



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Lenky Oulíkové a Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **InStyle International s.r.o. v likvidaci**, se sídlem Na Zámecké 1518/9, Nusle, Praha 4, zastoupená Mgr. Pavlem Lízalem, advokátem se sídlem J. A. Bati 5637, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 5. 2022, č. j. 17 Af 37/2020-75,

**takto:**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

### Odůvodnění:

#### I.

[1] Žalobkyně (stěžovatelka) v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za srpen 2016 uplatnila nadměrný odpočet ve výši 307 453 Kč. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) zahájil postup k odstranění pochybností a následně daňovou kontrolu. Na základě výsledku daňové kontroly stěžovatelce vyměřil platebním výměrem ze dne 20. 11. 2019 DPH za zdaňovací období srpen 2016 ve výši vlastní daně 1 514 784 Kč. Neuznal uplatněný nárok na odpočet z přijatého plnění od Brugge s.r.o. ve výši 4 096,76 Kč ze základu daně 19 508,40 Kč, neboť stěžovatelka nedoložila daňový doklad č. 2161014 a neprokázala splnění podmínky nároku na odpočet. Dále vyloučil nárok na odpočet daně při pořízení zboží od dodavatelů z jiných členských států, od polského dodavatele Danuta Bedkowska a slovenského dodavatele Kassor International, s.r.o. Dospěl k závěru, že stěžovatelka nedoložila, že zboží bylo dodáno do tuzemska tak, aby zde byla ukončena přeprava. Zboží bylo dopraveno přímo do dalších členských států. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka poskytla dodavatelům české DIČ a neprokázala, že zboží bylo předmětem daně ve státě ukončení přepravy, podle § 11 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „ZDPH“) se za místo plnění považuje tuzemsko a stěžovatelka byla povinna přiznat daň v tuzemsku dle § 108 odst. 1 písm. b) ZDPH. S odkazem na závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 22. 4. 2010, ve spojených věcech C-536/08 a C-539/08, X a fiscale eenheid

Facet – Facet Trading (dále jen „rozsudek Facet“), dospěl správce daně k závěru, že v takovém případě stěžovatelce nenáleží nárok na odpočet daně.

[2] Proti platebnímu výměru podala stěžovatelka odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 23. 10. 2020, č. j. 36800/20/5300-21441-704561 (dále též „napadené rozhodnutí“). Žalovaný se ztotožnil se správcem daně, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno a neprokázala nárok na odpočet daně z přijatého plnění od Brugge, když nesplnila ani základní podmínku dle § 73 odst. 1 ZDPH mít daňový doklad. Na návrh stěžovatelky byl vyslechnut jednatel dodavatele Karel Tomek, ani jeho výpovědi však nebylo prokázáno poskytnutí plnění v konkrétním rozsahu a ceně, na jehož základě měl být vystaven daňový doklad, ani vystavení daňového dokladu. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nedoložila daňový doklad a neprokázala ani faktické uskutečnění plnění, správce daně správně nepřiznal uplatněný nárok na odpočet z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek daných § 73 odst. 1 a § 72 odst. 1 ZDPH. Rovněž žalovaný aproboval závěr správce daně vycházející z rozsudku Facet, že pořízení zboží, které je považováno za uskutečněné ve státě, kde vznikla povinnost přiznat daň pouze v důsledku použití DIČ, ale do něhož nebylo zboží skutečně přepraveno, nezakládá u pořizovatele nárok na odpočet daně. K tomu odkázal též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2019, č. j. 1 Afs 111/2018-32. Stěžovatelka neprokázala přemístění zboží do tuzemska a ani nedoložila, že pořízené zboží bylo předmětem daně v jiném členském státě, v němž byla ukončena přeprava. Bylo proto namístě užít § 11 odst. 2 ZDPH, což ovšem stěžovatelku nezbavilo povinnosti přiznat pořízení zboží v členských státech ukončení přepravy, kde jako pořizovatel měla mít za splnění dalších podmínek nárok na odpočet DPH na vstupu. K tvrzení stěžovatelky uplatněnému v odvolání, že se jednalo o třístranný obchod, uvedl, že stěžovatelka nesplnila podmínku § 17 odst. 7 písm. c) ZDPH, podle níž má prostřední osoba v třístranném obchodu povinnost vystavit kupujícímu daňový doklad se sdělením, že se jedná o třístranný obchod. Navíc sama nevykázala v daňovém přiznání ani souhrnném hlášení obchodní transakce zjednodušeným postupem při dodání zboží formou třístranného obchodu prostřední osobou. Také neprokázala a ani v rámci mezinárodního dožádání nebylo zjištěno, že odběratelé vykážali pořízení zboží od stěžovatelky, a správce daně proto správně neměl za prokázané ani splnění podmínky § 17 odst. 6 písm. e) ZDPH, dle které je kupující povinen přiznat daň u dodání zboží uskutečněného prostřední osobou jako pořízení zboží z jiného členského státu.

## II.

[3] Proti rozhodnutí o odvolání podala stěžovatelka žalobu, kterou Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zamítl.

[4] Městský soud se ztotožnil s žalovaným, že stěžovatelka nesplnila podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přijatého plnění od Brugge dle § 72 a § 73 ZDPH. Stěžovatelka nepředložila daňový doklad, který je primární podmínkou pro přiznání nároku na odpočet daně, a neprokázala ani jeho vydání. Dále poukázal na rozsudek SDEU ze dne 21. 11. 2018 ve věci C-664/16, Vădan (dále jen „rozsudek Vădan“). Stěžovatelka nepředložila ani jiný doklad, který by mohl sloužit jako ekvivalent daňového dokladu. Městský soud nepřisvědčil stěžovatelce, že výpověď jednatele Brugge prokázala vydání daňového dokladu. Jednatel se k jeho vydání stavěl vyhýbavě, kdy nejprve váhavě tvrdil, že byl vydán, poté své tvrzení opravil na „nevím“, k daňovým dokladům neuvedl nic bližšího a ani nepředložil

pokračování

žádné doklady, které by mohly chybějící daňový doklad nahradit. To, že potvrdil uzavření smlouvy o zprostředkování obchodu s cukrem s dodavatelkou Danutou Bedkowskou, neprokazuje uskutečnění konkrétního sporného zdanitelného plnění v rozsahu a ceně dle daňového dokladu. To platí i pro smlouvu o zprostředkování. Stěžovatelka tedy nepředložila daňový doklad, ani jinak neprokázala poskytnutí konkrétního zdanitelného plnění.

[5] Pokud jde o třístranné obchody, městský soud odmítl názor stěžovatelky, že z přímo aplikovatelného právního předpisu Evropské unie plyne, že nebyla povinna deklarovat třístranné obchody v daňových dokladech. K tomu odkázal na čl. 141, čl. 197 odst. 1 písm. c) a čl. 226 bod 11 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. V případě třístranného obchodu je to příjemce (kupující), kdo je povinen přiznat a odvést daň, a proto musí být na faktuře odkaz na směrnici o DPH nebo odpovídající vnitrostátní úpravu, případně jiným srovnatelným způsobem uvedeno, že dochází k přenesení daňové povinnosti.

[6] Dále městský soud poukázal na to, že formální nedostatky daňových dokladů byly jen jedním z důvodů, proč nebylo možné dle daňových orgánů aplikovat § 17 ZDPH. Dalším důvodem bylo neprokázání podmínky daně § 17 odst. 6 písm. e) ZDPH a nevykázání dotčené transakce zjednodušeným postupem při dodání zboží formou třístranného obchodu prostřední osobou v souhrnném hlášení a daňovém přiznání. Odmítl argumentaci stěžovatelky, že obchody byly řádně deklarovány jako třístranné obchody.

[7] Městský soud považoval za klíčové, že stěžovatelka neprokázala, že kupující přiznal daň u dodání zboží uskutečněného stěžovatelkou (prostřední osobou) jako při pořízení zboží z jiného členského státu (dále jen „JČS“). Ustanovení § 17 ZDPH má zjednodušit třístranné obchody za současného dodržení principu daňové neutrality. Neprokáže-li se, že lze aplikovat zjednodušený režim, nastoupí režim § 11 odst. 2 ZDPH. Stěžovatelka nemůže vytýkat správci daně, že své šetření a mezinárodní dožádání nezaměřil k otázce, zda její kupující přiznali v JČS daň dle § 17 odst. 6 písm. e) ZDPH, neboť vycházel z jejího daňového přiznání, v němž tyto obchody nebyly deklarovány jako třístranné obchody. Až v odvolání začala stěžovatelka argumentovat, že šlo o obchody dle § 17 ZDPH. Správce daně na základě obsahu daňového přiznání a kontrolního hlášení zjišťoval, zda bylo zboží dopraveno do České republiky, byť se s ohledem na následné tvrzení stěžovatelky toto zjišťování ukázalo irelevantním (stěžovatelka učinila nesporným, že zboží nebylo dopraveno do České republiky). Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, a tudíž bylo na stěžovatelce, aby prokázala zdanění zboží kupujícími v JČS, což neprokázala. Skutečnosti zjištěné správcem daně v rámci mezinárodního dožádání, na které stěžovatelka poukazovala (CMR listy, místo vykládky, totožnost osoby přebírající zboží, hrazení faktur), považoval městský soud za nerozhodné, neboť mohou prokazovat pouze uskutečnění transakcí, nikoli jejich zdanění v JČS.

[8] Okolnosti týkající se obchodních transakcí se Snapcup Kft. nebyly pro projednávanou věc relevantní, neboť se uskutečnily v jiném zdaňovacím období (září 2016), za které nebyla zahájena daňová kontrola, a nebyly tedy posuzovány. Nemohly tak založit legitimní očekávání ohledně posouzení dle názoru stěžovatelky skutkově obdobných transakcí daňovými orgány.

## III.

[9] Proti rozsudku městského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“).

[10] Pokud jde o nárok na odpočet DPH z přijatého plnění od Brugge, namítá, že podle rozsudku Vădan lze uznat nárok na odpočet daně i na základě jiných dokladů, není-li plátce schopen doložit daňový doklad. Stěžovatelka doložila jiné doklady či podklady, a to smlouvu o zprostředkování, výpověď jednatele Brugge a výpočet výše provize za srpen 2016 v písemnosti ze dne 19. 1. 2019. Tyto skutečnosti však městský soud přehlíží. Stěžovatelka vytýká městskému soudu, že se ztotožnil se závěry žalovaného ve věci neprokázání zprostředkovatelských služeb a stejně jako žalovaný zcela opomíjí důkazní prostředky svědčící v její prospěch, což vede k nesprávným a nepřezkoumatelným závěrům. Stěžovatelka se domnívá, že vůči ní byla neoprávněně použita „metoda bezbřehého dokazování“.

[11] Stěžovatelka dále namítá, že pokud jde o třístranný obchod s cukrem v řetězci Polsko – ČR – Maďarsko, městský soud v bodech 67 až 70 rozsudku pouze v obecné rovině konstatoval správní úvahu žalovaného a není zřejmé, jak se vypořádal s její argumentací ve věci mezinárodního dožádání u maďarského správce daně. Maďarský správce daně sdělil konkrétní skutečnosti, které svědčí ve prospěch stěžovatelky. Dále stěžovatelka uvádí, že na tyto obchodní případy nelze užít § 11 odst. 2 ZDPH, jelikož se jedná o zjednodušené postupy při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu. Žalovaný a městský soud porušují zásadu daňové neutrality. Podle stěžovatelky je zřejmé, že žalovaný a městský soud zcela opomíjí důkazní prostředky svědčící v její prospěch, což vede k nesprávným a nepřezkoumatelným závěrům.

[12] Stěžovatelka v kasační stížnosti popsala skutkové okolnosti nákupu slunečnicového oleje od slovenského dodavatele Kassor International s.r.o., který dodávala maďarskému odběrateli Snapcup Kft., a poukázala na to, že místo vykládky bylo shodné s adresou vykládky v případě dodávek společnosti Chlorodont Kft. Maďarský správce daně v rámci mezinárodního dožádání při prověřování dodávek společnosti Snapcup Kft. zjistil, že na adrese vykládky sídlila Store Setup Kft., která zde na základě objednávek Snapcup Kft. skladovala zboží, které bylo pořizováno z EU a následně dodáváno velkoobchodníkům na základě rámcové smlouvy. Byť na této adrese Snapcup Kft. oficiálně nesídlila a oficiálně zde neměla sklad, bylo potvrzeno, že zboží jí bylo dodáváno na tuto adresu.

[13] Stěžovatelka dále citovala rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22, a ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, k zásadě volného hodnocení důkazů a povinnosti správce daně postupovat v rámci zjišťování daňově významných skutečností co nejdůsledněji, a nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, k právu na objektivně provedené dokazování. Žádala, aby Nejvyšší správní soud vyčkal rozsudku SDEU ve věci C-247/21.

[14] Stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů napadený rozsudek zrušil.

pokračování

[15] V podání ze dne 26. 2. 2024 stěžovatelka k neuznání nároku na odpočet u přijatého plnění od Bruggy odkázala na další rozsudky SDEU, podle nichž lze za podmínek v nich uvedených uznat nárok na odpočet daně na vstupu, i když daňový subjekt nemá daňový doklad. Zopakovala, že žalovaný a městský soud vůči ní používají „metodu bezbřehého dokazování“.

#### IV.

[16] Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, v němž se ztotožnil se závěry městského soudu a odkázal též na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě.

[17] Rozsudek nelze dle žalovaného považovat za nepřezkoumatelný. Je vystavěn na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému a je z něj zřejmé, jak se městský soud vypořádal s námitkami stěžovatelky.

[18] Zdůraznil, že stěžovatelka nepředložila daňový doklad č. 20161014, ač k tomu byla opakovaně vyzvána, a neprokázala tak splnění hmotněprávních podmínek uplatnění nároku na odpočet daně. Stěžovatelka doložila pouze zprostředkovatelskou smlouvu a evidenci pro účely DPH. Vyslechnutý jednatel dodavatele potvrdil jen uzavření smlouvy o zprostředkování, daňový doklad nepředložil a jednoznačně a věrohodně nepotvrdil jeho vystavení ani poskytnutí plnění pro stěžovatele v konkrétním rozsahu a ceně, na jehož základě měl být předmětný daňový doklad vystaven. Pro přiznání nároku na odpočet daně musí být naplněny podmínky stanovené v § 72 a § 73 ZDPH, přičemž § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH jako základní podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně stanoví, že plátce je povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad, což nebylo splněno. Stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu a nárok na odpočet daně z tohoto přijatého plnění neprokázala. Stěžovatelka nesplnila předpoklady uvedené v rozsudku Vádan, tedy nemožnost předložení dokladu, a nepředložila žádné doklady, jež by sloužily jako daňový doklad, resp. jeho ekvivalent.

[19] Žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že by bylo opomenuto její podání ze dne 20. 1. 2019. Nelze je však považovat za chybějící daňový doklad ani jeho ekvivalent, neboť nemá požadované náležitosti. Stěžovatelka v řízení doložila zprostředkovatelskou smlouvu, ve které je uvedeno, že provize má být fakturována jednou týdně na základě podkladů od stěžovatelky. Stěžovatelka ani jednatel jejího dodavatele ovšem nedoložili podklady, na jejichž základě měl být daňový doklad č. 2161014 vystaven. Není tedy ani zřejmé, jaké konkrétní zprostředkování mělo být předmětem daňového dokladu, který nebyl doložen. Podle žalovaného byly řádně zhodnoceny a posouzeny všechny předložené podklady a důkazy v souladu s daňovým řádem a nedošlo k opomenutí důkazních prostředků.

[20] K námitkám ohledně obchodu s cukrem žalovaný poukazuje na to, že stěžovatelka po celou dobu prvostupňového řízení netvrdila, že zboží dodala v rámci třístranného obchodu. V odvolání tvrzený třístranný obchod nemohl být v daném případě uplatněn, neboť nebylo prokázáno splnění všech podmínek nezbytných pro uplatnění tohoto zjednodušeného postupu. Stěžovatelka neprokázala vystavení daňového dokladu kupujícímu se sdělením, že se jedná o třístranný obchod, neoznámila dodání zboží touto formou správci daně v souhrnném hlášení a ani v daňovém přiznání nedeklarovala dodání zboží v rámci zjednodušeného postupu. Neprokázala a ani v rámci mezinárodních šetření nebylo zjištěno,

že deklarovaní odběratelé byli skutečnými příjemci zboží a že z předmětných plnění přiznali daň. V případě nesplnění podmínek stanovených v § 17 odst. 6 ZDPH, respektive § 11 odst. 4 ZDPH, musí daň přiznat pořizovatel, tedy stěžovatelka, v členském státě určeném dle § 11 odst. 2 ZDPH. Pořízení zboží je předmětem daně v tuzemsku, protože stěžovatelka jako pořizovatel pro účely daně transakce použila DIČ vydané v tuzemsku, přičemž zboží nebylo do tuzemska skutečně odesláno ani přepraveno a stěžovatelka neprokázala, že zboží bylo předmětem daně ve státě ukončení přepravy. Stěžovatelka má jako pořizovatel plnění dle § 108 odst. 1 písm. b) ZDPH povinnost daň v České republice přiznat, avšak za těchto okolností nelze dle rozsudku Facet daná plnění považovat za plnění, která zakládají nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH. Zásada daňové neutrality tímto není dotčena.

[21] Předložené CMR doklady prokazují, že přeprava byla uskutečněna do JČS, neprokazují však, že zboží bylo předmětem daně v zemi ukončení přepravy. Ani souhrnná hlášení nelze považovat za důkaz prokazující, že zboží bylo předmětem daně ve státech ukončení přepravy a že daň byla odvedena. Nebylo prokázáno, že daň byla odvedena ve státě ukončení přepravy stěžovatelkou nebo jejími odběrateli, a neplyne to ani z odpovědi maďarské daňové správy. Skutečnosti sdělené maďarskou daňovou správou mohou prokázat nanejvýš uskutečnění dodávek zboží do JČS, nikoliv zdanění zboží v JČS. Maďarský správce daně nemohl ověřit skutečné dodání zboží Chlorodont Kft., neboť tato společnost byla nekontaktní a měla virtuální sídlo. Z bankovních výpisů byly sice zjištěny platby pro stěžovatelku, nedosahují však celkové výše fakturovaných plnění. Dále maďarský správce daně zjistil, že Chlorodont Kft. prodávala zboží pořízené z EU tuzemským odběratelům, tyto údaje však dle maďarského správce daně nepotvrzují, že měla místo podnikání a zaměstnance. Provozovatel deklarovaného místa vykládky obchodní vztah s Chlorodont Kft. popřel. Dle žalovaného tak nelze považovat za prokázané, komu a kam bylo v JČS zboží dodáno, ani že bylo v JČS příjemcem zdaněno. Daň na výstupu při pořízení zboží byla proto správcem daně oprávněně v ř. 3 a 4 ponechána. Podmínky pro uznání nároku na odpočet daně v souvislosti s pořízením zboží z JČS, které podléhalo zdanění v tuzemsku pouze z důvodu přenesení místa plnění náhradně do ČR dle § 11 odst. 2, nebyly splněny a obecný mechanismus nároku na odpočet ve smyslu § 72 ZDPH nebylo možné uplatnit.

[22] Plnění společnosti Snapcup Kft. se týkalo jiného zdaňovacího období. Judikatura, na kterou stěžovatelka poukazuje, její tvrzení nikterak nepodporuje. Dle žalovaného není nutné vyčkávat na zodpovězení předběžných otázek SDEU.

[23] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

## V.

[24] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[25] Kasační stížnost není důvodná.

[26] Nejvyšší správní soud předně posuzoval, zda je napadený rozsudek přezkoumatelný [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť jen u takového rozhodnutí lze zpravidla vážít další kasační námitky (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005,

pokračování

č. j. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS). Pokud jde o obsah pojmu nepřezkoumatelnost, odkazuje soud na svou ustálenou judikaturu k této otázce; srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-78, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, či ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245).

[27] Nejvyšší správní soud připomíná, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38). Nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů musí být vykládána jako nemožnost přezkoumat dané rozhodnutí, tj. zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, č. 1566/2008 Sb. NSS). Povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že by krajský soud musel obsáhle reagovat na každou dílčí námitku. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19).

[28] Napadený rozsudek kritéria přezkoumatelnosti splňuje, neboť se v něm městský soud srozumitelně vypořádal s žalobní argumentací stěžovatelky a dostatečně vysvětlil, proč ji považoval za nedůvodnou. Z jeho odůvodnění lze zjistit, jaký názor soud zaujal na skutkové a právní otázky podstatné pro rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, bod 29; k významu přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí obecně pak bod 30 tamtéž). Správnost a úplnost úvah, na nichž žalovaný a městský soud svá rozhodnutí založili, je potom otázkou zákonnosti jejich rozhodnutí, nikoli přezkoumatelnosti.

[29] Stěžovatelka konkrétně namítá, že městský soud zcela přehlíží, že lze uznat nárok na odpočet daně na základě jiných dokladů, není-li plátce schopen doložit daňový doklad, a že zcela opomíjí jiné podklady, které stěžovatelka doložila (smlouvu o zprostředkování, výpověď jednatele Brugge a výpočet provize za srpen 2016).

[30] V této souvislosti je nutné zdůraznit, že pro řízení o přezkoumání správního rozhodnutí platí dispoziční zásada, neboť soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné, jak vyplývá z § 75 odst. 2 věty první a § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Obsah a kvalita žaloby proto v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Soud není povinen ani oprávněn žalobní námitky domýšlet. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60, či usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 1. 2020, sp. zn. II. ÚS 875/20, ze dne 14. 9. 2021, sp. zn. I. ÚS 776/21).

[31] Městský soud reagoval na žalobní argumentaci stěžovatelky, že sporný daňový doklad č. 20161014 k přijatému plnění od Brugge správci daně doložila, jeho existenci i faktické uskutečnění plnění potvrdila svědecká výpověď a že žalovaný důkazní prostředky přehlíží a drobné nepřesnosti ve výpovědi svědka (uvedené v bodě 3 žaloby) „staví do role neprůkazných skutečností“. Městský soud předně odůvodnil, že není pravdivé tvrzení stěžovatelky, že správci daně sporný daňový doklad předložila (předloženy byly jen dva jiné doklady). Odůvodnil, že jeho vydání nepotvrdila ani svědecká výpověď (poukázal na to, že svědek uvedl, že neví, zda Brugge spornou fakturu eviduje). Městský soud tedy reagoval na konkrétní výtky týkající se hodnocení důkazů. Městský soud s odkazem na judikaturu SDEU připustil, že nárok na odpočet lze prokázat i předložením jiných objektivních důkazů, vysvětlil však, že stěžovatelka nepředložila takové doklady, které by mohly daňový doklad nahradit, a ztotožnil se s žalovaným, že stěžovatelka neprokázala poskytnutí konkrétního plnění, jehož se měl týkat nedoložený daňový doklad. Předložená smlouva o zprostředkování vytvářela pouze rámec pro konkrétní obchody. Jednatel Brugge sice potvrdil uzavření smlouvy o zprostředkování obchodu s cukrem s dodavatelkou Danutou Bedowskou, tím však nebylo prokázáno poskytnutí konkrétního plnění v konkrétním rozsahu a ceně. Hodnocení důkazů žalovaným městský soud přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů. Nepřezkoumatelnost nelze spatřovat v tom, že městský soud v napadeném rozsudku konkrétně nehodnotil podání stěžovatelky ze dne 19. 1. 2019. Městskému soudu nelze vytýkat, že se k němu výslovně nevyjádřil, neboť stěžovatelka jím v žalobě konkrétně neargumentovala. Nebylo povinností městského soudu, aby za stěžovatelku takovou argumentaci domýšlel. Jak bude dále uvedeno, ani ve sdělení ze dne 19. 1. 2019 stěžovatelka nespecifikovala, jak měla být vypočtena cena za služby vyúčtovaná nedoloženým daňovým dokladem.

[32] Pokud jde o obchody s cukrem v řetězci Polsko – Česká republika - Maďarsko, stěžovatelka namítla, že městský soud v bodech 67 až 70 pouze v obecné rovině konstatoval správní úvahu žalovaného a není vůbec seznatelné, jak se vyrovnal s její argumentací ve věci mezinárodního dožádání. V tomto ohledu je nejprve třeba uvést, že městský soud předně odůvodnil, že v případě třístranných obchodů bylo nutné na fakturě uvést, že dochází k přenesení daňové povinnosti, avšak stěžovatelka obchody na daňových dokladech takto nedeklarovala. Dále poukázal na to, že stěžovatelka ani v daňovém přiznání a kontrolním hlášení netvrdila, že jde o obchody ve zjednodušeném režimu, ačkoli ji tížilo břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Stěžovatelka dle městského soudu neprokázala ani splnění podmínky dle § 17 odst. 6 písm. e) ZDPH, tedy zdanění zboží kupujícími jako při dodání z jiného členského státu. Městský soud se vyjádřil i ke skutečnostem zjištěným z mezinárodního dožádání, na které stěžovatelka v žalobě poukazovala (mj. CMR listy, úhrady faktur, místo vykládky), které však podle městského soudu mohou prokazovat pouze uskutečnění transakcí do JČS, nikoli jejich zdanění. Je tedy patrné, jak se městský soud s argumentací stěžovatelky vypořádal a proč neshledal její námitky týkající se třístranného obchodu důvodnými. Městský soud vysvětlil, že pokud není prokázáno, že lze aplikovat zjednodušený režim třístranného obchodu, užije se režim § 11 odst. 2 ZDPH s tím, že zachování daňové neutrality pro tento případ zajišťuje korektiv zakotvený v § 11 odst. 3 ZDPH.

[33] Nejvyšší správní soud uzavírá, že výše uvedené závěry městského soudu jsou přezkoumatelné. To, že s nimi stěžovatelka věcně nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro nepřezkoumatelnost (srov. např. rozsudky Nejvyššího



pokračování

správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, či ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163).

[34] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou stěžovatelky, že nárok na odpočet daně lze uznat na základě jakýchkoli jiných dokladů, pokud není plátce schopen doložit daňový doklad, a že žalovaný i městský soud zcela opomíjí doložené podklady (smlouvu o zprostředkování, výpověď jednatele Brugge a výpočet provize v písemnosti ze dne 19. 1. 2019).

[35] Formální podmínky nároku na odpočet daně upravuje § 73 zákona o DPH, § 72 téhož zákona vymezuje hmotněprávní podmínky, jejichž naplnění přiznání nároku na odpočet daně podmiňuje.

[36] Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH je plátce povinen pro uplatnění nároku na odpočet daně při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. Náležitosti daňového dokladu stanoví § 29 ZDPH, patří mezi ně též rozsah a předmět plnění [§ 29 odst. 1 písm. f) ZDPH]. Tato úprava je provedením čl. 178 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady (EU) 2016/856 (dále jen „směrnice o DPH“) vyplývá, že podmínkou uplatnění nároku na odpočet daně je vlastnictví faktury vystavené v souladu s články 220 až 236, 238, 239 a 240 této směrnice. Hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik nároku na odpočet jsou uvedeny v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH.

[37] Z judikatury SDEU vyplývá, že cílem údajů, které musí být uvedeny na faktuře, je umožnit správcům daně kontrolu odvedení splatné daně a případně existence nároku na odpočet DPH. Zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny věcné podmínky týkající se uplatnění tohoto práva, i když osoby povinné k dani nespĺnily určité formální požadavky (rozsudek ze dne 15. 9. 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, body 27 a 42).

[38] Mezi hmotněprávní podmínky se řadí faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého je nárokován odpočet daně, přičemž plnění musí být využito k ekonomické činnosti daňového subjektu. Pro přiznání nároku na odpočet daně nepostačuje, že se zdanitelné plnění reálně uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat také jeho provedení v deklarovaném rozsahu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, ze dne 12. 7. 2022, č. j. 6 Afs 403/2020-63, ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239, či ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2 Afs 176/2022-46).

[39] Jak bylo výše uvedeno, městský soud nezpochybňoval, že dle judikatury SDEU lze nárok na odpočet daně prokázat i jinými doklady, pokud osoba povinná k dani nemůže předložit daňový doklad, ztotožnil se však s žalovaným, že stěžovatelka v nyní posuzovaném případě ani jiným způsobem neprokázala poskytnutí konkrétního zdanitelného plnění, u něhož uplatnila nárok na odpočet daně ve výši 4 096,76 Kč. Není pravdou, že by městský soud „přehléžl“ či „zcela opomíjel“ předloženou smlouvu o zprostředkování a výpověď jednatele Brugge, kterou stěžovatelka navrhla provést k důkazu v podání ze dne 19. 1. 2019, odůvodnil však, že ani těmito důkazy nebylo prokázáno poskytnutí konkrétního zdanitelného plnění (v konkrétním rozsahu a ceně), na jehož základě měl být předložený daňový doklad vystaven. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Smlouva o zprostředkování pouze stanoví, že se stěžovatelka

zavazuje zaplatit společnosti Brugge provizi za zprostředkování „ve výši 5 € z tuny (+ 21% DPH) z ujednané finanční hodnoty za zprostředkování Smlouvy mezi Zájemcem a Zprostředkovatelem“, na základě faktury, která bude „vystavena 1xtýdně na základě podkladů od zájemce za uskutečnění obchodů v minulém týdnu“. Jednatel Brugge ve své výpovědi potvrdil uzavření smlouvy o zprostředkování, ale ke konkrétnímu zdanitelnému plnění, u něhož nebyl uznán nárok na odpočet, nic neuvedl (nebyl schopen ani potvrdit, zda Brugge eviduje sporný daňový doklad).

[40] Pokud stěžovatelka namítá, že daňové orgány i městský soud přehlíží výpočet výše provize za srpen 2016 v písemnosti ze dne 19. 1. 2019, výpočet provize fakturované jednotlivými doklady v tomto podání obsažen nebyl. Stěžovatelka v něm pouze na výzvu správce daně sdělila, že ve smlouvě o zprostředkování je uvedeno chybné datum (předcházející založení její dodavatelky) a že faktury přijaté od Brugge týkající se zprostředkování prodeje cukru, které doložila (tedy nikoli sporný daňový doklad), uvádí konkrétní týden, v němž se dodávka realizovala, a množství dodaného cukru. Dále uvedla přehled nákupů cukru v srpnu 2016 od Danuty Bedowske v celkovém množství 552 900 kg a navrhla vyslechnout jednatele Brugge „k podání vysvětlení nesouladu v dané věci“ (patrně v návaznosti na sdělení správce daně, že Brugge nepředložila žádné vystavené faktury). Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že již prvostupňový správce daně zohlednil nejen obsah předložené smlouvy o zprostředkování a výpověď jednatele Brugge, ale též podání sdělení stěžovatelky ze dne 19. 1. 2019, včetně sdělení o množství dodaného cukru za srpen 2016. Ze sdělení stěžovatelky ani ve spojení s dalšími podklady však není zřejmé, ve zprostředkování kterých obchodů s cukrem (v jakém období a množství) mělo přijaté plnění, u něhož byl uplatněn nárok na odpočet, spočívat, respektive na základě jakých podkladů měl být vystaven nedoložený daňový doklad č. 2161014. To ostatně stěžovatelka neozřejmila ani v řízení před soudem a nebylo úkolem správního soudu, aby za stěžovatelku spekulativně domýšlel, k jakému konkrétnímu plnění se mohl nárok na odpočet vztahovat. Lze poznamenat, že pokud by se faktura měla týkat dodávek v 33. týdnu roku 2016, tj. od 15. do 21. 8., kdy mělo být stěžovatelce dodáno 96 000 kg cukru (faktury č. 2161013 a č. 21611015 se měly týkat 32. a 34. týdne), pak tomu zjevně neodpovídala vyúčtovaná cena provize (5 EUR za tunu bez DPH dle smlouvy o zprostředkování). Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje na to, že provize za měsíc srpen měla dle smlouvy činit celkem 2 764,50 EUR (bez DPH), což má odpovídat částce cca 74 641,50 Kč včetně DPH, a že uplatnila odpočet na základě tří daňových dokladů ze základu daně celkem 61 778,60 Kč (74 749,68 Kč včetně DPH), nikterak tím nevysvětluje, jakého přijatého plnění se měl konkrétně týkat odpočet ve výši 4 096,76 Kč, který uplatnila s odkazem na nedoložený daňový doklad.

[41] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje se stěžovatelkou, že by vůči ní žalovaný a městský soud aplikovali „metodu bezbřehého dokazování“. Je třeba zdůraznit, že stěžovatelka nesplnila svou povinnost mít daňový doklad dle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, jehož předložením mohla prokázat poskytnutí konkrétního zdanitelného plnění, z něhož uplatnila nárok na odpočet, včetně jeho rozsahu, předmětu a data jeho uskutečnění (§ 29 odst. 1 ZDPH). Z obsahu daňového spisu vyplývá, že sporný daňový doklad přes výzvy správce daně bez jakéhokoli vysvětlení nepředložila a nebyl předložen ani jejím dodavatelem. Současně údaje, které mají být na daňovém dokladu a umožnit správci daně kontrolu existence nároku na odpočet DPH, nedoložila ani jinými důkazy. Pokud stěžovatelka neprokázala, k jakému konkrétnímu plnění (rozsahu služeb) se má uplatněný nárok na odpočet vztahovat, nebylo možné učinit závěr o splnění hmotněprávních

pokračování

podmínek nároku na odpočet daně. Je přitom pouze na daňovém subjektu, aby si byl vědom své zákonné důkazní povinnosti a zajistil si důkazní prostředky, kterými bude v případě potřeby jejich uskutečnění možné prokázat (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, a ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 Afs 210/2007-59).

[42] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani kasační námitku stěžovatelky, že v rámci dodávek cukru z Polska byly splněny všechny zásadní podmínky zjednodušeného postupu v podobě třístranného obchodu, a nebylo proto možné stanovit místo plnění dle § 11 odst. 2 ZDPH.

[43] Podle § 11 odst. 1 ZDPH za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli.

[44] Podle § 11 odst. 2 ZDPH za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se 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.

[45] Podle § 11 odst. 3 ZDPH, pokud je 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.

[46] Podle § 11 odst. 4 ZDPH, pokud 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.

[47] Jak konstatoval městský soud, na daňových dokladech vystavených stěžovatelkou pro kupující Cholorodont Kft., které jsou součástí správního spisu, nebylo uvedeno, že se jedná o třístranný obchod dle § 17 odst. 7 písm. c) ZDPH, a příjemce dodání nebyl ve faktuře určen za osobu povinnou odvést daň dle čl. 42 písm. a), čl. 141 písm. e) a čl. 197 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.

[48] Náležitostmi, které musí splňovat faktura, aby byla splněna podmínka pro použití odchylného režimu použitelného na třístranné obchody, se zabýval SDEU v rozsudku ze dne 8. 12. 2022, C-247/21, Luxury Trust Automobil GmbH (dále jen „rozsudek Luxury Trust Automobil“).

[49] Třístranný obchod je plnění, v jehož rámci dodavatel, který je identifikován pro účely DPH v prvním členském státě, dodá zboží zprostředkujícímu pořizovateli identifikovanému pro účely DPH v druhém členském státě, který toto zboží následně dodá konečnému pořizovateli identifikovanému pro účely DPH ve třetím členském státě, přičemž uvedené zboží je přepraveno z prvního členského státu přímo do třetího členského státu.

[50] Na třístranný obchod se může uplatnit režim odchylný se od pravidla stanoveného v čl. 2 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, podle něhož je pořízení zboží za úplaty uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu předmětem DPH (viz rozsudek ze dne 19. 4. 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, bod 27). Ten spočívá v tom, že je pořízení uskutečněné uvnitř Společenství zprostředkujícím pořizovatelem, který je identifikován pro účely DPH ve druhém členském státě, a v přenosu daňové povinnosti ve vztahu k tomuto pořízení na konečného pořizovatele, který je usazen a identifikován pro účely DPH ve třetím členském státě, jelikož zprostředkující pořizovatel je v posledně uvedeném členském státě osvobozen od povinnosti být identifikován pro účely DPH.

[51] Tento režim vyplývá ze vztahu mezi pravidlem stanoveným v čl. 40 směrnice o DPH (§ 11 odst. 1 ZDPH) a výjimkou, která vyplývá z jejího čl. 42 (§ 11 odst. 4 ZDPH). Čl. 40 směrnice o DPH totiž stanoví pravidlo, že se za místo zdanění pořízení zboží uvnitř Společenství považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli. Za účelem správné aplikace tohoto pravidla čl. 41 směrnice o DPH (§ 11 odst. 2 ZDPH) stanoví, že pokud pořizovatel neprokáže, že pořízení bylo předmětem DPH podle článku 40 uvedené směrnice, považuje se za místo pořízení zboží uvnitř Společenství území členského státu, který vydal identifikační číslo pro DPH, pod nímž pořizovatel zboží pořídil.

[52] Čl. 42 směrnice o DPH se odchylně od použití uvedeného pravidla v rámci třístranných plnění definovaných v čl. 141 směrnice o DPH, pokud pořizovatel prokáže, že toto pořízení uskutečnil pro potřeby následného dodání na území členského státu určeného podle čl. 40 této směrnice, pro které byl příjemce tohoto dodání určen za osobu povinnou odvést daň podle čl. 197 uvedené směrnice, a pokud pořizovatel splnil povinnosti související s předložením souhrnného hlášení stanoveného v čl. 265 téže směrnice.

[53] Podle čl. 197 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH musí být faktura vystavená zprostředkujícím pořizovatelem vystavena v souladu s oddíly 3 až 5 kapitoly 3 hlavy XI této směrnice. Mezi těmito ustanoveními čl. 226 bod 11a uvedené směrnice stanoví, že faktura musí obsahovat poznámku „daň odvede zákazník“, pokud je pořizovatel nebo příjemce osobou povinnou odvést DPH.

[54] Odchylný režim stanovený v čl. 42 a 141 směrnice o DPH je fakultativní, je na osobách povinných k dani, zda se rozhodnou zjednodušující opatření použít.

[55] SDEU v rozsudku *Luxury Trust Automobil* vyložil, že čl. 42 písm. a) ve spojení s čl. 197 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že v rámci třístranného obchodu není konečný pořizovatel platně určen za osobu povinnou odvést DPH, pokud faktura vystavená zprostředkujícím pořizovatelem neobsahuje poznámku „daň platí zákazník“ podle čl. 226 bodu 11a směrnice o DPH. Není-li tato poznámka na faktuře

pokračování

uvedena, nedošlo k platnému určení konečného pořizovatele za osobu povinnou odvést DPH, a zprostředkující pořizovatel musí být tudíž považován za osobu povinnou odvést tuto daň v členském státě, který mu přidělil identifikační číslo, které použil pro účely dotčeného pořízení zboží uvnitř Společenství, v souladu s čl. 41 prvním pododstavcem směrnice o DPH.

[56] Nejvyšší správní soud připomíná, že k výkladu norem evropského práva je povolán SDEU, přičemž národní soudy jsou povinny vykládat vnitrostátní právo, které provádí směrnici o DPH, v souladu s unijním právem (viz též odst. 67 rozsudku *Luxury Trust Automobil* a v něm odkazovanou judikaturu).

[57] Stěžovatelka na vystavených daňových dokladech uváděla pouze DPH ve výši 0 % s poznámkou „osvobozeno“, nesplnila však požadavek uvést, že se jedná o třístranný obchod [§ 17 odst. 7 písm. c) ZDPH], a dochází tak k přenosu daňové povinnosti, tedy včetně související poznámky „daň odvede zákazník“ dle § 29 odst. 2 písm. c) ZDPH, respektive čl. 42 písm. a) ve spojení s čl. 197 odst. 1 písm. c) a čl. 226 odst. 11a směrnice o DPH.

[58] Přestože městský soud nesprávně odkázal na čl. 226 odst. 11 předchozího znění směrnice o DPH (namísto čl. 226 odst. 11a znění směrnice v rozhodném období), postačí v tomto ohledu jeho závěr korigovat, neboť stěžovatelka na faktuře žádným způsobem nevyjádřila, že v důsledku volby zjednodušeného režimu pro třístranné obchody má daň odvést zákazník, což je předpokladem platného určení konečného pořizovatele za osobu povinnou odvést DPH. Jak též poukázal žalovaný i městský soud, stěžovatelka ani v souhrnném hlášení neuvedla, že by měly být dodávky uskutečněny zjednodušeným způsobem. Vzhledem k tomu, že nedošlo k platnému určení konečného pořizovatele za osobu povinnou odvést DPH, daňové orgány správně považovaly stěžovatelku za osobu povinnou odvést tuto daň v tuzemsku v souladu s § 11 odst. 2 ZDPH (čl. 41 prvním pododstavcem směrnice o DPH).

[59] S ohledem na výše uvedené tedy nemůže obstát argumentace stěžovatelky, že se přes nesplnění „administrativních podmínek“ jednalo o zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř Evropské unie formou třístranného obchodu, a daňové orgány tak nemohly aplikovat § 11 odst. 2 ZDPH. Za této situace bylo nadbytečné se blíže zabývat tím, zda a jak odběratelé stěžovatelky přiznali daň v místě ukončení přepravy.

[60] Ke stěžovatelkou obecně zmíněné zásadě neutrality lze konstatovat, že odepření nároku na odpočet v souladu se závěry rozsudku *Facet* není v rozporu s principem neutrality DPH, neboť pokud daňový subjekt prokáže, že u pořízení zboží z jiného členského státu, které bylo předmětem daně v členském státě ukončení přepravy, splnil svou povinnost přiznat DPH při pořízení zboží v tomto členském státě, nebyla by naplněna hypotéza § 11 odst. 2 ZDPH, a Česká republika by se nepovažovala za místo plnění při pořízení zboží, tj. nevznikla by fikce místa pořízení (Novotná, M., Olšanský, V. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 1. vydání.* Praha: C. H. Beck, 2021, s. 156). V případě, že by stěžovatelka splnila svoji povinnost přiznat daň v Maďarsku dodatečně, byla by v souladu s § 11 odst. 3 ZDPH následně oprávněna snížit si základ daně v České republice (provést opravu přiznané a zaplacené daně). Jak plyne z rozsudku *Facet*, jedná se ve své podstatě o specifický případ odpočtu daně na vstupu při pořízení zboží z jiného členského státu. Daňový subjekt totiž není zbaven povinnosti přiznat daň v členském státě ukončení

odeslání nebo přepravy zboží, přičemž ke splnění této povinnosti je motivován právě vlastním zájmem na vyhnutí se aplikaci § 11 odst. 2 ZDPH, případně zájmem na následném naplnění podmínek § 11 odst. 3 zákona o DPH pro snížení základu daně. Jak bylo výše uvedeno, na odběratele stěžovatelky nebyla daňová povinnost platně přenesena.

[61] Vzhledem k tomu, že shora uvedený důvod, pro který nebyly splněny podmínky odchylného zjednodušeného režimu pro třístranné obchody, a bylo tedy na místě aplikovat § 11 odst. 2 ZDPH, ob stojí sám o sobě, Nejvyšší správní soud se nezabýval tím, zda nebyly splněny i další podmínky zjednodušeného postupu formou třístranného obchodu (přiměřeně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 9 Azs 84/2016-22).

## VI.

[62] S ohledem na výše uvedené shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[63] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 17. dubna 2024

Lenka Krupičková  
předsedkyně senátu