

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **R & B Intl. s.r.o.,** se sídlem Nad Školkou 223, Proseč nad Nisou, zastoupená Mgr. Arkadym Alexandrovem, advokátem se sídlem Karla Engliše 3221/2, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2016, č. j. 51968/16/5300-21441-702127, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 6. 3. 2018, č. j. 59 Af 8/2017 – 41,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

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

Odůvodnění:

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalobkyně, jakožto stěžovatelka, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta její žaloba směřující proti shora označenému rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“).

[2] Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto stěžovatelčino odvolání a potvrzen napadený platební výměr Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 6. 2016, č. j. 932234/16/2604-50523-507735 (dále jen „platební výměr“). Platebním

výměrem byla stěžovatelce vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2015 ve výši nadměrného odpočtu 18 137 Kč.

[3] V přiznání k dani z přidané hodnoty za prosinec 2015 vykázala stěžovatelka na ř. 5 [přijetí služeb s místem plnění podle § 9 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „ZDPH“) od osoby registrované k dani v jiném členském státě] základ daně 1 655 885 Kč a daň v základní sazbě 347 736 Kč. Na ř. 22 (vývoz zboží dle § 66 ZDPH) byla zahrnuta hodnota 49 515 205 Kč a na ř. 26 (ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet) hodnota 707 698 Kč. Na ř. 40 (nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců) stěžovatelka nárokovala odpočet daně ve výši daně v základní sazbě 18 137 Kč ze základu daně 86 366 Kč a na ř. 43 (nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění vykázaných na ř. 3 – 13) uplatnila odpočet daně v základní sazbě ve výši 10 745 928 Kč ze základu daně 51 171 090 Kč.

[4] Správci daně vznikly pochybnosti z důvodu rozdílu v částkách vykázaných na ř. 5 a ř. 43 a ohledně vývozu zboží vykázaného na ř. 22 (v Centrálním registru JSD celní správy nebyl žádný vývoz v daném měsíci v takové výši uveden), proto výzvou ze dne 8. 2. 2016 zahájil postup k odstranění pochybností. Ve vyjádření ze dne 23. 2. 2016 stěžovatelka uvedla, že ve smyslu § 66 ZDPH hodnoty uplatnila nárok na odpočet daně u vývozu tří koní do třetí země (USA), kdy u tohoto zboží byla dříve správcem daně doměřena daň z přidané hodnoty dodatečným platebním výměrem za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013. Stěžovatelka měla za to, že byly splněny podmínky pro vznik nároku na odpočet dle § 72 ZDPH v prosinci 2015. Spolu s vyjádřením stěžovatelka předložila vývozní deklaraci ze dne 31. 8. 2015 a 29. 10. 2015, vývozní doprovodný doklad ze dne 29. 10. 2015 a potvrzení o ustájení všech tří koní v USA.

[5] Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala splnění podmínek pro vývoz s místem plnění v tuzemsku ve smyslu § 66 ZDPH, tedy že koně v celkové hodnotě 49 515 205 Kč byli do třetí země (USA) přepraveni z tuzemska, protože se jedná o plnění s místem plnění mimo tuzemsko, tj. v jiném členském státě zahájení přepravy. Tuto hodnotu správce daně zahrnul na ř. 26 daňového přiznání s tím, že to neovlivní nadměrný odpočet. Stěžovatelka ale neprokázala nárok na odpočet daně zahrnutý na ř. 43 daňového přiznání dle § 72 odst. 1 ZDPH ve výši základu daně 49 215 205 Kč a daně ve výši 10 398 192 Kč, což správce daně odůvodnil s odkazem na § 11 odst. 3 ZDPH a rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 22. 4. 2010 ve spojených věcech C-536/08 a C-539/08 v řízení Staatssecretaris van Financiën proti X a fiscale eenheid Facet – Facet Trading (dále jen „*Facet*“).

[6] Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že předmětem daně z přidané hodnoty jsou pouze ta dodání zboží, jejichž místo plnění se nachází na území České republiky. Předmětem české daně z přidané hodnoty ve smyslu § 66 ZDPH je vývoz, jehož přeprava započala v České republice, přičemž pro účely stanovení místa plnění při vývozu zboží je třeba vývoz zboží považovat za standardní dodání zboží, které je spojené s přepravou či odesláním, u kterého se místo plnění podle § 7 odst. 2 ZDPH stanoví tam, kde se přeprava nebo odeslání zboží začíná uskutečňovat. Tedy pouze vývoz zboží, jehož přeprava či odeslání bylo započato v tuzemsku, je předmětem české daně z přidané hodnoty. Z Centrálního registru JSD celní správy správce daně zjistil, že zde nebyl žádný

údaj týkající se vývozu deklarovaných koní. Současně z důkazních prostředků předložených žalobkyní vyplynulo, že tito tři koně prošli celním řízením ve Francii, resp. Belgii, deklarantem v celním řízení nebyl daňový subjekt, ten také nebyl uveden na přepravních dokladech jako odesílatel. Přeprava koní započala ve Francii a Belgii, nikoli v tuzemsku, současně nebylo zpochybněno, že zboží bylo vyvezeno z EU do třetí země (USA). Nejednalo se tedy o vývoz zboží, jehož přeprava či odeslání bylo započato v tuzemsku, a proto není předmětem daně z přidané hodnoty dle § 66 ZDPH. Stěžovatelka neprokázala místo plnění dodání v tuzemsku, a nebyla oprávněna uplatnit předmětnou transakci jako plnění osvobozené dle § 66 odst. 2 ZDPH. Správce daně podle žalovaného správně transakci zahrnul na ř. 26 daňového přiznání, neboť se jedná o plnění mimo tuzemsko. Žalovaný dále stěžovatelce nepřisvědčil, že by jí vznikl nárok na odpočet daně u těchto tří koní z důvodu doměření daně z přidané hodnoty dodatečným platebním výměrem za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013. Připomenul, že dodatečným platebním výměrem za 4. čtvrtletí 2013 byla stěžovatelce doměřena daň při pořízení těchto koní z jiného členského státu dle § 16 ZDPH a stěžovatelka byla povinna přiznat daň za pořízené zboží podle § 25 téhož zákona. Jednalo se o shodné koně, kterých se týkal deklarovaný vývoz zboží v daňovém přiznání za prosinec 2015. Po pořízení byli koně dopraveni a ustájeni ve Francii. Stěžovatelka poskytla dodavateli své tuzemské DIČ, vystupovala jako odběratel koní a prokázala přepravu koní z Velké Británie do Francie, nikoli České republiky, proto bylo nutno jako místo plnění určit Českou republiku. Protože nebyla prokázána přeprava koní z Francie do České republiky, bylo třeba při stanovení místa plnění aplikovat § 11 odst. 2 ZDPH, s odkazem na rozsudek SDEU *Facet*. Přenesení místa plnění do členského státu, jehož DIČ pořizovatel, tj. stěžovatelka, poskytl dodavateli, nezbavilo stěžovatelku povinnosti přiznat daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu i ve státě ukončení přepravy. Pokud by stěžovatelka prokázala, že pořízení koně byli zdaněni v jiném členském státě ukončení přepravy, mohla by si v České republice snížit základ daně na ř. 5 daňového přiznání, z kterého byla odvedena daň v jiném členském státě. ZDPH umožňuje vrátit zaplacenou daň v členském státu, který vydal daňové identifikační číslo, a které pořizovatel předal prodávajícímu za podmínky uvedené předtím. Zdanění koní v zemi, kam byli koně po pořízení dopraveni, však stěžovatelka neprokázala doložením žádného důkazního prostředku v daňovém řízení vztahujícím se ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí 2013, ani v daňovém řízení týkajícím se posuzovaného zdaňovacího období. Nárok na odpočet daně dle § 72 a násl. ZDPH tedy neprokázala. Žalovaný doplnil, že správce daně správně vycházel ze zjištění a závěrů týkajících se uplatnění nároku na odpočet daně při pořízení zboží uplatňovaného ve 4. čtvrtletí 2013. Uvedením hodnoty zboží na ř. 43 stěžovatelka deklarovala, že se jedná o shodné plnění jako ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2013. Stěžovatelka opomenula, že nedoložila potvrzení, že pořízené zboží z jiného členského státu ve zdaňovacím 4. čtvrtletí 2013 bylo předmětem daně v členském státě ukončení přepravy. Podle žalovaného není pro posouzení věci rozhodné, zda stěžovatelka uplatní nárok na odpočet daně okamžitě při pořízení zboží z jiného členského státu nebo až při jeho vývozu do třetí země. Podstatné je, zda splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet, což se nestalo. Pokud by prokázala, že pořízení koně v jiném členském státě byly předmětem daně v jiném členském státě ukončení přepravy, mohla by si snížit základ daně a daň, z kterého byla odvedena daň v jiném členském státě v tuzemsku. Ustanovení § 72 odst. 1 písm. c) ZDPH na věc nedopadá, a to vzhledem ke specifiku pořízení zboží z jiného členského státu, kdy nelze aplikovat tuzemský ZDPH. Žalovaný uzavřel, že stěžovatelka směšuje nepřiznaný nárok

na odpočet daně při pořízení koní z jiného členského státu s následným vývozem koní, který se uskutečnil v jiném zdaňovacím období. Vývoz koní do třetí země dva roky po jejich pořízení z jiného členského státu je další transakcí s těmito koňmi a není předmětem daně z přidané hodnoty v tuzemsku.

[7] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že pokud měl správce daně z Centrálního registru JSD celní správy za prokázané, že ve zdaňovacím období prosinec 2015 nebyl u stěžovatelky zaznamenán žádný údaj týkající se vývozu deklarovaných 3 koní z tuzemska a současně z důkazních prostředků předložených stěžovatelkou vyplynulo, že koně prošli celním řízením ve Francii, resp. Belgii, deklarantem v celním řízení nebyla stěžovatelka a také nebyla uvedena na přepravních dokladech jako odesílatel, a že letecká přeprava koní do USA prokazatelně započala na letišti ve Francii, resp. Belgii, nikoli v tuzemsku, dospěli správce daně a žalovaný ke správnému závěru, že se nejednalo o vývoz zboží, jehož přeprava či odeslání bylo započato v tuzemsku, a proto není předmětem daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet dle § 66 odst. 1 a 2 ZDPH. Správce daně správně transakci zahrnul na ř. 26 daňového přiznání, neboť se jedná o plnění mimo tuzemsko, zatímco předmětem daně z přidané hodnoty ve smyslu § 66 ZDPH jsou pouze taková dodání zboží, jejichž místo plnění se nachází v tuzemsku. Krajský soud přitom vyšel z toho, že nelze dovodit, že přeprava koní byla započata v tuzemsku jen proto, že v lednu 2015 byla při místním šetření zjištěna přítomnost dotyčných koní na území České republiky. Z žádných důkazních prostředků neplyne souvislost mezi přítomností koní v tuzemsku a jejich leteckou přepravou do USA uskutečněnou z letišť ve Francii, resp. Belgii, až v srpnu 2015, resp. v říjnu 2015. Stěžovatelka rovněž v daňovém přiznání (na řádku 43) uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu u přijatelného zdanitelného plnění ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH, a to v souvislosti s pořízením koní z jiného členského státu v listopadu 2013. Krajský soud se ztotožnil se správcem daně i s žalovaným, že toto pořízení koní nezakládalo stěžovatelce nárok na odpočet, ačkoli podléhalo zdanění v České republice. Krajský soud odkázal na § 11 odst. 2 ZDPH a konstatoval, že stěžovatelka při nákupu koní z jiného členského státu vystupovala jako odběratel zboží a poskytla dodavatelům svoje tuzemské DIČ, přičemž bylo zjištěno, že přeprava koní byla ukončena v jiném členském státě (nikoli tedy v České republice). Stěžovatelka nicméně neprokázala, že byla přiznána daň v jiném členském státě ukončení přepravy koní, a ani se nejednalo o třístranný obchod (viz odst. 4 citovaného ustanovení); ze všech těchto důvodů bylo podle krajského soudu na místě aplikovat § 11 odst. 2 ZDPH a přenést místo plnění do České republiky. To však stěžovatelku nezbavilo povinnosti přiznat pořízení zboží v členském státě ukončení přepravy (Francie), kde jako pořizovatelka za splnění dalších podmínek měla mít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu. Krajský soud podotkl, že otázku, zda stěžovatelce v souvislosti s přenesením místa plnění dle § 11 odst. 2 ZDPH vznikl nárok na odpočet daně dle § 72, § 73 téhož zákona v tuzemsku, posoudili správce daně a žalovaný plně v souladu se závěry rozsudku *Facet*.

[8] Stěžovatelka v kasační stížnosti označila důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V obecné rovině tedy tvrdí, že krajský soud zatížil napadený rozsudek nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky. Stěžovatelka má za to, že krajský soud nesprávně aplikoval právní závěry obsažené v rozsudku *Facet*, svým rozsudkem aproboval právní názor orgánů finanční správy, jímž došlo v posuzovaném případě k porušení zásady neutrality daně a také zásady proporcionality sankce. Stěžovatelka rovněž navrhla, aby

Nejvyšší správní soud položil ve smyslu čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“) SDEU předběžnou otázku 1) zda rozsudek *Facet* dopadá na situaci, kdy zboží nebylo pořízeno v rámci uskutečnění třístranného obchodu a na situaci, kdy zboží opustilo území Evropské unie, 2) zda je absolutní odepření nároku na odpočet v případě použití náhradního pravidla o stanovení místa plnění podle čl. 41 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“) 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 2006/112/ES, a konečně 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.

[9] Rozsudek *Facet* podle stěžovatelčina názoru na projednávanou věc nedopadá, neboť byl vydán na podstatně odlišném skutkovém i právním základě. Nyní se nejedná o tzv. „třístranný obchod“, přičemž při dané konstelaci skutkových okolností není žádná možnost ani náznak daňového podvodu za účasti třetích osob. Krom toho zboží opustilo území Evropské unie, tj. bez ohledu na to, kde mělo být původně zdaněno dle základního pravidla, měl stěžovatelce nárok na odpočet v souvislosti s vývozem vzniknout v plné výši, aby zůstal plně zachován princip neutrality daně. Stěžovatelka nežádala o „okamžitý“ odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu rozsudku *Facet*, ale uplatnila nový nárok na odpočet až po vydání rozhodnutí o doměření daně a po uskutečnění vývozu zboží mimo území Evropské unie v srpnu a říjnu 2015, tj. v situaci, která je fakticky a právně odlišná od případu posuzovaného SDEU.

[10] Porušení principu neutrality daně z přidané hodnoty spatřuje stěžovatelka v tom, že jí byl odepřen nárok na odpočet daně na vstupu, ačkoli nebyl správcem daně ani žalovaným podvod na dani z přidané hodnoty shledán nebo tvrzen, natožpak aby se jej stěžovatelka účastnila. Důvodem pro odepření nároku na odpočet bylo pouze to, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno a nezajistila dostatečné důkazy o přepravě koní na území České republiky. Stěžovatelka má za to, že zásada neutrality daně brání tomu, aby správce daně odepřel osobě povinné k dani nárok na odpočet daně na vstupu, kterou osoba povinná k dani nepřiznala správně, neexistuje-li žádný důkaz o tom, že se dopustila daňového podvodu. Pokud krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku okrajově odkázal na novelizaci ZDPH zákonem č. 170/2017 Sb., kterou bylo do ustanovení § 11 odst. 2 ZDPH doplněno absolutní odepření nároku na odpočet v případě stanovení místa plnění podle náhradního pravidla, domnívá se stěžovatelka, že novelizované znění (byť není účinné pro nyní posuzovanou věc, což sám krajský soud připustil) není konformní se směrnicí 2006/112/ES.

[11] Stěžovatelka má také za to, že odepření nároku na odpočet je sankcí *sui generis,* která se ukládá za nesplnění formálních podmínek či povinností plátcem daně a odporuje principu neutrality daně z přidané hodnoty. Odkazuje přitom na rozsudek SDEU ze dne 12. 7. 2012 ve věci C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport OOD,* a ze dne 23. 4. 2015 ve věci C-111/14, *GST – Sarviz AG Germania.* Stěžovatelka uvádí, že byla za porušení své daňové povinnosti sankcionována, avšak má za to, 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.*

V rozhodnutí žalovaného je odepření nároku na odpočet další sankcí v pořadí, která již nemá preventivní účinek, ale naopak vedla k úpadku stěžovatelky a k faktickému ukončení její činnosti. Tento důsledek shledává stěžovatelka nepřiměřeným vzhledem k tomu, že 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.

[12] Závěrem stěžovatelka poukazuje na stanovisko Evropské konfederace daňových poradců č. FC 7/2016 (dostupné z https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/cfe_opinion_statement_fc_7-2016_facet_and_vat_input_deduction.pdf), hodnotící praktické dopady rozsudku *Facet*, s tím, že předmětný rozsudek je v rozporu s právem na odpočet daně z přidané hodnoty jakožto zásadního principu společného systému této daně, vyjádřeným v rozsudku SDEU ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, *PPUH Stehcemp*, a že 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.

[13] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil s napadeným rozsudkem. Za podstatné považuje, že ze strany stěžovatelky nebylo prokázáno zdanění koní v zemi, kam byli po pořízení (ze Spojeného království Velké Británie a Severního Irska) dopraveni (Francie), tj. v členském státě ukončení přepravy, a to doložením důkazního prostředku vztahujícího se ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí. Přenesení místa plnění do členského státu, jehož DIČ pořizovatel (stěžovatelka) poskytla dodavateli, nezbavilo stěžovatelku povinnosti přiznat daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu i ve státě ukončení přepravy. Pokud by stěžovatelka prokázala, že pořízené zboží bylo zdaněno v členském státě ukončení přepravy, mohla by si v České republice snížit základ daně na řádku 5 formuláře daňového přiznání, ze kterého byla odvedena daň v členském státě ukončení přepravy. Zdanění koní v zemi, kam byli po pořízení dopraveni, však stěžovatelka neprokázala doložením důkazního prostředku v daňovém řízení vztahujícím se k 4. čtvrtletí 2013 ani v daňovém řízení týkajícím se posuzovaného zdaňovacího období. Žalovaný má za to, že k aplikovatelnosti závěrů SDEU plynoucích z rozsudku *Facet* není nezbytná absolutní skutková a právní shodnost oboru věcí, nýbrž postačí shoda v podstatných jejich prvcích. Pokud stěžovatelka namítala porušení zásady neutrality daně, uvádí k tomu žalovaný, že stěžovatelčiny odkazy na judikaturu SDEU jsou zcela obecné, přičemž neuznání nároku na odpočet nelze považovat automaticky za porušení uvedené zásady (s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013 – 34). Žalovaný zdůrazňuje, že nárok na odpočet nemůže být přiznán subjektu, který nesplnil zákonem stanovené podmínky. Žalovaný pak uzavírá, že odepření nároku na odpočet nelze vnímat jako sankci, neboť postrádá obecné znaky sankce a není tak ani zákonem koncipováno či judikaturou označováno. Stran návrhu na položení předběžných otázek SDEU má žalovaný za to, že výklad směrnice 2006/112/ES je v relevantních ustanoveních, s přihlédnutím k okolnostem předmětné věci, jasný, a nastíněné předběžné otázky proto nepovažuje za potřebné. Kasační stížnost jako takovou považuje žalovaný za nedůvodnou.

[14] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Předmětem sporu je postup správce daně, následně potvrzený žalovaným a krajským soudem, spočívající jednak ve snížení hodnoty uvedené stěžovatelkou na ř. 22 daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2015 o 49 515 205 Kč a zahrnutí této hodnoty na ř. 26 daňového přiznání, a dále ve snížení stěžovatelkou současně uplatněného nároku na odpočet daně o 10 398 192 Kč. V prvním případě je tedy otázkou, zda stěžovatelka splnila podmínky pro kvalifikaci dodání zboží v podobě tří koní do třetí země (Spojených států amerických) jakožto vývozu ve smyslu § 66 ZDPH. Sporné přitom nebylo naplnění dikce § 66 odst. 1 ZDPH, který určuje pojem „vývoz zboží“, nýbrž § 66 odst. 2 téhož zákona.

[17] Podle § 66 odst. 2 ZDPH platí, že „[o]*svobozeno od daně při vývozu zboží do třetí země je dodání zboží plátcem, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země a) prodávajícím nebo jím zmocněnou osobou, nebo b) kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo ani místo pobytu, ani provozovnu, s výjimkou zboží přepravovaného kupujícím za účelem vybavení nebo zásobení rekreačních lodí nebo letadel, popřípadě jiného prostředku pro dopravu pro soukromé použití*“ (zvýraznění doplněno NSS). Žalovaný přitom ve shodě se správcem daně konstatoval, že stěžovatelka neprokázala odeslání nebo přepravu koní z tuzemska, neboť v centrálním registru JSD celní správy není uveden vývoz těchto koní. Z dokladů předložených stěžovatelkou přitom vyplynulo, že koně prošli celním řízením ve Francii a Belgii, přičemž deklarantem zboží byla společnost R.B.RACING bez jiné bližší identifikace.

[18] Nejvyšší správní soud přisvědčuje žalovanému v tom, že vývoz zboží ve smyslu § 66 ZDPH je ve své podstatě specifickým případem dodání zboží ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) téhož zákona. Dle posledně citovaného ustanovení je předmětem daně z přidané hodnoty dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Z toho vyplývá, že i když jsou splněny podmínky § 66 odst. 1 ZDPH pro posouzení transakce jakožto „vývozu zboží“, neznamená to bez dalšího, že se jedná o dodání zboží ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH, a že tedy musí jít o plnění, které je předmětem tuzemské daně z přidané hodnoty. Aby vůbec bylo dodání zboží předmětem daně z přidané hodnoty dle § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH, musí se (krom dalšího) místo plnění takového dodání nacházet v tuzemsku.

[19] Určení místa plnění při dodání zboží je upraveno v § 7 odst. 1, 2 ZDPH, podle něhož je místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží. Stěžovatelce se nepodařilo prokázat, že by se koně v době, kdy jejich odeslání nebo přeprava začínala, nacházeli v České republice. V kasační stížnosti ostatně stěžovatelka nenamítá ničeho ohledně správnosti zjištění skutkového stavu správními orgány nebo unesení svého důkazního břemene ve správním řízení. Nejvyšší správní soud

se tedy shoduje se žalovaným i krajským soudem v tom, že vývoz těchto koní nebyl předmětem daně z přidané hodnoty ve smyslu § 2 ZDPH, a proto ani nemohl být dle § 66 odst. 2 ZDPH „vývozem zboží“ osvobozeným od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně. Je třeba podotknout, že je na stěžovatelce, aby buďto byla s to doložit svá tvrzení příslušnými doklady nebo je jinak přesvědčivě prokázat, nebo případně aby se registrovala k dani z přidané hodnoty a poskytla náležité daňové identifikační číslo ve státě ukončení přepravy pořizovaného zboží, resp. aby své obchodní transakce přiznávala a danila v členských státech, které jsou k tomu v rámci harmonizované právní úpravy jednotného systému daně z přidané hodnoty příslušné.

[20] Jak již bylo uvedeno výše, stěžovatelka ve své kasační stížnosti nesporuje závěr správních orgánů a krajského soudu, že se jí nepodařilo prokázat započetí přepravy nebo odeslání koní v tuzemsku. Pakliže tedy stěžovatelka přiznala vývoz předmětných koní jakožto vývoz zboží osvobozený od daně s nárokem na odpočet ve smyslu § 66 ZDPH, pochybila, což správce daně správně reflektoval tím, že snížil hodnotu uvedenou na řádku 22 daňového přiznání o 49 515 205 Kč a zahrnul ji na řádek 26 daňového přiznání.

[21] Pokud stěžovatelka sporovala správnost postupu správce daně spočívajícího v přenesení místa plnění pořízení zboží (předmětných koní) z jiného členského státu stěžovatelkou ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2013 na území České republiky na základě § 11 odst. 2 ZDPH, ačkoli prokázáno bylo toliko ukončení přepravy těchto koní ve Francii, shoduje se Nejvyšší správní soud zcela s názorem žalovaného podaným v jeho vyjádření k žalobě ze dne 9. 3. 2017, č. j. 10679/17/5100-41451-711055, a sice že žalobou proti rozhodnutí žalovaného, kterým bylo rozhodnuto o odvolání proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2015, nelze sporovat pravomocný platební výměr správce daně na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013. Obě uvedená řízení se liší svým předmětem, a proto není na místě zabývat se posouzením toho, zda při pořízení zboží stěžovatelkou z jiného členského státu byly naplněny podmínky pro přenesení místa plnění do tuzemska ve smyslu § 11 odst. 2 ZDPH, nýbrž naopak je třeba z tohoto dřívějšího závěru vycházet.

[22] Stěžovatelka dále namítala, že žalovaný nesprávně vyložil a aplikoval závěry rozsudku *Facet*. Nejvyšší správní soud shledává tuto námitku nedůvodnou. Nyní posuzovaná věc je v podstatných prvcích obdobná věci posuzované v odkazovaném rozsudku SDEU, neboť v obou případech byl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty 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. 28b části A odst. 2 prvního pododstavce šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských státu týkajících se daní z obratu – společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992 (dále jen „šestá směrnice“), resp. dle § 11 odst. 2 ZDPH. 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, či nikoli.

Krajský soud v napadeném rozsudku pro podporu své argumentace zcela přiléhavě poukázal na zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní. Ustanovením části třetí, čl. V, bodu 13 byl s účinností od 1. 4. 2017 ZDPH změněn 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 se pak podává, 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. 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 dále neshledal důvodnou ani kasační námitku porušení zásady neutrality daně z přidané hodnoty. Za podstatné v tomto směru považuje, že § 11 odst. 3 ZDPH pořizovateli zboží umožňuje adekvátně snížit základ daně, pakliže je předmětné pořízení zboží z jiného členského státu následně předmětem daně podle odst. 1 v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy pořízeného zboží. 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 ZDPH 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 rozsudek SDEU ze dne 12. 7. 2012 ve věci C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport OOD,* a ze dne 23. 4. 2015 ve věci C-111/14, *GST - Sarviz AG Germania*, shledal Nejvyšší správní soud nepřiléhavými. 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 však, jak bylo podáno výše, se o absolutní odepření nároku na odpočet nejednalo. V druhé ze stěžovatelkou odkazovaných věcí pak nebylo základem plnění spočívající v pořízení zboží z jiného členského státu, nýbrž poskytnutí služby. V žádné z odkazovaných věcí přitom nedošlo k uplatnění fikce místa plnění při intrakomunitárním pořízení zboží ve smyslu čl. 28b část A odst. 2 šesté směrnice či čl. 41 směrnice 2006/112/ES.

[24] Nejvyšší správní soud má ve shodě se žalovaným za to, že není třeba položit SDEU stěžovatelkou formulované předběžné otázky, neboť v nyní posuzované věci byl v první řadě aplikován ZDPH, tj. právní předpis právního řádu České republiky, který reflektuje harmonizační efekt práva Evropské unie upravujícího společný systém daně z přidané hodnoty (především směrnici 2006/112/ES); stěžovatelka ostatně nenamítá, a Nejvyšší správní soud sám nemá za to, že by dotčená ustanovení ZDPH měla být v rozporu se směrnicí 2006/112/ES.

[25] K uplatněné námitce porušení zásady neutrality daně z přidané hodnoty Nejvyšší správní soud uvádí, že bylo plně v dispozici stěžovatelky, aby přiznala a uhradila daň v souvislosti s předmětným pořízením zboží z jiného členského státu ve Francii jakožto zemi ukončení přepravy zboží a následně využila korektivu snížení základu daně dle § 11 odst. 3 ZDPH, čímž 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 daně z přidané hodnoty dovolávat. Ustálená judikatura SDEU, na kterou stěžovatelka poukazuje, skutečně stojí na závěru, že v případě prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu lze tomuto subjektu upřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty; neuvádí však, že jen a pouze v takovém případě lze nárok na odpočet odepřít. Právě v rozsudku *Facet* SDEU dovodil, že nárok na odpočet lze odepřít i v případě, kdy se uplatní zvláštní korekční mechanismus v podobě snížení základu daně dle čl. 28b části A odst. 2 pododst. 2 šesté směrnice (v nyní posuzované věci § 11 odst. 3 ZDPH vycházející z čl. 41 odst. 2 směrnice 2006/112/ES). Smysl závěru přijatého SDEU v odkazovaném rozsudku považuje Nejvyšší správní soud za zřejmý; pakliže 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 daňový subjekt uplatil 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 skutečně přepraveno; jedná se o reflexi jednoho z elementárních předpokladů společného systému daně z přidané hodnoty, podle něhož je třeba, aby finálním příjemcem daně z přidané hodnoty byl ten členský stát, v němž došlo ke konečné spotřebě zboží.

[26] Stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala na stanovisko Evropské konfederace daňových poradců č. FC 7/2016. Nejvyšší správní soud k tomuto podotýká, že fikce místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu dle čl. 41 směrnice 2006/112/ES 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 předmětná právní úprava není v rozporu s principem neutrality daně z přidané hodnoty.

[27] Nejvyšší správní soud připomíná, že uplatnění specifického režimu odpočtu daně na vstupu, kterým je korekce daňového základu dle § 11 odst. 3 ZDPH, je důsledkem transpozice čl. 41 směrnice 2006/112/ES (časově přesněji spíše transpozice čl. 28b části 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 podotýkala, ponechává předmětná směrnice v působnosti národních právních řádů jednotlivých členských států. Jinými slovy tak lze říct, že není na České republice, zda režim dle čl. 11 odst. 2 a 3 ZDPH bude uplatňovat či nikoliv. Otázka proporcionality sankce, jak ji stěžovatelka vznesla v kasační stížnosti, je proto bezpředmětná.

[28] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že odepření nároku na odpočet daně vedlo k jejímu úpadku a faktickému ukončení činnosti. Nejvyšší správní soud po zevrubném přezkoumání obsahu žaloby zjistil, že stěžovatelka tuto skutečnost neuplatnila v řízení před krajským soudem. Podle § 109 odst. 5 s. ř. s. platí, že „[k]*e skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží.*“ Nejvyšší správní soud 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] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[30] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšná, a nemá tak právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu spisu nevznikly v tomto řízení náklady, které by přesahovaly běžný rámec jeho úřední činnosti, a které by mu tedy patřilo přiznat (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

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

V Brně dne 29. května 2019

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu