



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **Solanisus Praga, s. r. o.**, se sídlem Husinecká 903/10, Praha 3, zastoupená Mgr. Magdalénou Poncza, advokátkou se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2018, čj. 23181/18/5300-21444-700333, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 2. 2021, čj. 6 Af 24/2018-43,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :**I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále „správce daně“) vyměřil žalobkyni platebním výměrem z 15. 11. 2017, čj. 8320533/17/2003-52521-110324 (dále „platební výměr“), daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 ve výši 16 042 427 Kč.

[2] Žalovaný výše uvedeným rozhodnutím platební výměr částečně změnil, avšak nikoli co do daňové povinnosti. Ztotožnil se se správcem daně, že si žalobkyně neoprávněně nárokovala odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění. V uvedeném zdaňovacím období žalobkyně pořídila zboží (řepkový olej) z jiného členského státu Evropské unie, konkrétně Polské republiky, od celkem 4 polských dodavatelů (UTASZ-SPEED, sp. z o. o., KMZ, sp. z o. o., KRUSZYWA II – ŻWIRY, sp. z o. o., a Panco, sp. z o. o.). Zboží bylo dovezeno do skladu žalobkyně ve městě Čadca ve Slovenské republice. Následně žalobkyně toto zboží dodala do jiného členského státu Evropské unie, opět do Polské republiky, polskému odběrateli KLERIS, sp. z o. o. Vzhledem k tomu, že žalobkyně při obchodních transakcích používala české daňové identifikační číslo, ukončení odeslání nebo přepravy zboží nebylo v České republice, a žalobkyně

neprokázala, že pořízení zboží z jiného členského státu (Polsko) bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží (Slovensko), dospěl správce daně k závěru, že místo plnění bylo podle § 11 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“) v České republice. V takovém případě nemá daňový subjekt nárok na okamžitý odpočet DPH, kterou je na vstupu zatíženo pořízení zboží uvnitř Evropské unie. Správce daně proto žalobkyni vyměřil daň na výstupu při pořízení zboží z jiného členského státu, avšak nárok na odpočet daně při pořízení zboží z jiného členského státu odmítl.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze, jenž ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Městský soud označil žalobní námitky žalobkyně do značné míry za obecné bez vztahu ke konkrétním závěrům správce daně a žalovaného. Uvedl, že závěr žalovaného, proč žalobkyně nespĺnila podmínky pro nárok na odpočet DPH je mnohem širší, než velice obecná žalobní argumentace omezená toliko na novelizaci § 11 odst. 2 zákona o DPH s účinností od 1. 7. 2017. Ve shodě s orgány finanční správy soud dospěl k závěru, že žalobkyně vznik nároku na odpočet DPH podle vnitrostátních právní úpravy neprokázala. Nepřisvědčil jejímu tvrzení, že splněním podmínek § 72 odst. 3 zákona o DPH bez dalšího vzniká nárok na odpočet, neboť je třeba splnit i další podmínky, jak podrobně popsal žalovaný v napadeném rozhodnutí. Dále soud neshledal rozpor mezi vnitrostátní úpravou DPH a unijní úpravou společného systému DPH, přičemž žalobkyně podle soudu v tomto směru ani žádnou argumentaci vztaženou na konkrétní případ nevedla. Nedošlo ani k porušení principu neutrality DPH, které žalobkyně spatřovala v postupu orgánů finanční správy. K námitce spočívající v porušení legitimního očekávání založeného postupem orgánů finanční správy i po rozsudku Soudního dvora z 22. 4. 2010 ve věci C-536/08 a C-539/08, *Facet-Facet Trading*, ECLI:EU:C:2009:65, městský soud uvedl, že stěžovatelka nijak nekonkretizovala své obecné tvrzení, že správce daně v době pěti let po vydání tohoto rozsudku postupoval jinak a nárok na odpočet v obdobných situacích přiznával. Městský soud neshledal ani žalobkyni namítané vady v procesním postupu správce daně.

II. Obsah kasační stížnosti a další vyjádření účastníků

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, případně aby zrušil i rozhodnutí žalovaného.

[5] Částečnou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek jeho důvodů stěžovatelka spatřuje v tom, že se městský soud nedostatečně vypořádal s některými jejími žalobními námitkami. Konkrétně s námitkou, již brojila proti závěru správce daně a žalovaného, že neprokázala dodání zboží do jiného členského státu dle § 13 odst. 2 zákona o DPH ani naplnění podmínek podstatných pro uplatnění osvobození při dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 téhož zákona. V žalobě namítala, že podmínky § 64 zákona o DPH splnila. Podle městského soudu ale v žalobě nic v tomto směru netvrdila, pouze se omezila na popis závěrů žalovaného, což ale nelze považovat za způsobilý žalobní bod, neboť není patrné, co a v jakém rozsahu žalobkyně napadla. Za nedostatečné považuje rovněž vypořádání žalobního bodu stran postupu správce daně při nahlížení do spisu, na který městský soud reagoval v bodě 35 rozsudku tak, že byl velmi obecný. Žalobní bod byl podle stěžovatelky uveden zcela konkrétně, navíc k podrobnému vysvětlení bylo odkázáno na podanou stížnost proti postupu správce daně. Proti závěru v bodě 27 rozsudku, že žalobní argumentace byla poměrně těžko uchopitelná, neboť poukazovala na okolnosti, které nebyly podstatným rozhodovacím důvodem správce daně a žalovaného, stěžovatelka namítala, že městský soud neuvedl, co tedy tímto podstatným rozhodovacím důvodem bylo.

pokračování

[6] Stěžovatelka nesouhlasí s názvem městského soudu na otázku nesprávné transpozice směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „směrnice“) do zákona o DPH. Za nesprávný považuje konkrétně závěr v bodě 23 rozsudku, že relevantní ustanovení směrnice a související judikatura Soudního dvora pouze upřesnila místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu, nijak se však nedotkla samotných podmínek vzniku nároku na odpočet daně u konkrétního daňového subjektu, který je ve vnitrostátním právu v podstatě stále upraven stejně. Podle stěžovatelky jí nárok na odpočet DPH za zdaňovací období března 2015 vznikl bez dalšího v souladu s § 72 odst. 3 zákona o DPH, podle nějž *nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat*. Městský soud však potvrdil nesprávný závěr žalovaného, že samotným splněním podmínek § 72 odst. 3 uvedeného zákona bez dalšího nárok na odpočet nevzniká, neboť je třeba splnit i další podmínky stanovené v zákoně o DPH. Ustanovení § 72 odst. 3 zákona o DPH tak samo o sobě neumožňuje stěžovatelce uplatnit okamžitý odpočet DPH, což plyne z rozsudku *Facet-Facet Trading*.

[7] Stěžovatelka však setrvává na tom, že § 72 odst. 3 zákona o DPH zcela jednoznačně spojuje vznik nároku na odpočet DPH se vznikem povinnosti přiznat daň. Vzhledem k jednoznačnému znění tohoto ustanovení ho nelze vykládat podle směrnice, jak to učinil správce daně a žalovaný. Směrnice, kterou Soudní dvůr ve svém rozsudku *Facet-Facet Trading* vyložil tak, že neodpovídala vnitrostátní právní úpravě, stanoví povinnosti členským státům Evropské unie. Pokud členské státy nepřijmou daná pravidla podle směrnice ve stanovené lhůtě, je možné se v určitých případech odvolávat přímého účinku směrnice. Dovolávat se ho však mohou pouze jednotlivci vůči státu, nikoliv orgán veřejné správy vůči jednotlivci. Pokud Česká republika provedla směrnici do českého právního řádu nedostatečně, neboť nevzala v úvahu rozsudek *Facet-Facet Trading*, nemůže se nyní dovolávat vůči stěžovatelce znění směrnice. Stěžovatelka je povinna dodržovat v první řadě vnitrostátní právní předpisy, dle nichž také postupovala a uplatnila nárok na odpočet. Je-li relevantní právní úprava jednoznačná a stanovila přesná pravidla, jak měla stěžovatelka v dané situaci postupovat, není možné jí to nyní přičítat k tíži s odůvodněním, že směrnice danou otázku upravovala odlišně.

[8] Jedinou možnou cestou podle stěžovatelky byla změna právní úpravy, k níž však došlo až zákonem č. 170/2017 Sb. s účinností od 1. 7. 2017. Vzhledem k tomu, že zákonodárce od uvedeného data do § 11 odst. 2 zákona o DPH doplnil větu, že *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*, byl si evidentně sám vědom, že vnitrostátní úprava nebyla v souladu se směrnicí. Před 1. 7. 2017 tak stěžovatelka měla nárok na odpočet daně uplatněné při pořízení zboží z jiného členského státu a tento nárok mu také vznikl. Městský soud však tuto argumentaci stěžovatelky bagatelizoval, neboť v bodě 25 rozsudku uvedl, že závěr žalovaného je mnohem širší než velice obecná žalobní argumentace týkající se aplikace vnitrostátního práva, kterou stěžovatelka omezila toliko na novelizaci § 11 odst. 2 zákon o DPH, jež se týkala pouze výkladového pravidla pro určení státu zdanění.

[9] Vzhledem k tomu, že opakovaně poukazovala na vznik svého nároku na odpočet, nesouhlasí s názorem městského soudu uvedeným v poslední větě bodu 26 rozsudku, podle nějž neuvedla, proč by samotné přiznání daně mělo být bez dalšího důvodem pro vznik nároku na odpočet. Odkázala přitom na bod 3.2. žaloby, kde cituje § 72 odst. 3 zákona o DPH.

[10] Městský soud nesprávně posoudil rovněž námitku porušení principu neutrality DPH. Odepřením nároku stěžovatelky na odpočet DPH došlo k nerovnováze a tato daň bude do systému odvedena dvakrát, nejprve obchodním partnerem stěžovatelky a poté i jí samotnou.

[11] Dále stěžovatelka nesouhlasí s posouzením městského soudu, že nekonkretizovala své tvrzení o odlišném postupu správce daně v době pěti let po vydání rozsudku *Facet-Facet Trading*. Pro stěžovatelku je obtížné prokázat dřívější správní praxi orgánů finanční správy. Jsou to však právě tyto orgány a městský soud, kdo by měl mít ze své úřední činnosti nejlepší povědomí o správní praxi v letech 2010 až 2015. Stěžovatelka trvá na svém závěru, že správní praxe správce daně byla dříve odlišná a teprve později začal vykládat vnitrostátní právní úpravu v souladu s uvedeným rozsudkem SDEU.

[12] Městský soud i žalovaný bagatelizovali námitku ohledně porušení povinnosti mlčenlivosti jedním ze zaměstnanců správce daně, jenž v komunikaci se zahraničním správcem daně použil adresu svého soukromého e-mailu. Takový postup stěžovatelka považuje za zásadní pochybení, které na ni mohlo mít fatální vliv. Městský soud k tomu uvedl, že stěžovatelka netvrdila, že by přímo na užitou soukromou elektronickou adresu zaměstnance správce daně skutečně došly informace, čímž by došlo k porušení povinnosti mlčenlivosti. Stěžovatelka namítla, že tuto skutečnost však nemá jak zjistit, neboť k tomu nemá dostatečné možnosti. Nicméně, již samotné riziko tohoto zneužití je natolik zásadní, že zakládá vadu řízení před správcem daně. Městský soud se nadto nijak nevypořádal s námitkou, že důkaz získaný tímto nezákonným způsobem je nepoužitelný v daňovém řízení.

[13] Stěžovatelka dále namítla, že ve zprávě o daňové kontrole projednané 8. 11. 2017 není žádné vysvětlení stran změny závěru správce daně oproti předchozí neprojednané zprávě o daňové kontrole. Nesprávný je proto závěr městského soudu v bodě 37 rozsudku, podle nějž je důvod změny výše daňové povinnosti (chyba v psaní) na konci projednané zprávy o daňové kontrole výslovně uveden a odůvodněn.

[14] Ve zbytku stěžovatelka pouze doslovně zopakovala, aniž ji vztáhla k důvodům nyní napadeného rozsudku městského soudu, svoji žalobní argumentaci spočívající v tom, že splnila podmínky zakládající nárok na odpočet daně na vstupu při pořízení zboží z jiného členského státu podle § 72 odst. 1 písm. c) zákona o DPH, resp. podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně stanovené v § 73 odst. 1.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek nepovažuje za nepřezkoumatelný, neboť městský soud žalobní námitky vypořádal dostatečně a v míře odpovídající obecnosti uplatněných námitek. Dále zopakoval, že § 72 odst. 3 zákona o DPH nezakládá nárok na odpočet daně, ale toliko určuje okamžik jeho vzniku za předpokladu, že tento nárok ohledem na splnění zákonných podmínek vznikne. Tyto zákonné podmínky však stanoví odlišná ustanovení zákona o DPH. O určení okamžiku vzniku nároku na odpočet daně proto nelze vůbec uvažovat, pokud nárok na odpočet daně nevznikl. Stěžovatelka vykládá a aplikuje § 72 odst. 3 zákona o DPH zcela izolovaně od ostatních relevantních ustanovení tohoto zákona. Zdůraznil, že formulace jednotlivých ustanovení směrnice, jejichž výkladem se zabýval Soudní dvůr v rozsudku *Facet-Facet Trading*, byla prakticky shodná s formulací jednotlivých ustanovení zákona o DPH, kterými byla vykládaná ustanovení směrnice transponována do českého právního řádu. Z následné novelizace § 11 odst. 2 zákona o DPH s účinností od 1. 7. 2017 proto nelze dovozovat původně nesprávnou implementaci směrnice, jak namítla stěžovatelka. Neexistence nároku stěžovatelky na odpočet daně podle § 11 odst. 2 zákona o DPH, neplyne z přímého účinku směrnice, nýbrž ze zákona o DPH. Orgány finanční správy neaplikovaly směrnici, ale výlučně zákon o DPH ve znění rozhodném pro nyní projednávanou věc, přičemž musely přihlídnout k závaznému výkladu Soudního dvora v rozsudku *Facet-Facet Trading*. K námitce porušení principu neutrality žalovaný vysvětlil, že dočasným dvojím zdaněním v posuzované věci tento princip není porušován, nýbrž je zajišťováno jeho důsledné dodržení a současně to, aby konečným příjemcem DPH byl ten členský stát, v němž došlo ke konečné spotřebě zboží.

pokračování

Tímto státem nemohla být ČR, jelikož se zde zboží po ukončení přepravy nenacházelo. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasačních námitek a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou částečné nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů (k nepřezkoumatelnosti podrobněji srov. rozsudek NSS ze 4. 3. 2022, čj. 5 As 158/2021-36, bod 18).

[18] Stěžovatelka namítla, že městský soud nedostatečně vypořádal s jejím žalobním bodem, v němž měla argumentovat, že splnila podmínky pro osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH (bod IV. na str. 9 žaloby). Nejvyšší správní soud však souhlasí s posouzením městského soudu v bodě 30 napadeného rozsudku, že stěžovatelka v tomto žalobním bodě, ani jinde v žalobě, žádnou argumentaci ohledně splnění podmínek pro osvobození neuvedla, neboť se omezila pouze na popis závěrů žalovaného. Ostatně, ani v kasační stížnosti stěžovatelka nekonkretizovala, jak měla v žalobě reagovat na závěry žalovaného ohledně nesplnění podmínek pro osvobození, tedy neuvedla, jakou konkrétní argumentaci městský soud přehlédl a opomněl vypořádat. Posouzení uvedeného žalobního bodu městským soudem proto není nepřezkoumatelné.

[19] Za nepřezkoumatelný nelze považovat ani závěr městského soudu v bodě 35 rozsudku, podle nějž žalobní bod stran postupu správce daně při nahlížení do spisu byl velmi obecný. Stěžovatelka v tomto žalobním bodě (bod V. odst. 5.9. na str. 11 žaloby) pouze velmi obecně a zmínila nezákonný postup správce daně v souvislosti s žádostí o nahlédnutí do spisu, ignorování její žádosti o nahlédnutí do spisu a nedostačující vysvětlení v rámci vyřízení stížnosti. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s posouzením městského soudu, že jde o žalobní bod naprosto obecný, neobsahující tvrzení, o jakou vadu řízení by se mělo jednat a jak by taková vada řízení měla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Městský soud tedy dostatečně a přezkoumatelně vysvětlil, proč se k takové žalobní argumentaci nebude vyjadřovat. Nutno dodat, že i v kasační námitce stěžovatelka jen stručně a obecně uvedla, že žalobní bod byl uveden zcela konkrétně, aniž to doplnila bližší argumentací. Pokud pak namítla, že v podrobnostech v žalobě odkázala na podanou stížnost proti postupu správce daně, lze toliko uvést, že pouze strohý a nekonkrétní odkaz v žalobě na argumentaci uplatněnou v daňovém řízení není dostatečný, neboť je zásadně třeba, aby žalobní body jako jednu z náležitostí žaloby [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] žalobce uvedl přímo v jejím textu (srov. rozsudek NSS z 28. 8. 2008, čj. 2 As 43/2005-79).

[20] Nepřezkoumatelný není ani závěr v bodě 27 rozsudku, že žalobní argumentace poukazovala na okolnosti, které nebyly podstatným rozhodovacím důvodem správce daně a žalovaného. Stěžovatelka namítla, že městský soud neuvedl, co tedy tímto podstatným rozhodovacím důvodem bylo. Nejvyšší správní soud však uvádí, že městský soud rozhodovací důvody orgánů finanční správy obsáhle shrnul především v bodě 24 svého rozsudku, kde jsou rekapitulovány jednotlivé podmínky stanovené relevantními ustanoveními zákona o DPH, jež stěžovatelka dle orgánů finanční správy nesplnila.

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

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

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

[24] Podle § 72 odst. 3 zákona o DPH *nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.*

[25] Nejvyšší správní soud uvádí, že v nyní projednávané věci nejsou nikterak sporné skutkové okolnosti popsané výše v bodu [2], tedy že stěžovatelkou pořízené zboží (řepkový olej) bylo z Polska dovezeno na Slovensko a následně stěžovatelkou dodáno opět do Polska. Tato zjištění orgánů finanční správy potvrdila i sama stěžovatelka.

[26] Podstatou nyní projednávaného sporu, jak jej stěžovatelka vymezila již v žalobě a nyní i v kasační stížnosti, je však otázka transpozice směrnice do českého zákona o DPH a s tím spojená otázka výkladu a aplikace § 72 odst. 3 zákona o DPH s ohledem na rozsudek *Facet-Facet Trading*. Stěžovatelka po celou dobu správního i soudního řízení tvrdí, že již na základě tohoto ustanovení jí bez dalšího vznikl nárok na odpočet DPH. Stejně námitky stěžovatelka uplatnila i v řízení o kasační stížnosti ve věci přezkumu zajišťovacího příkazu vydaného k zajištění úhrady DPH za totožné zdaňovací období měsíce března 2015, o níz Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem z 30. 6. 2021, čj. 3 Afs 277/2019-58, a v němž se s těmito námitkami podrobně vypořádal v bodech 59 až 62, přičemž je shledal nedůvodnými. S těmito závěry se Nejvyšší správní soud v nynější věci zcela ztotožňuje, a proto z nich v podstatné míře dále vychází, a navazuje jimi na důvody uvedené městským soudem v napadeném rozsudku, přílehuvě opřené o rozsudek NSS z 29. 5. 2019, čj. 2 Afs 115/2018-39.

[27] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s žalovaným i městským soudem, že § 72 odst. 3 zákona o DPH je výsledkem přesné transpozice čl. 167 směrnice. Stejně tak § 11 odst. 2 zákona o DPH přesně odpovídá čl. 41 směrnice. V daném případě tedy nejde o to, že by česká vnitrostátní úprava správně neprovedla směrnici. Soudní dvůr se v rozsudku *Facet-Facet Trading* zabýval otázkou, zda v případě, že tuzemský plátcé daně pořídil zboží z jiného členského státu Evropské unie, přičemž místo pořízení tohoto zboží je v tuzemsku pouze na základě toho, že tuzemský plátcé daně použil při pořízení zboží tuzemské daňové číslo, aniž však zboží bylo skutečně dopraveno do tuzemska, má nárok na odpočet DPH z tohoto plnění. Soudní dvůr dovodil, že ačkoliv se za místo pořízení zboží považuje tuzemsko, nenáleží tuzemskému plátcé daně nárok na odpočet DPH, nýbrž je třeba postupovat pomocí specifického mechanismu, který daň přiznanou v tuzemsku z titulu pořízení zboží z jiného členského státu převede do členského státu, do něž bylo takto pořízené zboží dopraveno, a tuzemský plátcé daně si smí v tuzemsku snížit základ daně o základ daně, z něhož při pořízení zboží z jiného členského státu původně daň odvedl. Tento specifický mechanismus je upraven v čl. 41 odst. 2 směrnice, respektive dříve v čl. 28b části A odst. 2 pododstavci 2 směrnice Rady 77/388/EHS ze 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále „šestá směrnice“), jenž byl transponován do § 11 odst. 3 zákona o DPH. Předmětem rozsudku *Facet-Facet Trading* tedy

pokračování

nebylo vyložit nejasné ustanovení šesté směrnice, nýbrž vysvětlit vztah mezi dvěma pravidly: obecným, které zakládá nárok na odpočet DPH, a specifickým, které umožňuje snížit daňový základ jeho „převodem“ do jiného členského státu Evropské unie, kde se zboží nachází při ukončení odesílání nebo přepravy.

[28] Jestliže orgány finanční správy přistoupily k výkladu § 72 odst. 3 zákona o DPH ve světle rozsudku *Facet-Facet Trading*, jedná se toliko o eurokonformní výklad tohoto ustanovení, k němuž byly povinny, nikoliv o snahu dovést v rozporu s právem Evropské unie přímý účinek směrnice ve vztahu veřejná moc → jednotliv ec. Stěžovatelka se domnívá, že znění § 72 odst. 3 zákona o DPH je zcela jednoznačné a zakládá jí nárok na odpočet DPH. Pomíjí nicméně, že jazyková jednoznačnost právní normy může být mnohdy zavádějící a může navozovat pouze zdání jednoznačnosti jejího obsahu, neboť každé ustanovení je třeba podrobit rovněž systémovému výkladu, tedy zabývat se tím, zda obecné (jednoznačně formulované) ustanovení nemá své meze, tj. nedopadá na případy, pro něž zákon o DPH (v návaznosti na směrnici) předpokládá specifický režim „odpočtu“ DPH v tuzemsku. Postup dle § 11 odst. 3 zákona o DPH je z tuzemského hlediska zvláštní formou odpočtu DPH na vstupu, která je vázána na specifické podmínky upravené v tomto ustanovení. Současně tím je vyloučena aplikace obecného režimu nároku na odpočet DPH na vstupu (srov. body 42 a 43 rozsudku *Facet-Facet Trading* nebo rozsudek NSS z 13. 6. 2019, čj. 1 Afs 111/2018-32, bod 19).

[29] Ze skutečnosti, že zákonem č. 170/2017 Sb. byl novelizován § 11 odst. 2 zákona o DPH tak, aby výslovně odrážel závěr rozsudku *Facet-Facet Trading*, nelze dovozovat, že předchozí znění zákona o DPH představovalo nesprávnou transpozici směrnice. Zákonodárce tím pouze výslovně upravil vztah mezi dvěma konkurujícími mechanismy, který již byl nicméně vyjasněn rozsudkem *Facet-Facet Trading*, a to ve snaze přispět k právní jistotě a větší informovanosti adresátů právního předpisu. Samotná rozhodovací praxe (včetně rozsudku *Facet-Facet Trading*) nestanoví nová pravidla, nýbrž provádí pouze výklad pravidel již existujících (např. rozsudek NSS z 27. 4. 2022, čj. 8 Afs 15/2020-85, bod 27).

[30] Z výše uvedených důvodů neobstojí ani námitka, že městský soud v bodě 25 rozsudku bagatelizoval argumentaci stěžovatelky. Žalovaný totiž skutečně uvedl širší paletu důvodů, proč stěžovatelka nesplnila podmínky pro nárok na odpočet DPH, než jen § 11 odst. 2 zákona o DPH. Především vyvrátil argumentaci stěžovatelky stran nesprávné transpozice směrnice a rozporu mezi směrnicí a zákonem o DPH a srozumitelně vysvětlil, proč ve světle rozsudku *Facet-Facet Trading* byla stěžovatelka povinna odvést daň na výstupu při pořízení zboží z jiného členského státu, avšak nárok na odpočet daně při pořízení zboží z jiného členského státu neměla.

[31] Pokud městský soud v bodě 26 zmínil, že stěžovatelka neuvedla, proč by samotné přiznání daně mělo být bez dalšího důvodem pro vznik nároku na odpočet, jde toliko o dílčí hodnocení obsahu žalobního bodu ze strany soudu. Stěžovatelka uvedenou větu vytrhla z kontextu nejen bodu 26 ale i celého odůvodnění napadeného rozsudku. Z hlediska posouzení žalobního bodu opřeneho ponejvíce o § 72 odst. 3 zákona o DPH (ostatně i v kasační stížnosti pouze odkázala na toto ustanovení) je však podstatné, že městský soud ve shodě s žalovaným uvedl, že uvedené ustanovení samo o sobě vznik nároku na odpočet neupravuje (stanoví pouze okamžik jeho vzniku), splněním jen jeho podmínek nárok nevzniká a je třeba splnit další zákonné podmínky (body 26 a 27 napadeného rozsudku).

[32] Řešení objasněné v rozsudku *Facet-Facet Trading* není ani v rozporu s principem neutrality DPH, neboť pokud daňový subjekt prokáže, že pořízení zboží bylo předmětem daně na Slovensku, nebyla by vůbec naplněna hypotéza § 11 odst. 2 zákona o DPH a ČR 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, 811 s., ISBN 978-80-7400-826-9, s. 156, odst. 11). V případě, že by stěžovatelka splnila svoji povinnost přiznat daň na Slovensku až dodatečně, byla by v souladu s § 11 odst. 3 zákona o DPH následně oprávněna snížit si základ daně v ČR (provést opravu přiznané a zaplacené daně). Jak plyne z rozsudku *Facet-Facet Trading*, 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 vyhnutí se aplikaci § 11 odst. 2 zákona o DPH, případně zájmem na následném naplnění podmínek § 11 odst. 3 zákona o DPH pro snížení základu daně. Stěží tedy lze v materiální rovině namítat porušení principu neutrality daně, jak to činí stěžovatelka (viz rozsudky NSS čj. 2 Afs 115/2018-39, bod 23, a čj. 1 Afs 111/2018-32, bod 23). Pokud stěžovatelka namítla, že DPH bude do systému odvedena dvakrát, nejprve obchodním partnerem stěžovatelky a poté i jí samotnou, není jasné jakého obchodního partnera má na mysli a z jakého titulu by ten měl DPH odvést. Právě na základě principu neutrality DPH, jak jej zajišťuje směrnice, však bude daň odvedena zásadně pouze jednou.

[33] Dále stěžovatelka nesouhlasí s posouzením městského soudu, že nekonkretizovala své tvrzení o odlišném postupu správce daně v době pěti let po vydání rozsudku *Facet-Facet Trading*. Setrvala na svém závěru, že správní praxe správce daně byla dříve odlišná a teprve později začal vykládat vnitrostátní právní úpravu v souladu s uvedeným rozsudkem. Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka v žalobě skutečně nikterak nekonkretizovala obecné tvrzení o odlišném přístupu orgánů finanční správy, přestože tvrdila, že byla svědkem takové odlišné správní praxe. V takovém případě ale není zřejmé, proč měla mít stěžovatelka obtížnou důkazní situaci, stačilo například popsat případy (např. uvedením názvu daňového subjektu), jichž měla být svědkem. Vzhledem k tomu, že tak neučinila, je posouzení městského soudu správné. Nic bližšího neuvedla ani v kasační stížnosti, kde pouze setrvala na svém obecném tvrzení, a proto není na místě k posouzení městského soudu cokoli dodávat.

[34] Podstatou námítky, že žalovaný i městský soud bagatelizovali námitku ohledně porušení povinnosti mlčenlivosti použitím adresy soukromého e-mailu jedním ze zaměstnanců správce daně, je tvrzení stěžovatelky, že šlo o vadu řízení. Jelikož stěžovatelka v žalobě, zaprvé netvrdila, že by přímo na tento soukromý e-mail zaměstnanec správce daně skutečně došly informace, které by ve vztahu ke stěžovatelce porušovaly povinnost mlčenlivosti, a zadruhé ani nerozvedla, čím konkrétně měla být povinnost mlčenlivosti porušena, dospěl městský soud k závěru, že nešlo o vadu řízení, jež by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně potažmo žalovaného. Stěžovatelka v kasační stížnosti brojila pouze proti prvnímu důvodu s tím, že tuto skutečnost nemá jak zjistit. Vzhledem k tomu, že závěr městského soudu ob stojí i pouze na druhém důvodu, jenž stěžovatelka kasační námitkou nenapadla, není Nejvyšší správní soud povinen se vypořádat s námitkou proti důvodu prvnímu, neboť ani její důvodnost by nemohla způsobit nezákonnost napadeného rozsudku (rozsudky NSS z 9. 6. 2016, čj. 9 Azs 84/2016-22, bod 11, a z 22. 4. 2021, čj. 8 Azs 59/2021-31, body 11 a 12). Samotné uvedení adresy soukromého e-mailu pak městský soud nepovažoval za natolik zásadní vadu, aby měla vliv na zákonnost zjištěných důkazů. Není tedy pravda, že se městský soud nevypořádal s žalobní námitkou spočívající v nepoužitelnosti důkazů v daňovém řízení.

[35] Stěžovatelka dále nesouhlasila se závěrem městského soudu, že změna výše daňové povinnosti provedená správcem daně oproti předchozí neprojednané zprávě o daňové kontrole je vysvětlena na konci zprávy o daňové kontrole projednané 8. 11. 2017. Nejvyššímu správnímu soudu není jasné, kterou pasáž v závěru projednané zprávy o daňové kontrole, jež má obsahovat důvody změny výše daňové povinnosti, měl městský soud na mysli. Nejvyšší správní soud žádné takové zdůvodnění v závěru uvedené zprávy neidentifikoval. Závěr městského soudu v bodě 37 je tedy skutečně nepřiléhavý. Nicméně, důvody pro opravu výše daňové povinnosti plynou

pokračování

ze samotného obsahu projednané zprávy o daňové kontrole, zejména z výpočtů na str. 8 zprávy, kde je uvedena celková daň na výstupu ve výši 16 391 101 Kč a současně odpočet daně na vstupu ve výši 348 674 Kč. Výsledná výše stanovené daně 16 042 427 Kč odpovídá rozdílu těchto dvou částek. Výslednou částku stěžovatelka nominálně nijak nezpochybovala. Lze tak uzavřít, že nesprávně uvedená výše v předchozí neprojednané zprávě o daňové kontrole byla chybou v psaní. Z uvedených důvodů nejde o vadu způsobující nezákonnost napadeného rozsudku.

[36] Co se týká námitek vznesených v kasační stížnosti, které jsou doslovným opakováním části obsahu žaloby (srov. bod [14] tohoto rozsudku). Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Z toho plyne, že aby byly kasační námitky způsobilé k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského (městského) soudu, jinak jsou nepřipustné (srov. usnesení NSS z 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS, body 5 a 12). Nestačí, aby kasační stížnost jen doslovně opakovala žalobní námitky bez toho, že je stěžovatel alespoň v minimální míře postaví proti důvodům rozhodnutí krajského (městského) soudu. V nyní projednávané věci je shoda textu části žaloby s danými kasačními námitkami téměř úplná (rozdíl v podstatě spočívá v nahrazení označení „žalobce“ označením „stěžovatel“). Vzhledem k tomu, že městský soud žalobní námitky vypořádal a v jejich opakování nelze spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům městského soudu, vyhodnotil Nejvyšší správní soud dané námitky jako nepřipustné (rozsudek NSS ze 7. 9. 2022, čj. 8 As 178/2020-38, bod 37 a tam citovaná judikatura).

IV. Závěr a náklady řízení

[37] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[38] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, jenž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti měl, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení 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 16. září 2022

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu