

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **R & B Intl. s.r.o.**, se sídlem Nad Školkou 223, Proseč nad Nisou, zastoupené Mgr. Arkadym Alexandrovem, advokátem se sídlem Karla Engliše 3221/2, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2017, č. j. 15072/17/5300-21441-702127, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 6. 3. 2018, č. j. 59 Af 29/2017 – 21,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 10. 2016 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012 ve výši 652.298 Kč a stanovil penále ve výši 130.459 Kč. Dodatečným platebním výměrem z téhož dne doměřil také DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2013 ve výši 2.244.853 Kč a stanovil penále ve výši 448.970 Kč.

[2] Správce daně na základě daňové kontroly zjistil, že žalobkyně nezahrnula do daňových přiznání k DPH za 3. čtvrtletí roku 2012 a za 3. čtvrtletí roku 2013 nákupy koní v jiných členských státech od osob registrovaných k DPH v jiných členských státech (jednalo se o koně Panja a Navigátor zakoupené v Německu a koně Loveisallyouneed zakoupeného ve Francii), při kterých poskytla dodavatelům své DIČ. Z pořízeného zboží neodvedla DPH. Dodavatelé z jiných členských států naopak dodání zboží uvedli v souhrnných hlášeních. Obecně platí, že daň má být odvedena v místě, kde se zboží nachází po ukončení přepravy. Neprokáže-li pořizovatel (jak tomu bylo i v posuzované věci), že pořízení zboží bylo předmětem daně v místě, kam bylo po pořízení dopraveno, považuje se za místo pořízení zboží území členského státu, který vydal identifikační číslo pro DPH. V důsledku toho se místem plnění stala Česká republika. Žalobkyně měla proto pořízení zboží uvést na ř. 3 daňového přiznání a daň odvést. Žalobkyně neprokázala, že by koně byli dopraveni do ČR, ani že došlo ke zdanění v zemi, kam byli dopraveni, nevznikl jí proto nárok na odpočet. Přenesení místa plnění do členského státu, jehož DIČ pořizovatel použil pro účely daného obchodu, nezbavuje pořizovatele povinnosti přiznat daň z titulu pořízení zboží ve státě ukončení přepravy. Pokud by v případě koně ustájeného v jiném členském státě pořizovatel prokázal, že pořízení zboží bylo předmětem daně v jiném členském státě (státě ukončení přepravy zboží), mohl by si v ČR snížit základ daně o základ daně, ze kterého byla daň odvedena v jiném členském státě (§ 11 odst. 3 zákona o DPH). Tyto skutečnosti však žalobkyně neprokázala.

[3] Žalovaný zamítl odvolání proti oběma dodatečným platebním výměrům v záhlaví označeným rozhodnutím. Závěr správce daně odpovídá rozsudku Soudního dvora ze dne 22. 4. 2010, *Facet*, spojené věci C-536/08 a C-539/08, z něhož plyne, 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 přemístěno, nezakládá u pořizovatele (kupujícího) nárok na odpočet. Žalobkyně přemístění koní ze země pořízení do tuzemska neprokázala (např. dokladem o ustájení nebo čipem pasu koně). Nedoložila ani to, že pořízení koně byli předmětem daně v jiném členském státě, v němž byla ukončena přeprava. Nebyly proto splněny podmínky pro snížení základu daně.

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Skutkové okolnosti nebyly podle soudu sporné, žalobkyně pořídila koně z jiných členských států a (jak sama připustila v žalobě) neprokázala jejich přepravu na území ČR. Žalobkyně nebrojila proti závěru, že pořízení uvedených koní podléhalo zdanění v ČR.

[5] Krajský soud souhlasil s žalovaným, že v posuzované věci byly naplněny podmínky pro použití § 11 odst. 2 zákona o DPH upravujícího přenesení místa plnění do členského státu, jehož DIČ pořizovatel použil. Přenesení místa plnění podle citovaného ustanovení nezbavuje pořizovatele povinnosti přiznat daň z důvodu pořízení zboží z jiného členského státu i ve státě ukončení přepravy zboží, kde pořizovateli vzniká při splnění zákonných podmínek nárok na odpočet daně na vstupu. Krajský soud přisvědčil žalovanému také v tom, že na posuzovanou věc bylo možné vztáhnout závěry rozsudku Soudního dvora *Facet*. Podmínky pro uznání nároku na odpočet daně v souvislosti s pořízením zboží z jiného členského státu, které podléhalo zdanění v tuzemsku z důvodu přenesení místa plnění podle § 11 odst. 2, § 16 odst. 1 písm. c) a § 25 odst. 1 zákona o DPH, nebyly u žalobkyně splněny, obecný mechanismus nároku na odpočet ve smyslu § 72 a násl. téhož

zákona se v takovém případě neuplatní. V této souvislosti krajský soud odkázal také na novelu zákona o DPH provedenou zákonem č. 170/2017 Sb., která výslovně včlenila do § 11 odst. 2 zákona o DPH následující větu: *„Je-li místo plnění stanoveno podle věty první v tuzemsku, pořizovatel nemá nárok na odpočet daně uplatněné při tomto pořízení zboží z jiného členského státu.“* Z důvodové zprávy přitom vyplývá, že tato novela přinesla nejen formulační úpravu výchozí podmínky v návaznosti na čl. 41 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), ale také z důvodu právní jistoty doplnila výslovné vyjádření závěrů plynoucích z rozsudku *Facet*.

[6] Námitkám, v nichž se žalobkyně dovolávala zásady proporcionality sankce, zásady *ne bis in idem* a zásady neutrality daně, krajský soud nepřisvědčil. Odepření nároku na odpočet nelze vnímat jako sankci za nesplnění daňových povinností. Nárok na odpočet lze přiznat pouze za splnění zákonných podmínek. Ty však splněny nebyly, jak vyplývá z výše uvedené argumentace. Žalobkyně se nesprávně dovolávala rozsudků Soudního dvora řešících penále a nepřípadně citovala obecné závěry ohledně neutrality daně. Dvojímu zdanění je zamezeno prostřednictvím korekčního mechanismu v § 11 odst. 3 zákona o DPH, který umožňuje daňovému subjektu snížit základ daně. Přenesení místa plnění do tuzemska podle § 11 odst. 2 zákona o DPH nezbavilo žalobkyni povinnosti v souvislosti s pořízením koní přiznat daň v jiném členském státě ukončení jejich přepravy, kde si žalobkyně mohla při splnění zákonných podmínek nárokovat odpočet daně. Nemohlo tak dojít k porušení zásady *ne bis in idem*, ani porušení zásady neutrality daně.

## II. Obsah kasační stížnosti

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatelka namítla, že krajský soud nesprávně aplikoval právní závěry obsažené v rozsudku *Facet*. Tento rozsudek na projednávanou věc nedopadá, neboť byl vydán na podstatně odlišném skutkovém i právním základě. Odlišnost nyní posuzované věci stěžovatelka spatřovala v tom, že se nejednalo o zboží určené ke spotřebě ani k dalšímu prodeji; majetek pořízený v jiných členských státech má zvláštní investiční povahu, byl již při pořízení určen k využití pro účely ekonomické činnosti stěžovatelky a s ohledem na samotnou podstatu DPH nemá být vůbec zatížen daní; neexistoval žádný náznak daňového podvodu, který by odporoval účelu a funkci DPH. Aplikace rozsudku *Facet* na nyní posuzovanou věc vede k bezdůvodnému porušení zásady neutrality daně a proporcionality sankce.

[9] Porušení principu neutrality DPH stěžovatelka spatřovala v tom, že jí byl odepřen nárok na odpočet daně na vstupu, ačkoli nebyla zapojena do žádného daňového podvodu. Důvodem odepření nároku na odpočet bylo pouze neunesení důkazního břemene stěžovatelkou a nezajištění dostatečných důkazů o přepravě koní na území ČR. Krajský soud odkázal na novelizaci zákona o DPH zákonem č. 170/2017 Sb., kterou bylo do § 11 odst. 2 zákona o DPH doplněno absolutní odepření nároku na odpočet v případě stanovení místa plnění podle náhradního pravidla. Podle stěžovatelky novelizované znění není konformní se směrnicí o DPH.

[10] K porušení zásady proporcionality sankce stěžovatelka uvedla, že odepření nároku na odpočet je určitou formou sankce za nesplnění formálních podmínek či povinností plátcem daně a odporuje principům společného systému DPH. V této souvislosti odkázala na rozsudky Soudního dvora ze dne 12. 7. 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, a ze dne 23. 4. 2015, *GST – Sarviz AG Germania*, C-111/14. Stěžovatelka v průběhu daňového řízení nezpochybňovala sankci v podobě penále, byla však přesvědčena, že penále ve výši 20 % doměřené daně je sankcí zcela dostačující k naplnění cíle, kterým je motivovat plátce, aby se nevyhýbal základnímu pravidlu pro určení místa plnění při dodání zboží, jak bylo uvedeno v rozsudku *Facet*. Odepření nároku na odpočet je další sankcí, která již nemá preventivní účinek, ale naopak vedla k úpadku stěžovatelky a k faktickému ukončení její činnosti. Tento důsledek byl nepřiměřeným vzhledem k tomu, že stěžovatelka nespáchala žádný daňový podvod, ani žádným závažným způsobem neohrozila výběr daně. Daň z přidané hodnoty by ze své podstaty neměla zatěžovat vstupy, které jsou použity plátcem pro uskutečnění ekonomických činností. Správce daně přitom nikdy nezpochybnil žádný náklad ani fakturu za služby vztahující se k předmětným koním.

[11] Dále stěžovatelka poukázala na stanovisko Evropské konfederace daňových poradců č. FC 7/2016 hodnotící praktické dopady rozsudku *Facet* (dostupné na adrese https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/cfe_opinion_statement_fc_7-2016_facet_and_vat_input_deduction.pdf). Podle stanoviska je rozsudek *Facet* v rozporu s právem na odpočet DPH, který je zásadním principem společného systému této daně, vyjádřeným v rozsudku Soudního dvora ze dne 22. 10. 2015, *Stehcemp*, C-277/14, vede k nečekaným příjmům členského státu, v němž dochází ke zdanění, a především způsobuje úpadek podnikatelů v důsledku jejich drobných pochybení, což je ostatně právě případ stěžovatelky.

[12] Závěrem stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud položil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky: 1) zda rozsudek *Facet* dopadá na situaci, kdy zboží nebylo pořízeno v rámci uskutečnění třístranného obchodu, 2) zda je absolutní odepření nároku na odpočet v případě použití náhradního pravidla o stanovení místa plnění podle čl. 41 směrnice o DPH eurokonformním výkladem této směrnice, 3) zda je absolutní odepření nároku na odpočet v případě pořízení zboží, u kterého nedochází k dodání konečnému spotřebiteli, v souladu se směrnicí o DPH, a 4) zda je absolutní odepření nároku na odpočet přiměřenou sankcí v případě, že vede k úpadku osoby povinné k dani, která nebyla zapojena do daňového podvodu.

## III. Vyjádření žalovaného

[13] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil s napadeným rozsudkem. Zdůraznil, že stěžovatelka neprokázala přepravu koní z Francie a Německa do ČR a neprokázala ani, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo zdaněno v členském státě ukončení přepravy. K aplikovatelnosti závěrů rozsudku *Facet* není nezbytná absolutní skutková a právní shodnost obou věcí. Žalovaný i krajský soud vyšli jen z té jeho části, která je v zásadních znacích přiléhavá. Stěžovatelkou tvrzené odlišnosti nejsou pro posouzení věci rozhodné. K tvrzení, že se nejednalo o zboží určené ke spotřebě nebo dalšímu prodeji, žalovaný odkázal na čl. 1 směrnice o DPH, podle něhož lze DPH charakterizovat jako obecnou daň ze spotřeby aplikovanou na zboží a služby postupně až do fáze prodeje včetně. Ani tvrzení o investiční povaze zboží není podstatné, neboť daňové zatížení

vychází ze splnění definice předmětu daně podle § 2 odst. 1 písm. c) zákona o DPH. Nepřiléhavé bylo také tvrzení o absenci podvodu. Rozsudek *Facet* byl použit v části, která se věnovala omezení nároku na odpočet v případě pořízení zboží, na který se nemůže vztahovat obecný režim odpočtu upravený v § 72 a § 73 zákona o DPH, nikoliv v části týkající se daňového podvodu.

[14] K tvrzenému porušení zásady neutrality daně žalovaný podotkl, že obdobnou námitku stěžovatelka vznesla i v žalobě a již krajský soud konstatoval, že odkazy na judikaturu Soudního dvora citované v souvislosti s touto námitkou byly zcela obecné. Žalovaný usiloval právě o zachování principu neutrality daně. Jak totiž podrobně vysvětlil v napadeném rozhodnutí, stěžovatelka by si mohla v ČR snížit základ daně, prokázala-li by, že pořízení zboží zdanila v členském státě ukončení přepravy. Odepření nároku na odpočet v posuzované věci ani v obecné rovině nepředstavuje dvojí zdanění pořízení zboží. Nárok na odpočet nemůže být přiznán tomu, kdo nesplnil zákonné podmínky. Stěžovatelka nesprávně chápe principy, na nichž stojí směrnice o DPH. Podle žalovaného stěžovatelka vnímá zkreslenou optikou odepření nároku na odpočet jako sankci. Odepření nároku na odpočet postrádá obecné znaky sankce, není tak zákonem koncipováno, ani judikaturou označováno. Z důvodu jasného výkladu unijního práva není podle žalovaného třeba pokládat stěžovatelkou navrhovanou předběžnou otázku.

## IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] V posuzované věci je sporné, zda stěžovatelka splnila podmínky pro nárok na odpočet DPH ve zdaňovacích obdobích 3. čtvrtletí roku 2012 a 3. čtvrtletí roku 2013 v souvislosti s pořízením koní z jiných členských států EU. V kasační stížnosti nevznesla žádnou námitku, kterou by zpochybňovala správnost zjištění skutkového stavu správními orgány nebo neunesení svého důkazního břemene v daňovém řízení. Její polemika se závěry krajského soudu a žalovaného je založena především na nesouhlasu s použitím závěrů rozsudku Soudního dvora *Facet* na nyní posuzovanou věc, což podle ní vede k porušení zásady neutrality daně a proporcionality sankce. Těmto námitkám Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

[18] Nyní posuzovaná věc je v podstatných prvcích obdobná věci posuzované Soudním dvorem v rozsudku *Facet*, neboť v obou případech byl nárok na odpočet DPH na vstupu uplatněn v souvislosti s pořízením zboží z jiného členského státu, aniž by toto zboží bylo přepraveno do členského státu, který vystavil daňové identifikační číslo, čímž došlo ke vzniku „duplicitního“ místa plnění na základě čl. 41 směrnice o DPH, resp. dříve účinného čl. 28b části A odst. 2 prvního pododstavce šesté směrnice o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) ve znění směrnice Rady 92/111/EHS (dále jen „šestá směrnice“), k němuž se vztahoval rozsudek *Facet*.

[19] V citovaném rozsudku Soudní dvůr řešil otázku, zda v případě, že osoba povinná k dani neprokázala, že dotčené pořízení zboží uvnitř tehdejšího Společenství bylo předmětem DPH v členském státě ukončení odesílání nebo přepravy, podléhá toto pořízení zboží dani v členském státě, který vydal identifikační číslo. Ve věci bylo nesporné, že zboží zdaněné z titulu pořízení uvnitř Společenství, které je podle čl. 28b části A odst. 2 prvního pododstavce šesté směrnice považováno za uskutečněné v členském státě, který vydal identifikační číslo, nebylo do uvedeného členského státu skutečně dovezeno. Za těchto podmínek nelze podle Soudního dvora uvedená plnění považovat za plnění, která zakládají „nárok na odpočet" ve smyslu čl. 17 šesté směrnice. V důsledku toho se na taková pořízení uvnitř Společenství nemohl vztahovat obecný režim odpočtu upravený v uvedeném článku. Soudní dvůr dodal, že v situaci, jaká byla předmětem daného řízení, nemůže obecný režim odpočtu daně upravený v čl. 17 šesté směrnice nahradit zvláštní režim upravený v čl. 28b části A odst. 2 druhém pododstavci této směrnice, který vychází z mechanismu snížení základu daně umožňujícího korigovat dvojí zdanění (body 41 až 43). Tyto závěry Soudního dvora jsou plně použitelné i pro posouzení rozhodné otázky v nyní posuzované věci.

[20] Na vnitrostátní úrovni se výše popsaná zvláštní úprava náhradního místa plnění promítá do § 11 odst. 2 zákona o DPH, podle kterého 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 jiném členském státě, než 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.*"

[21] Je nerozhodné, zda ukončení přepravy zboží v jiném členském státě než ve státě, který vydal daňové identifikační číslo, jež pořizovatel poskytl dodavateli při pořízení zboží, bylo důsledkem zamýšleným (v případě dalšího dodání zboží pořizovatelem jako v rozsudku *Facet*), nebo důsledkem důkazní nouze pořizovatele zboží. Stejně tak není podstatné, zda dalším určením předmětného zboží mělo být jeho vnitrostátní dodání třetí osobě nebo zda mělo zboží zvláštní investiční povahu. Podstatné je naplnění podmínek stanovených v § 11 odst. 2 zákona o DPH, resp. odpovídajícího ustanovení směrnice o DPH.

[22] Krajský soud v napadeném rozsudku pro podporu své argumentace zcela přiléhavě poukázal na novelu zákona o DPH provedenou zákonem č. 170/2017 Sb. Tato novela s účinností od 1. 7. 2017 změnila zákon o DPH tak, že „[v] *§ 11 odst. 2 se slova* ‚které pořizovatel poskytl osobě registrované k dani v jiném členském státě, která mu dodává zboží' *nahrazují slovy* ‚pod nímž pořizovatel zboží pořídil' *a za větu první se vkládá věta* ‚Je-li místo plnění stanoveno podle věty první v tuzemsku, pořizovatel nemá nárok na odpočet daně uplatněné při tomto pořízení zboží z jiného členského státu.' " Z důvodové zprávy k tomuto zákonu vyplývá, že „[z] *důvodu právní jistoty se do tohoto ustanovení dále zakotvuje zásada vyplývající z judikatury Soudního dvora Evropské unie, konkrétně rozsudku ve spojených věcech C-536/08 a C-539/08* [tj. rozsudek *Facet*]. *Jestliže je pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně v tuzemsku pouze z důvodu, že pořizovatel pro účely dané transakce použil daňové identifikační číslo vydané v tuzemsku, přičemž zboží nebylo do tuzemska skutečně odesláno ani přepraveno, pořizovatel nemá nárok na odpočet daně z titulu*

*pořízení zboží v tuzemsku, protože za těchto okolností nelze dané plnění považovat za plnění, která zakládají nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. I nadále zůstává v platnosti zásada, která je obsažená v poslední větě tohoto ustanovení, podle které není dotčeno základní pravidlo pro stanovení místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu stanovené v odstavci 1 tohoto paragrafu. Znamená to, že pořizovatel má vždy povinnost přiznat daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu ve státě ukončení přepravy či odeslání zboží, a to bez ohledu na to, zda mu vznikla povinnost přiznat daň ve státě vydání daňového identifikačního čísla, jestliže pro účely intra-unijního dodání a pořízení zboží použil daňové identifikační číslo vydané odlišným členským státem, než je stát ukončení přepravy či odeslání zboží. Obdobně není dotčen nárok na odpočet daně uplatněné z tohoto titulu ve státě ukončení přepravy či odeslání zboží.*"

[23] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku porušení zásady neutrality DPH. Zákon o DPH obsahuje v § 11 odst. 3 korekční mechanismus, který pořizovateli zboží umožňuje adekvátně snížit základ daně, jestliže je pořízení zboží z jiného členského státu následně předmětem daně podle odst. 1 v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy pořízeného zboží („*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*", zdůraznění doplněno; srov. čl. 41 směrnice o DPH a čl. 28b část A odst. 2 druhý pododstavec šesté směrnice). 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 je ke splnění této povinnosti motivován právě vlastním zájmem na naplnění podmínek § 11 odst. 3 zákona o DPH pro snížení základu daně. Stěží tedy lze v materiální rovině namítat „absolutní odepření nároku na odpočet", jak to činí stěžovatelka v kasační stížnosti. Stěžovatelčiny odkazy na rozsudky *EMS-Bulgaria Transport* a *GST - Sarviz AG Germania* nejsou příléhavé. V první z odkazovaných věcí šlo o absolutní odepření nároku na odpočet, a sice z důvodu prekluze stanovené vnitrostátním právním předpisem; v nyní posuzované věci se však o absolutní odepření nároku na odpočet nejednalo. V druhé ze stěžovatelkou odkazovaných věcí nebylo základem plnění spočívající v pořízení zboží z jiného členského státu, ale poskytnutí služby. V žádné z odkazovaných věcí přitom nedošlo k uplatnění fikce místa plnění při intraunijním pořízení zboží ve smyslu čl. 28b část A odst. 2 šesté směrnice nebo čl. 41 směrnice o DPH.

[24] Bylo zcela v dispozici stěžovatelky, aby přiznala a uhradila daň v souvislosti s pořízením koní z jiného členského státu v členském státu ukončení přepravy a následně využila korektivu snížení základu daně podle § 11 odst. 3 zákona o DPH. Tím by byla daňová neutralita plně zachována. Nevyužila-li takové možnosti a zároveň ani netvrdila, že by takový postup nebyl z důvodů nezávislých na její vůli možný, nemůže se úspěšně zásady neutrality DPH dovolávat.

[25] Ustálená judikatura Soudního dvora, na kterou stěžovatelka poukázala, skutečně stojí na závěru, že v případě prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu lze

tomuto subjektu upřít nárok na odpočet DPH. Neplyne z ní ale, že jen a pouze v takovém případě lze nárok na odpočet odepřít. Právě v rozsudku *Facet* Soudní dvůr dovodil, že nárok na odpočet lze odepřít i v případě, kdy se uplatní zvláštní korekční mechanismus v podobě snížení základu daně podle čl. 28b části A odst. 2 druhého pododstavce šesté směrnice (v nyní posuzované věci § 11 odst. 3 zákona o DPH vycházející z čl. 41 odst. 2 směrnice o DPH). Smysl závěru přijatého Soudním dvorem v rozsudku *Facet* považuje Nejvyšší správní soud za zřejmý. Pokud by měl mít daňový subjekt v dané situaci nárok na odpočet daně na vstupu jak v členském státě, který vydal jím použité daňové identifikační číslo, tak i ve státě ukončení přepravy či odeslání zboží a následně by uplatnil právo na snížení základu daně, získal by tím daňovou výhodu v podobě jednoho odpočtu daně na vstupu, čímž by teprve byla narušena neutralita daně, a to na úkor veřejného rozpočtu členského státu, který vydal daňovým subjektem použité daňové identifikační číslo. Opodstatněnost korekce v podobě snížení základu daně je dána také motivováním daňového subjektu ke zdanění pořízení zboží z jiného členského státu v tom členském státě, kam bylo zboží skutečně přepraveno. Jedná se o reflexi jednoho ze základních předpokladů společného systému DPH, podle něhož je třeba, aby konečným příjemcem DPH byl ten členský stát, v němž došlo ke konečné spotřebě zboží.

[26] K odkazu na stanovisko Evropské konfederace daňových poradců č. FC 7/2016 soud doplňuje, že fikce místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu podle čl. 41 směrnice o DPH spojená se zdaněním takového pořízení v členském státě, který vydal pořizovatelem použité daňové identifikační číslo, sice může vést k neočekávanému daňovému příjmu takového členského státu, který vybočuje z výše zmíněné zásady zdanění zboží ve státě jeho konečné spotřeby, nicméně je třeba mít na zřeteli, že se bude jednat o situace výjimečné, pramenící z rezignace pořizovatele zboží na následné řádné přiznání a zdanění pořízení v členském státě ukončení přepravy či odeslání zboží. Právě skutečnost, že je plně v dispozici daňového subjektu, zda splní podmínky pro následné snížení základu daně (tj. zda pořízení zboží zdaní řádně v členském státě ukončení přepravy či odeslání zboží), v dané věci předurčuje závěr, že dotčená právní úprava není v rozporu s principem neutrality DPH.

[27] Stěžovatelka nesprávně dovozuje, že nepřiznání nároku na odpočet je sankcí. Uplatnění zvláštního režimu odpočtu daně na vstupu, kterým je korekce daňového základu podle § 11 odst. 3 zákona o DPH, je důsledkem transpozice čl. 41 směrnice 2006/112/ES (resp. čl. 28b časti A odst. 2 pododst. 2 šesté směrnice), a nemůže se tedy jednat o některou ze sankcí za nesplnění daňové povinnosti, jejichž právní úpravu, jak stěžovatelka správně podotkla, ponechává směrnice v působnosti národních právních řádů jednotlivých členských států. Jinými slovy, není na České republice, zda bude režim podle čl. 11 odst. 2 a 3 zákona o DPH uplatňovat. Otázka proporcionality sankce, jak ji stěžovatelka vznesla v kasační stížnosti, je proto bezpředmětná.

[28] Námitku, že tvrzená „kumulace sankcí“ vedla k úpadku stěžovatelky a faktickému ukončení její činnosti, stěžovatelka uplatnila pouze ve zcela obecné rovině a nepodložila ji žádnými důkazy. S ohledem na obecnost námitky a její návaznost na nesprávné vnímání odepření nároku na odpočet jako sankce soud neshledal důvod se touto námitkou blíže zabývat. Navíc nahlédnutím do veřejného rejstříku způsobem umožňujícím dálkový přístup (dostupné z https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik) zjistil, že zde není jakýkoli záznam o stěžovatelčině úpadku.

[29] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud neshledal pochybení krajského soudu v tom, že při posouzení rozhodné právní otázky vyšel z rozsudku Soudního dvora *Facet*. Použití závěrů tohoto rozsudku nemělo za následek porušení zásady neutrality daně a nemohlo porušit ani zásadu proporcionality sankce, neboť odepření nároku na odpočet sankcí není. K témuž závěru Nejvyšší správní soud dospěl i ve skutkově a právně obdobné věci stěžovatelky, o níž rozhodl rozsudkem ze dne 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 115/2018 – 39 (viz zejm. body 22 a násl.).

[30] Závěrem Nejvyšší správní soud doplňuje, že mu přes postavení soudu posledního stupně nevznikla povinnost předložit předběžnou otázku Soudnímu dvoru podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie, protože mu nevznikly pochybnosti týkající se výkladu čl. 41 směrnice o DPH a judikatura Soudního dvora poskytuje dostatečnou oporu pro rozhodnutí sporné otázky (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, 283/81, *CILFIT*, bod 16 a násl.).

## V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[31] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[32] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl 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 žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. června 2019

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu