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 16. 5. 2017, čj. 20837/17/5300-21442-711315, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2021, čj. 29 Af 60/2017-58,

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 5. 11. 2015, čj. 3942147/15/3005-52521-706438, čj. 3945878/15/3005-52521-706438 a čj. 3957017/15/3005-52521-706438, za zdaňovací období září, říjen a listopad 2014. 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. 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 priznat daň v tuzemsku. Postupem orgánů finanční správy nedošlo ke dvojímu zdanění. Daňovým orgánům nelze vyčítat, že se nezabývaly možným posouzením transakce jako třístranného obchodu. Žalobkyně třístranný obchod neprokázala. 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.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Předně namítá formální vady v postupech žalovaného a krajského soudu. Tvrdí, že v daňovém řízení nebylo zjištěno, jak obchody vykázali odběratelé. Krajský soud pochybil, jelikož námitku třístranného obchodu vypořádal, aniž by se stěžovatelka měla možnost proti závěrům soudu jakkoliv bránit. Ustanovení § 11 odst. 4 zákona o DPH neobsahuje hmotněprávní povinnost odběratele, pouze pořizovatele (v tomto případě stěžovatelky), a ta pořizovatelka i dodání priznala. Ze zjištěných skutečností se, vyjma právního hodnocení žalovaného, nabízí též další 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 priznala 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 priznána a odvedena. 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

pokračování

členském státě, tudíž není přílehlavá na nyní posuzovanou věc. Není navíc nutné pokládat novou předběžnou otázku SDEU. Tvzení žalobkyně o třístranném obchodu je účelové. Správce daně v rámci správného právního posouzení není povinen za daňový subjekt domýšlet alternativní tvrzení o skutkovém stavu. Stěžovatelka až v podané žalobě začala tvrdit, že předmětné transakce splňují podmínky třístranného obchodu. Sama je přitom v daňových tvrzeních označila na vstupu jako pořízení zboží z jiného členského státu s nárokem na odpočet a na výstupu jako plnění osvobozené od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Část zboží byla dodána i do Maďarska a to osobě registrované k dani v Chorvatsku a na Slovensku, což ani nespĺňuje definici třístranného obchodu. 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.

[6] Stěžovatelka, v návaznosti na rozsudek NSS v její věci ze dne 28. 2. 2023, čj. 8 Afs 206/2021-33, soudu dále zaslala „ozřejmení“ její kasační stížnosti. Má za to, že Nejvyšší správní soud nesprávně vyložil námitku zachování daňové kontinuity. Odběratelé zboží přiznali a zdanili. Rozsudek SDEU ve věci *Facet* je přílehlavý pouze tam, kde dochází ke spotřebě zboží. Ke zdanění nebyl faktický důvod, jelikož plnění bylo dále dodáno dalším plátcům. Proto se nyní posuzovaná věc odlišuje od rozsudku ve věci *Facet* a NSS by měl předložit předběžnou otázku SDEU. V případě nevyhovění kasační stížnosti bude popřena neutralita daně, resp. dojde ke dvojímu zdanění.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Nejvyšší správní soud předesílá, že v obdobné skutkové i právní věci téže stěžovatelky již rozhodl rozsudkem sp. zn. 8 Afs 206/2021. V nyní projednávané věci neshledal důvod odchytil se od závěrů v tomto rozsudku uvedených.

[9] Ze spisu vyplývá, že stěžovatelka od dodavatelů se sídly v jiných členských státech nakupovala potravinářské a drogistické zboží a dále je prodávala odběratelům se sídly v jiných členských státech. Daňovým orgánům vznikly pochybnosti plynoucí z dokladů o nákupu a prodeji zboží a CMR listů o přepravě. Ze spisu dále vyplývá, že nikdy nedošlo k vykládce zboží v České republice a že zboží bylo vždy přepraveno ze skladů na Slovensku přímo k odběratelům v jiných členských státech. 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 nespøruje. Nesouhlasí ovšem s právním hodnocením rozhodných skutečností.

[10] 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 refletovala 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).

[11] 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 bodě 12. napadeného rozsudku konstatoval, že rozsudek ve věci *Facet* je přílehlavý, 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, 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. Stěžovatelka však nikterak konkrétně tento závěr nespornuje. Sama pouze konstatovala, že uhrazení daně v zahraničí prokázala, aniž by toto tvrzení čimkoliv 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 uvedenou kasací námitku stěžovatelky nelze projednat, neboť nesměřuje proti rozhodovacím důvodům krajského soudu. Je proto nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., protože se opírá 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.

[12] 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 neobsahuje žádnou hmotněprávní povinnost odběratelů. Ustanovení vymezuje pouze povinnost pořizovatele, tedy stěžovatelky, a ta pořízení i dodání zboží přiznala. Krajský soud ohledně třístranného obchodu v bodě 13 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.

[13] 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.*

[14] 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*

pokračování

státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Tímto ustanovením není dotčeno ustanovení odstavce 1.

[15] 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.*

[16] 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.*

[17] Nejvyšší správní soud stran námitky aplikace § 11 odst. 4 zákona o DPH konstatuje, že ustanovení v rozhodném znění stanovilo podmínky ve vztahu k odběrateli (osobě, které bylo zboží dodáno), které musejí být kumulativně 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. Nelze se proto ztotožnit se tvrzením stěžovatelky, že § 11 odst. 4 zákona o DPH v rozhodném znění stanovil povinnost výhradně ve vztahu k pořizovateli, nikoliv odběrateli. Splnění podmínky přiznání a zaplacení daně 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.

[18] Stěžovatelka dále namítá vady v postupech žalovaného a krajského soudu. Konstatovala, že námitku třístranného obchodu vnesla poprvé až v řízení u krajského soudu, který se v rozsudku ztotožnil s vyjádřením žalovaného, a námitku zamítl. Stěžovatelka se ovšem proti těmto závěrům soudu neměla možnost bránit. V daňovém řízení nebylo prokázáno, jak obchody vykázali odběratelé, resp. v žalobou napadeném rozhodnutí ani v odůvodnění platebních výměrů o tom není jediná zmínka. Krajský soud k námitce třístranného obchodu v bodě 13 napadeného rozsudku uvedl, že tato povaha transakcí nevyplývá z daňového spisu. Nelze daňovým orgánům vyčítat, že takovou alternativu nevzaly v potaz a výslovně se jí v rozhodnutích nezabývaly. Stěžovatelka ani blíže nedokládá naplnění podmínek třístranného obchodu ve vztahu k jednotlivým transakcím. V tomto ohledu je trefná též připomínka žalovaného uvedená ve vyjádření k žalobě, totiž 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, a nebyly by tudíž ani v případě třístranného obchodu 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. Tímto náhradním místem plnění by přitom byla Česká republika a výsledek daňového řízení by tudíž byl shodný.

[19] Z obsahu kasační námitky je zřejmé, že stěžovatelka považuje závěry krajského soudu za překvapivé. Nejvyšší správní soud ovšem nedospěl k závěru, že by ze strany krajského soudu došlo k porušení zákazu překvapivých rozhodnutí (k tomu blíže srov. např. rozsudky NSS ze dne 12. 8. 2010, čj. 7 Afs 63/2010-65, anebo ze dne 10. 1. 2019, čj. 1 As 382/2018-39). Stěžovatelka v žalobě pouze velice obecně namítla, že hmotněprávní podmínky třístranného obchodu splnila, jelikož každý článek řetězce byl registrován v jiném členském státě a zboží putovalo od dodavatele přímo k odběrateli. Nejvyšší správní soud neshledává závěry krajského soudu překvapivé už jen z toho důvodu, že to byla stěžovatelka, jež vymezila předmět řízení žalobními body, a vznesla do řízení před krajským soudem dosud neuplatněnou námitku. Žalovaný se ve vyjádření k žalobě podrobně k námitce vyjádřil. Nejvyšší správní soud ověřil, že vyjádření žalovaného stěžovatelka obdržela na vědomí. Stěžovatelka i žalovaný dále na tuto námitku reagovali i v navazujících vyjádřeních. Krajský soud tudíž nezaložil své rozhodnutí na zcela jiném (novém) posouzení věci. Nedůvodná je rovněž námitka, že v žalobou napadeném rozhodnutí a odůvodnění platebních výměrů není jediná zmínka o tom, jak obchody vykázali odběratelé. Jelikož stěžovatelka, jak sama přiznává, námitku třístranného obchodu v daňovém řízení nevznesla, není tak vadou, že se jí správce daně a žalovaný ve svých rozhodnutích nezabývali. Námitka stěžovatelky proto není důvodná.

[20] 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*.

[21] K „ozřejmění“ kasační stížnosti doplněnému stěžovatelkou Nejvyšší správní soud dodává, že v průběhu daňového řízení či navazujících soudních řízení stěžovatelka nikterak neprokázala, že by ke zdanění v jiném členském státě skutečně došlo. Pouze obecně tvrdí, že odběratelé plnění přiznali a zdanili. Toto tvrzení je ovšem v rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Samotné prokázání, že zboží bylo doručeno zahraničním plátcům daně, nikoliv konečným spotřebitelům či osobě nemající nárok na odpočet, ve světle výše

pokračování

uvedeného rozboru dotčených zákonných ustanovení, je pro přiznání nároku na odpočet nedostatečné. Navazující úvahy stěžovatelky proto nemohou obstát. Ve smyslu rozsudku *Facet* tedy neprokázala, že zboží se nevyhnulo zdanění, ačkoliv tvrdí opak. Z principu tak nemohlo dojít ke dvojímu zdanění v případě, že úhrada daně v zahraničí nebyla prokázána. Ani v návaznosti na tuto doplňující argumentaci tedy kasační soud neshledal důvody odchýlit se od závěrů již dříve vyslovených ve shora označeném rozsudku ve věci téže stěžovatelky.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] 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.

[23] 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 9. března 2023

Milan Podhrázký
předseda senátu