



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Ivanky Havlíkové v právní věci

žalobce: **A.C.A.B1 Investment s.r.o.**, IČO: 03675572  
sídlem Říčanská 431, 252 42 Jesenice  
zastoupený společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o., IČO:  
26879441  
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2019, č. j. 44263/19/5300-22441-708656,

**takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 10. 2019, č. j. 44263/19/5300-22441-708656, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 19 456 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o.

**Odůvodnění:**

## I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou podanou dne 23. 12. 2019 u Městského soudu v Praze (dále jen „soud“) domáhal přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 24. 10. 2019, č. j. 44263/19/5300-22441-708656 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dne 3. 5. 2017, č. j. 4134607/17/2007-50521-109869, na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), jímž byla žalobci vyměřena daň za zdaňovací období říjen 2015 ve výši 113 959 Kč (dále jen „platební výměr“).
2. Žalobce podal dne 21. 11. 2015 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 501 483 Kč. K vyměření daně bylo správcem daně přistoupeno, neboť neuznal nárok žalobce na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „ZDPH“) z přijatého zdanitelného plnění z daňového dokladu č. 40b-2015 od dodavatele A.C.A.B1 Enterprise s.r.o., DIČ: CZ01597132 (dále jen „A.C.A.B1 Enterprise“), nárok žalobce na osvobození od DPH u zboží dodávaného do jiného členského státu dle ustanovení § 64 ZDPH z daňového dokladu č. 29-2015 pro odběratele Luky Fahrzeuge GmbH, VAT ID: DE299393412 (dále jen „Luky Fahrzeuge“) a nárok na uplatnění zvláštního režimu dle § 90 ZDPH při dodání zboží tuzemskému odběrateli L. B. z daňového dokladu č. 28-2015.

## II. Napadené rozhodnutí

3. Proti platebnímu výměru podal žalobce v zákonné lhůtě odvolání, kterým jej napadl v celém rozsahu.
4. Z důvodu, že došlo ke změně právního názoru žalovaného a k doplnění dokazování v odvolacím řízení, byl žalobce s těmito skutečnostmi seznámen písemnostmi č. j. 5944/19/5300-22441-708656 ze dne 11. 02. 2019, č. j. 25723/19/5300-22441-708656 ze dne 24. 06. 2019 a č. j. 39888/19/5300-22441-708656 ze dne 25. 09. 2019. Jeho námitky žalovaný vypořádal jako součást odvolacích důvodů.
5. Žalobce uplatnil v odvolání a ve vyjádření na seznámení v odvolacím řízení následující námitky: Žalobce namítal, že správce daně nerespektoval princip zákazu dvojího zdanění a v případě neuznání nároku na odpočet daně z daňového dokladu č. 40b-2015 od dodavatele A.C.A.B1 Enterprise a doměření daně na výstupu byla tato plnění podruhé zatížena daní na výstupu (*první odvolací námitka*). I v případě neuznání nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu dle daňového dokladu č. 29-2015 žalobce namítal porušení principu dvojího zdanění a porušení Listiny základních práv a svobod (*druhá odvolací námitka*). Žalobce dále namítal, že i osobní vozidlo Škoda Roomster Scout, VIN: X (dále jen „Škoda Roomster“) dle vystaveného daňového dokladu č. 28-2015 bylo dvakrát zatíženo daní, a to v Belgii a znovu v tuzemsku na výstupu (*třetí odvolací námitka*). Ve vyjádření na seznámení žalobce namítal, že v jednotlivých výzvách nebyly správcem daně označeny konkrétní pochybnosti k vykázanému plnění (*čtvrtá odvolací námitka*). Dále žalobce namítal nesprávné hodnocení důkazních prostředků, kdy hodnocení důkazů je zmatečné a nesrozumitelné (*pátá odvolací námitka*). Rovněž žalobce vytýkal, že žalovaný dosud neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

konkrétní pochybnosti o správnosti, úplnosti či věrohodnosti účetnictví daňového subjektu (*šestá odvolací námitka*). Dále žalobce namítal, že tvrzení žalovaného o vedení trestního řízení proti L. B. nemá oporu ve spisovém materiálu (*sedmá odvolací námitka*).

6. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve vymezil jednotlivé odvolací důvody a následně uvedl právní základ sporu. Podstata projednávaného odvolání spočívala dle žalovaného zejména v posouzení, zda žalobce unesl ve zdaňovacím období měsíce říjen 2015 důkazní břemeno ve věci prokázání: a) uplatněného nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného tuzemského plnění od dodavatele A.C.A.B1 Enterprise dle daňového dokladu č. 40b-2015; b) splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě konkrétně odběrateli Luky Fahrzeuge dle daňového dokladu č. 29-2015; c) oprávněnosti použití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím dle ust. § 90 ZDPH při dodání použitého zboží odběrateli L. B. dle daňového dokladu č. 28-2015.
7. K otázce, zda žalobce v předmětném zdaňovacím období prokázal nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od tuzemského dodavatele, žalovaný shrnul, že na výzvu správce daně k poskytnutí informací č. j. 5306944/16/2007-60562-110856 dodavatel A.C.A.B1 Enterprise předložil ve věci prodeje osobního automobilu BMW X5 40D M-Performance, VIN: X (dále jen „BMW X5“) v celkové výši 1 820 000 Kč krom daňového dokladu č. 40b-2015 s datem uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen „DUZP“) dne 31. 10. 2015, protokol o předání vozidla ze dne 31. 10. 2015 a stvrzenky o přijetí hotovosti s daty od 27. 10. 2015 do 31. 10. 2015. Vyhledávací činností bylo dále zjištěno, že dodavatel A.C.A.B1 Enterprise za předmětné zdaňovací období podal daňové tvrzení k DPH a výslednou daňovou povinnost uhradil. Z odpovědi na výzvu správce daně poskytnuté obchodní korporací sAutoleasing, a.s., DIČ: CZ27089444 (dále jen „sAutoleasing“) vyplynulo, že společnost sAutoleasing poskytla dne 14. 5. 2015 společnosti A.C.A.B1 Enterprise na základě smlouvy o úvěru č. UDTA15/10005511 (dále jen „úvěrová smlouva“) úvěr ve výši 1 250 000 Kč na koupi osobního automobilu BMW X5. Dne 14. 11. 2015 byla na žádost společnosti A.C.A.B1 Enterprise úvěrová smlouva ukončena a doplatek zbývající výše úvěru byl z účtu společnosti A.C.A.B1 Enterprise dne 10. 11. 2015 doplacen. Žalovaný uzavřel, že žalobce splnil primární důkazní břemeno, čímž je v souladu s § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH mít daňový doklad se všemi náležitostmi. Nebyla zpochybněna existence předmětného zboží ani poskytnutí předmětného vozidla deklarovaným dodavatelem. Na žalobce však nemohlo ke dni DUZP, tj. ke dni 31. 10. 2015, přejít vlastnické právo k vozidlu BMW X5, neboť ještě dne 13. 11. 2015 byla vlastníkem tohoto vozidla společnost s Autoleasing. K doplacení úvěru a ukončení úvěrové smlouvy došlo až ke dni 14. 11. 2015, tedy až od data 14. 11. 2015 mohl dodavatel A.C.A.B1 Enterprise převést právní vlastnictví uvedeného zboží. Žalobce tak dle závěru žalovaného prokázal, že došlo k faktickému pořízení zboží od deklarovaného dodavatele dle předmětného daňového dokladu, avšak v řízení bylo ověřeno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo v jiném zdaňovacím období (listopad 2015), než jaké bylo uvedeno na daňovém dokladu (říjen 2015). Z uvedených důvodů žalovaný setrval na postupu správce daně, kdy dospěl k vyloučení nároku na odpočet daně z daňového dokladu č. 40b-2015 ve zdaňovacím období říjen 2015. V rámci odvolacího řízení však došlo ke změně právního názoru a tento nárok byl vyloučen z důvodu nesplnění § 72 odst. 3 ZDPH, jelikož žalobce sice prokázal, že k pořízení předmětného vozidla od deklarovaného dodavatele došlo, ale v řízení bylo ověřeno, že k pořízení došlo až později, konkrétně ve zdaňovacím období

měsíce listopad 2015. Žalovaný doplnil, že přiznal žalobci nárok na odpočet daně v základu daně ve výši 1 504 132,23 Kč a daně ve výši 315 867,77 Kč v rámci odvolacího řízení za zdaňovací období listopad 2015 (viz rozhodnutí č. j. 21305/19/5300-22441-708656).

8. K otázce, zda žalobce unesl důkazní břemeno v předmětném zdaňovacím období ohledně prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání osobního vozidla Porsche Cayenne, VIN: X (dále jen „Porsche Cayenne“) do jiného členského státu Evropské unie (dále také „JČS“) osobě registrované k dani v jiném členském státě, konkrétně obchodní korporaci Luky Fahrzeuge, dle § 64 ZDPH, žalovaný uvedl, že žalobce k prokázání splnění podmínek podstatných pro osvobození od daně při dodání zboží do JČS předložil v průběhu daňového řízení vydaný daňový doklad č. 29-2015, prohlášení kupujícího Luky Fahrzeuge ze dne 30. 10. 2015 a příjmové pokladní doklady za úhradu ceny za dodání zboží v hotovosti s daty 28. 10. 2015 až 01. 11. 2015. Správce daně prověřil bez součinnosti s žalobcem mezinárodní žádostí o výměnu informací č. j. 2127265/16/2007-60562-107183 ze dne 13. 04. 2016 dodání osobního vozidla Porsche Cayenne dle daňového dokladu č. 29-2015 ze dne 30. 10. 2015 v celkové částce 1 186 542 Kč u německého správce daně odběratele Luky Fahrzeuge. Odpověď č. j. 1506597/17 ze dne 27. 02. 2017 žalovaný vyhodnotil tak, že odběratel Luky Fahrzeuge nepotvrdil uvedený nákup a nepředložil žádný daňový doklad, ani jiný důkazní prostředek prokazující, že předmětné vozidlo bylo dodáno deklarovanému odběrateli a deklarovaným odběratelem v Německu přiznána daň z tohoto pořízení. V návaznosti na výsledek kontrolních zjištění č. j. 2208047/17/2007-60562-110856 ze dne 23. 03. 2017 žalobce předložil správci daně daňový doklad č. 22-2015 vystavený odběratelem předmětného vozidla společností Luky Fahrzeuge s DUZP 02. 11. 2015 novému majiteli a dále osvědčení o prověření původu vozidla č. PO-17-0162545 ze dne 28. 03. 2017, že předmětné vozidlo je k datu 24. 03. 2017 stále evidováno v informačním systému vozidel registrovaných ve Spolkové republice Německo. K otázce unesení důkazního břemene ohledně prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání osobního vozidla Porsche Cayenne do JČS žalovaný uzavřel, že žalobce nepředložil jediný důkaz o tom, že by předmět plnění dodal deklarovanému odběrateli zastupovanému osobou jednatele žalobce a že předmět plnění opustil území České republiky tak, že byl přepraven dodavatelem, odběratelem nebo jím zmocněnou třetí osobou, jako např. objednávky, předávací protokoly, cestovní příkaz či další důkazní prostředky, které by tvrzení žalobce o dodání zboží osobě registrované k dani v JČS podpořily. Žalobce podle žalovaného žádným způsobem neprokázal, že byl v dobré víře a že přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k prokázání nároku na osvobození od daně dle ust. § 64 ZDPH. Proto žalovaný souhlasil se závěrem správce daně, že se jednalo o tuzemské zdanitelné plnění podléhající dani na výstupu v souladu s § 21 odst. 1 ZDPH.
9. K otázce, zda byl žalobce oprávněn při dodání použitého vozidla Škoda Roomster v tuzemsku odběrateli L. B. použít zvláštní režim dle § 90 ZDPH, žalovaný shrnul, že žalobce k prokázání svého tvrzení předložil vystavený daňový doklad č. 28-2015 s DUZP 11. 10. 2015 ve zvláštním režimu, tedy bez DPH pro odběratele L. B., registrační formulář, část kupní smlouvy uzavřené mezi prodávajícím panem M. B. (dále jen „pan B.“) a žalobcem jako kupujícím, inzerát Sauto.cz a příjmový pokladní doklad č. 15HP00033. Správce daně posoudil prodej vozu Škoda Roomster odběrateli L. B. dle daňového dokladu č. 28-2015 jako zdanitelné plnění, které však nepodléhá zvláštnímu režimu, neboť žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, které by dostatečně prokázaly, že předmětné

vozidlo Škoda Roomster pořídil od osoby nepovinné k dani, konkrétně od dodavatele pana B. Po doplnění spisového materiálu o další listinné důkazy a svědecké výpovědi pana B., pana L. S. (dále jen „pan S.“), pana J. G. (dále jen „pan G.“) a pana R. N. (dále jen „pan N.“), žalovaný uzavřel, že v řízení existují minimálně dvě verze běhu událostí (prodej vozidla majitelem panem S. přímo či zprostředkovaně autobazarem Autogarant Liberec), žádná z nich nepotvrzuje tvrzení žalobce o pořízení vozidla Škoda Roomster od pana B., jako osoby nepovinné k dani, dne 22. 06. 2015. Žalovaný dále uvedl, že pravost žalobcem předloženého důkazního prostředku (kupní smlouva s panem B.), na níž nebylo uvedeno číslo smlouvy, místo a datum podpisu a ani podpisy zúčastněných osob, nebyla potvrzena. Ze svědeckých výpovědí pana S. i pana N. je zřejmé, že dne 22. 6. 2015 byl s předmětným vozidlem Škoda Roomster oprávněn nakládat jako vlastník pan S. Pan S. předmětné vozidlo Škoda Roomster pořídil za účelem jeho dalšího prodeje, tedy s pořízeným majetkem nakládal jako se zbožím. V rámci vyhledávací činnosti správcem daně bylo zjištěno, že pan S. podal za zdaňovací období roků 2015 až 2018 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, kde uvedl příjmy ze samostatné činnosti dle ust. § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Pan S. byl tak v pozici osoby povinné k dani. Podle žalovaného žalobce předložil k prokázání svého tvrzení jen takové důkazní prostředky, které správce daně i žalovaný vyhodnotili ve vzájemných souvislostech jako nedostatečné a neprokazující, že žalobce nabyl předmětný automobil Škoda Roomster od osoby nepovinné k dani (pana B.). Žalobce proto nebyl oprávněn při prodeji vozidla Škoda Roomster v tuzemsku uplatnit zvláštní režim dle § 90 ZDPH deklarovaný na daňovém dokladu č. 28-2015.

10. Žalovaný následně vypořádal jednotlivé odvolací námítky žalobce.
11. K *první odvolací námítce* týkající se porušení principu dvojího zdanění v případě neuznaného nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění (pořízení osobního vozu BMW X5) od tuzemského plátce dodavatele A.C.A.B1 Enterprise, žalovaný uvedl, že nelze hovořit o dvojím zdanění za situace, kdy byl nárok na odpočet daně ze strany žalovaného akceptován ve zdaňovací období listopad 2015. Daňové řízení bylo uzavřeno se závěrem, že žalobce prokázal faktické přijetí předmětu plnění od deklarovaného dodavatele v souladu s § 73 ZDPH, avšak k uplatnění nároku na odpočet daně došlo ve dřívějším zdaňovacím období (říjen 2015), než ve kterém měl být daňový odpočet správně uplatněn. Tím, že žalobce splnil podmínky nároku na odpočet daně, měl právo si daň na vstupu z přijatého zdanitelného plnění odečíst, ale nejdříve ve zdaňovacím období listopad 2015. Jak potvrdil sám žalobce, úplným vlastníkem vozidla BMW X5 se v souladu s úvěrovou smlouvou a obchodními podmínkami stal až úplným splacením úvěru dodavatelem předmětu plnění, k němuž došlo dne 10. 11. 2015. K ukončení úvěrové smlouvy došlo následně až dne 14. 11. 2015, tedy ve zdaňovacím období listopad 2015.
12. K *druhé odvolací námítce* týkající se porušení principu dvojího zdanění v případě neuznaného nároku na osvobození od daně při dodání vozidla Porsche Cayenne do JČS osobě registrované k dani v Německu Luky Fahrzeuge dle daňového dokladu č. 29-2015, žalovaný uvedl, že odběratel Luky Fahrzeuge dle odpovědi na mezinárodní dožádání nepředložil jediný důkazní prostředek prokazující přijetí předmětného zboží od žalobce a také jeho zdanění v Německu při pořízení tohoto zboží. Žalovaný uzavřel, že pokud nebylo předmětné vozidlo v Německu zdaněno, nemohlo dojít ke dvojímu zdanění, tak jak namítá žalobce. V rámci mezinárodní výměny informací nebylo stvrzeno dodání zboží

žalobcem, když odběratel svému správci daně v řízení nepředložil předmětné daňové doklady. Nebylo prokázáno, že by odběratel daň z této obchodní transakce v Německu přiznal. Proto výzvou k prokázání skutečností přenesl správce daně důkazní břemeno na žalobce. Žalobce však důkazní břemeno neunesl, protože nepředložil takové důkazní prostředky, které by prokázaly splnění podmínek pro uznání nároku na osvobození od daně při dodání zboží do JČS dle § 64 odst. 1 ZDPH. Vzhledem k tomu, že v Německu nebyla odvedena daň a žalobce nebyl ani v dobré víře v to, že prokáže nárok na osvobození při dodání zboží do JČS, nemohlo doměřením daně na výstupu podle žalovaného dojít ke dvojímu zdanění.

13. Ke *třetí odvolací námitce*, že i osobní vozidlo Škoda Roomster dle vystaveného daňového dokladu č. 28-2015 bylo dvakrát zatíženo daní, a to v Belgii a znovu v tuzemsku na výstupu, žalovaný sdělil, že předmětem daňového řízení v tuzemsku nemůže být posouzení správnosti stanovení daně v Belgii, protože žalobce dané vozidlo nepořídil z Belgie, ale od tuzemské osoby povinné k dani. Nastavení režimu zamezení dvojího zdanění by pak bylo relevantní k této osobě a nikoliv k žalobci. Předmětem daňového řízení žalobce bylo ověření splnění podmínek při uplatnění zvláštního režimu pro dodání předmětného vozidla Škoda Roomster deklarovanému odběrateli L. B. uvedenému na daňovém dokladu č. 28-2015. Žalobce v průběhu daňového řízení neunesl důkazní břemeno, že předmětné vozidlo skutečně pořídil od osoby nepovinné k dani pana B. Důkazní prostředky předložené samotným žalobcem a provedené svědecké výpovědi a místní šetření v rámci odvolacího řízení nepostačily na prokázání tvrzení žalobce, že při dodání předmětného zboží odběrateli byly naplněny podmínky pro použití zvláštního režimu dle § 90 odst. 2 písm. a) ZDPH.
14. Ke *čtvrté odvolací námitce* týkající se nekonkrétnosti výzev vydaných v průběhu daňového řízení, žalovaný uvedl, že každá z vydaných výzev v průběhu daňového řízení na DPH za zdaňovací období říjen 2015 obsahovala konkrétní pochybnosti, které byl žalobce povinen odstranit či rozptýlit předložením důkazních prostředků. Žalobce tak nebyl na svých právech krácen.
15. K *páté odvolací námitce* týkající se nesprávného hodnocení důkazních prostředků, kdy hodnocení důkazů dle názoru žalobce bylo zmatečné a nesrozumitelné, žalovaný shrnul hodnocení důkazních prostředků v případě prokázání oprávněnosti použít zvláštní režim dle § 90 ZDPH. Na to uzavřel, že správní úvaha správce daně i žalovaného o neprokázání oprávněnosti uplatněného zvláštního režimu dle § 90 ZDPH byla podpořena skutečnostmi zjištěnými nejen v průběhu daňového řízení: pan B. nebyl nikdy zapsán jako majitel výše uvedeného vozidla v registru vozidel, kde vozidlo Škoda Roomster nebylo v roce 2015 vůbec zaevidováno, dodavatel pan B. nedoložil žádné důkazní prostředky, kterými by bylo prokázáno, že právě on prodal předmětné vozidlo žalobci. Ani inzerát předložený žalobcem v průběhu daňového řízení a reakce autobazaru Autogarant Liberec, nepodpořilo tvrzení žalobce, že vozidlo pořídil právě od deklarovaného dodavatele. Taktéž v odvolacím řízení provedené svědecké výpovědi pana G., pana S. a pana N. neprokázaly tvrzení žalobce, že byl oprávněn při dodání předmětného vozidla odběrateli panu B. uplatnit zvláštní režim dle § 90 ZDPH. K důkaznímu prostředku, kterým je odpověď na mezinárodní žádost o výměnu informací včetně mailové komunikace z Generálního finančního ředitelství, žalovaný uvedl, že mailová komunikace obsahující jako přílohy dodatečné otázky k předmětné žádosti a jejich odpovědi, nepřinesla žádné nové informace,

kteřé by již nevyplývaly z předmětné odpovědi na mezinárodní žádost o výměnu informací, a proto byla tato mailová komunikace součástí této odpovědi.

16. K *šesté odvolací námitce*, že žalovaný ve vztahu ke spornému uplatnění zvláštního režimu dosud neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu konkrétní pochybnosti o správnosti, úplnosti či věrohodnosti účetnictví daňového subjektu, žalovaný uvedl, že z hodnocení jednotlivých důkazních prostředků uvedeného v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění na DPH za předmětné zdaňovací období vyplývá, že správce daně důvodně zpochybnil tvrzení žalobce, že žalobce byl oprávněn si uplatnit zvláštní režim dle § 90 ZDPH při dodání předmětného vozidla panu B. Správce daně přitom umožnil žalobci reagovat na výsledek kontrolního zjištění a předložit další důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Žalovaný proto uzavřel, že správce daně řádně označil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotil žalobcem předložené důkazní prostředky jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné, čímž unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. K námitce žalobce, že se správci daně ani žalovanému nepodařilo prokázat, že předmětné vozidlo Škoda Roomster žalobce nakoupil od plátce, žalovaný uvedl, že to byl žalobce, který měl k prokázání svých tvrzení předložit takové důkazní prostředky, které by se shodovaly se skutečností. K osobě pana S. a žalovaný zopakoval, že v rámci vyhledávací činnosti bylo zjištěno, že tato osoba byla v roce 2015 osobou povinnou k dani.
17. K *sedmé odvolací námitce*, že tvrzení žalovaného o vedení trestního řízení proti L. B. nemá oporu ve spisovém materiálu, žalovaný konstatoval, že trestní řízení vedené proti L. B. jako statutárnímu zástupci žalobce oporu ve spisovém materiálu správce daně má (viz písemnost č. 3 uložená ve vyhledávací části spisu). Správce daně vystupoval v trestním řízení v postavení poškozeného, který má právo nahlížet do spisů, činit si výpisky a poznámky a pořizovat si kopie spisů. Zákonnost získání důkazních prostředků z trestního spisu tak nelze zpochybnit.

### III. Žaloba

18. Žalobce se žalobou domáhal přezkoumání a zrušení napadeného rozhodnutí z důvodu jeho nezákonnosti.
19. V úvodu žaloby žalobce shrnul skutkový stav a právní úpravu, která na projednávanou věc dopadá, včetně judikatury vztahující se zejména k institutu důkazního břemene.
20. *V prvním okruhu žalobních námitek*, vztahujících se k uplatněnému nároku na odpočet DPH z nákupu vozidla BMW X5, žalobce poukázal na § 21 odst. 1 písm. a) ZDPH, podle něhož se dnem dodání zdanitelného plnění považuje den dodání podle § 13 odst. 1 ZDPH, přičemž dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle žalobce je pojem „nakládat se zbožím jako vlastník“ vykládán v rámci ZDPH zcela odlišně od soukromého práva, jelikož v případě ZDPH se jedná o vlastníka ekonomického – svým pojetím jde o pojem mnohem širší, než kdyby se jednalo o vlastníka právního. Rovněž podle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) plnění lze kvalifikovat jako „dodání zboží“ ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112, pokud tímto plněním osoba povinná k dani převede hmotný majetek opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla jeho vlastníkem, přičemž v tomto ohledu

nehraje žádnou roli způsob nabytí vlastnického práva k tomuto zboží. Totožné závěry byly přijaty i Nejvyšším správním soudem (například rozsudek NSS ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014 – 46, nebo rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016 – 70). Žalobce nerozporoval, že ani on ani jeho dodavatel A.C.A.B1 Enterprise nebyli ve zdaňovacím období říjen 2015 vlastníky vozidla BMW X5 ve smyslu občanského zákoníku, byli však vlastníky ekonomickými. Správce daně ani žalovaný se však ekonomickým vlastnictvím nijak nezabývali a své závěry založili výlučně na vlastnictví odpovídající soukromoprávní úpravě. Správce daně ani žalovaný nijak nevyvraceli, že dodavatelem A.C.A.B1 Enterprise byla přiznána a zaplacená daň z přidané hodnoty ve zdaňovacím období říjen 2015, pouze se konstantně zabývali tím, kdy přešlo na dodavatele žalobce vlastnické právo ve smyslu občanského zákoníku. Podle názoru žalobce je však zcela nadbytečné se zabývat tím, kdy dodavatel A.C.A.B1 Enterprise doplatil zbývající úvěr a kdy došlo k podepsání dohody o předčasném ukončení úvěrové smlouvy, neboť tyto skutečnosti mají vztah pouze k nabytí vlastnického práva podle soukromoprávní úpravy, nikoliv k nabytí ekonomického vlastnictví ve smyslu ZDPH. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že uplatnil nárok na odpočet daně ve správném zdaňovacím období (říjen 2015), avšak tento nárok na odpočet daně byl žalovaným nesprávně vyhodnocen a uznán v nesprávném zdaňovacím období (listopad 2015).

21. *Ve druhém okruhu žalobních námitek, vztahujících se k neuznanému nároku na osvobození od daně při dodání vozidla Porsche Cayenne do JČS, žalobce namítl, že k prokázání svých tvrzení předložil správci daně dostatek důkazních prostředků (zejména daňový doklad, daňový doklad odběratele, protokol o předání vozidla, čestné prohlášení kupujícího, podkladní daňové doklady, osvědčení o prověření původu vozidla, daňovou evidenci). Správce daně ani žalovaný nijak nezpochybnili prodej předmětného vozidla, v rámci hodnocení jednotlivých důkazních prostředků se však správce daně podle žalobce soustředil toliko na to, že odběratel Luky Fahrzeuge německému správci daně nepředložil žádné doklady, když žalovaný navíc tvrdil, že odběratel daň z pořízení tohoto vozidla nepřiznal. Žalobce namítla, že tento závěr nemá oporu ve spisovém materiálu. V odpovědi německých orgánů zcela absentuje jakákoliv zmínka o tom, že by odběratel Luky Fahrzeuge daň z pořízení vozidla nepřiznal a neodvedl, navíc z jejich odpovědi není zřejmé, zda se vůbec dostatečně snažily odběratele kontaktovat. Žalobce naopak předložil dostatek důkazních prostředků potvrzujících, že předmětné vozidlo bylo fakticky dodáno do jiného členského státu. Jednalo se mimo jiné o Osvědčení PROVIN č. PO-17-0162545, kde je potvrzeno, že předmětné vozidlo je ke dni 24. 3. 2017 stále evidováno ve Spolkové republice Německo, či o dokumenty dokládající prodej tohoto vozidla odběratelem Luky Fahrzeuge jeho dalšímu odběrateli. Žalovaný tyto dokumenty zpochybnil svým tvrzením, že tyto jsou v rozporu se zjištěními německých úřadů, což je však tvrzení zcela lživé, neboť německé úřady neposkytly k této věci žalovanému žádné poznatky kromě toho, že nedostaly od odběratele Luky Fahrzeuge žádné informace. Žalobce rovněž akcentoval, že kromě protokolu o předání vozidla a prohlášení, že vozidlo bude přepraveno do jiného členského státu, předložil také další důkazní prostředky, mezi které patří daňové doklady, doklady o úhradách, technický průkaz potvrzující vystavení a udělení převozních značek (tedy výmaz z registru vozidel v České republice) a také Osvědčení PROVIN stvrzující, že se vozidlo nachází v SRN. Nic nebránilo tomu, aby se žalovaný obrátil na německé daňové orgány s žádostí o zjištění původu předmětného vozidla. To však žalovaný neprovedl, čímž došlo k porušení § 92 odst. 2 daňového řádu. Bylo rovněž povinností žalovaného všechny předložené důkazní prostředky hodnotit nikoliv izolovaně, ale v jejich vzájemné*

souvislosti, což správce daně ani žalovaný neučinili. Žalobce zdůraznil, že splnil všechny tři podmínky nutné pro osvobození, neboť prokázala, že vozidlo bylo dodáno osobě registrované v jiném členském státě, že vozidlo bylo přepraveno do jiného členského státu a že vozidlo bylo přepraveno pořizovatelem zboží. Žalobce tak byl v dobré víře, že splnil všechny podmínky uvedené v § 64 ZDPH.

22. *Ve třetím okruhu žalobních námitek*, vztahujících se k aplikaci § 90 ZDPH na prodej vozidla Škoda Roomster panu B., žalobce uvedl, že podle zjištění správce daně a žalovaného automobil Škoda Roomster dodal žalobci pan S., ať již napřímo, či prostřednictvím zprostředkovatele autobazar Liberec. Pan S. je sice dle žalovaného osobou povinnou k dani, avšak není plátcem daně. Pokud by žalobce předmětné vozidlo koupil od pana B., bylo by možno jej prodat v režimu § 90 odst. 2 písm. a) ZDPH, pokud však bylo koupeno od pana S., osoby povinné k dani, která není plátcem, je možno na tento prodej aplikovat § 90 odst. 2 písm. b) ZDPH. Správce daně a žalovaný nepostupovali podle názoru žalobce v souladu se zákonem (§ 5 odst. 1, § 1 odst. 2 a § 8 odst. 1 daňového řádu), neboť nerespektovali, že režim § 90 ZDPH lze aplikovat i na situaci, kdy zboží je dodáno osobou povinnou k dani, která není plátcem. Žalobce má za to, že uplatnil na prodej automobilu Škoda Roomster fyzické osobě L. B. režim plynoucí z § 90 ZDPH zcela oprávněně, neboť tento automobil dle zjištění správce daně nakoupil od osoby povinné k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, přesně tak, jak stanoví § 90 odst. 2 písm. b) ZDPH.

#### IV. Vyjádření žalovaného

23. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 26. 3. 2020 uvedl, že napadené rozhodnutí, na jehož závěrech i nadále trvá, bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobcem vznesené námítky nejsou důvodné.
24. *K prvnímu okruhu žalobních námitek* žalovaný odkázal na komplexní posouzení nároku na odpočet daně v bodech [34] až [48] a též v bodě [104] napadeného rozhodnutí. Dále poukázal na zákonné znění ustanovení § 21 odst. 2 písm. d) ZDPH, dle kterého se při dodání zboží považuje zdanitelné plnění za uskutečněné dnem přenechání zboží k užívání podle ustanovení § 13 odst. 3 písm. d) ZDPH. K tomu zopakoval, že žalobce stal vlastníkem vozidla až úplným splacením úvěru dle úvěrové smlouvy, kterou uzavřel dodavatel žalobce A.C.A.B1 Enterprise, neboť teprve na základě tohoto úkonu bylo možno zdanitelné plnění pro dodavatele žalobce považovat za uskutečněné v souladu s ustanoveními § 21 odst. 2 písm. d) a § 13 odst. 3 písm. d) ZDPH. K úplnému splacení předmětného úvěru došlo dne 10. 11. 2015. Žalovaný postupoval správně, pokud nárok na odpočet daně uznal žalobci až v měsíci listopad 2015. S žalobcem citovanou judikaturou žalovaný v základu souhlasil, nepovažoval ji však v dané věci za nijak zvláště případnou, poněvadž, v souladu s ustanoveními § 21 odst. 2 písm. d) a § 13 odst. 3 písm. d) ZDPH mohl dodavatel vlastnictví k předmětu plnění právně převést na další osobu, tj. žalobce, až po úplném splacení předmětného úvěru, k němuž došlo dne 10. 11. 2015 – žalovaný tedy otázku ekonomického vlastnictví v souvislosti s nárokem na odpočet daně oprávněně neposuzoval.
25. *K druhému okruhu žalobních námitek* žalovaný rovněž odkázal na komplexní a zevrubné posouzení nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu v souladu s ustanovením § 64 ZDPH, které provedl v bodech [49] až [62] napadeného

rozhodnutí. Podle žalovaného žalobce sice předložil formální důkazní prostředky, nicméně klíčovým je zejména stav faktický. Dále uvedl, že žalobce v rámci řízení předložil daňové doklady, pokladní doklady, předávací protokoly a technické průkazy, přičemž žalovaný veškeré důkazní prostředky v napadeném rozhodnutí vyhodnotil. Žalovaný v napadeném rozhodnutí logickým a jasným způsobem uvedl, že se jedná toliko o důkazní prostředky formální, a proč tudíž na základě nich nelze mít za prokázané faktické uskutečnění plnění, tedy že žalobce předmět plnění dodal deklarovanému odběrateli a že předmětné vozidlo opustilo území České republiky. Žalovaný shrnul, že žalobce žádnými předloženými důkazními prostředky neprokázal splnění formálních ani hmotněprávních podmínek k uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, konkrétně Německa, podle ustanovení § 64 ZDPH, tedy že se v tomto případě jednalo o intrakomunitární plnění. Žalovaný dále k hodnocení důkazních prostředků dodal, že hodnotil všechny důkazy jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, a přihlédl přitom ke všemu, co vyšlo v řízení najevo dle díkce § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný má za to, že jeho závěry podloženy logickými myšlenkovými pochody a argumenty, vyplývajícími z obsahu spisu.

26. *K třetímu okruhu žalobních námitek* žalovaný zdůraznil, že základem argumentace žalobce v celém průběhu řízení bylo tvrzení, že použil zvláštní režim podle ustanovení § 90 ZDPH, neboť dotčené vozidlo Škoda Roomster zakoupil od osoby nepovinné k dani – pana B. Důkazní řízení tedy směřovalo k prokázání těchto tvrzení žalobce. Na žalobci tak vázlo důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, tzn. žalobce byl povinen prokázat rozhodnou skutečnost, a to, že splnil podmínky pro uplatnění zvláštního režimu při dodání použitého zboží dle ustanovení § 90 ZDPH od osoby nepovinné k dani v souladu s jeho tvrzením. Žalovaný připomněl, že povinnost správce daně správně zjistit a stanovit daň s ohledem na rozložení důkazního břemene dle § 92 odst. 3 a 5 daňového řádu zásadně nelze vykládat tak, že tento je povinen zajistit důkazní prostředky namísto žalobce. Podle názoru žalovaného tak žalobce nemůže uspět s konstatováním, že správní orgány měly povinnost prokázat, že vozidlo bylo nakoupeno od plátce daně, autobazaru Autogarant Liberec či pana S., a uplatnit tak zvláštní režim v rozporu s tvrzeními žalobce.
27. Žalovaný závěrem navrhl, aby soud žalobu podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

## V. Replika žalobce

28. V replice k vyjádření žalovaného žalobce k argumentaci pod prvním okruhem žalobních námitek doplnil, že žalovaný své vyjádření nově rozšířil o odkazy na § 21 odst. 2 písm. d) ZDPH a § 13 odst. 3 písm. d) ZDPH, které v napadeném rozhodnutí absentují. Žalovaným doplněná argumentace svědčí ve prospěch žalobce, neboť předmětná ustanovení jsou vyjádřením fikce převodu vlastnického práva na subjekt, který nedisponuje „plným“ vlastnickým právem ve smyslu soukromoprávní úpravy, avšak je s tímto zbožím oprávněn nakládat jako vlastník, což byl právě případ dodavatele žalobce. Žalobce s poukazem na princip zachování neutrality daně opětovně zdůraznil, že dodavatel A.C.A.B1 Enterprise daň z přidané hodnoty na výstupu přiznal a odvedl ve zdaňovacím období měsíce října 2015 a tato nebyla správcem daně zpochybněna.

29. K argumentaci pod druhým okruhem žalobních námitek žalobce zopakoval, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno a vycházel z tvrzení, která nemají oporu ve spisovém materiálu. Zatímco mezinárodní dožádání bylo podáno na standardizovaném formuláři, odpověď z dožádaného členského státu na tomto formuláři nepřišla a ve spisovém materiálu je založena pouze písemná emailová komunikace mezi tuzemskými správními orgány. Tuzemské daňové orgány zcela rezignovaly na řádné zjištění skutkového stavu ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť nezaslaly nejen žádné doplňující dotazy, ale především si nevyžádaly od německé daňové správy žádné další podklady. Žalovaný navíc zcela dezinterpretuje tuzemskou judikaturu. Jako formální důkazní prostředky totiž judikatura označuje pouze daňové doklady. Další důkazní prostředky, jako například uzavřená kupní smlouva, protokol o předání vozidla, doklad o úhradě, čestné prohlášení kupujícího nebo osvědčení o prověření původu vozidla, jsou samostatnými důkazními prostředky, které musí správní orgán řádným způsobem posoudit a hodnotit.
30. K argumentaci pod třetím okruhem žalobních námitek žalobce doplnil, že v celém nalézacím řízení nebyly zjištěny takové skutečnosti, které by v podstatných rysech znevěrohodnily důkazní prostředky předložené žalobkyní. I pokud by však prodejcem nebyl pan B., ale pan S., nadále platí, že zdanění vozidla Škoda Roomster bylo ve správném režimu. Skutkové závěry žalovaného jsou tak v extrémním rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Účelem správy daní je ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní, nikoli maximalizace fiskálního výnosu.

## VI. Jednání před soudem

31. Při ústním jednání konaném dne 25. 1. 2023 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích.
32. Zástupce žalobce podrobně rekapituloval podstatu sporu, zdůraznil, že mezi žalobcem a žalovaným není sporu o faktické existenci předmětu plnění. Spornou otázkou je, zda byly naplněny formální podmínky nároku na odpočet daně a zda byly splněny hmotněprávní podmínky pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu. K výkladu § 13 ZDPH zástupce žalobce poukázal na recentní judikaturu NSS, a to rozsudky ze dne 30. 11. 2022, č. j. 8 Afs 7/2021-35 a č. j. 8 Afs 114/2020-72. V případě dodání zboží do JČS zástupce žalobce opětovně zdůraznil, že předmětné vozidlo získalo převozní značky coby vozidlo určené k převozu do zahraničí a došlo k jeho výmazu z evidence vozidel. Podle zástupce žalobce je naprosto neracionální a nesmyslné, aby takové vozidlo bylo předmětem vnitrostátní transakce. Zástupce žalobce závěrem navrhl, aby soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil.
33. Žalovaný odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a na své písemné vyjádření k žalobě a závěrem navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
34. Návrhy na provedení důkazů označené žalobcem v žalobě městský soud pro nadbytečnost neprováděl, neboť se jedná o listiny, které jsou součástí správního spisu, z něhož soud při přezkumu napadeného rozhodnutí obligatorně vychází a jehož obsah s ohledem na právní názor soudu k rozhodnutí věci zcela postačoval. Správním spisem se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

## VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

35. Žaloba byla podána včas ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s., osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a to v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
36. Městský soud neshledal důvody pro to, aby zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení, které by bránily jeho přezkoumání v rozsahu uplatněných žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84), proto přikročil k vlastnímu přezkumu napadeného rozhodnutí v rozsahu žalobcem uplatněných námitek.
37. Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud následující pro rozhodnutí ve věci relevantní skutečnosti.
38. Dne 21. 11.2015 podal žalobce přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2015, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 501 483 Kč.
39. Dne 18. 12. 2015 zahájil správce daně vydáním výzvy č. j. 7499166/15/2007-50521-109869 postup k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období říjen 2015. Žalobce byl vyzván k prokázání uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, konkrétně, že byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 daňového řádu, a že přijatá zdanitelná plnění byla použita k ekonomické činnosti.
40. Po vyhodnocení všech skutečností zjištěných v rámci tohoto postupu, dospěl správce daně k závěru, že je třeba rozsáhlejšího a časově náročnějšího dokazování. Při ústním jednání dne 24. 2. 2016 (protokol o ústním jednání č. j. 1149481/16/2007-60562-107183) byl postup k odstranění pochybností ukončen a téhož dne správce daně protokolem o ústním jednání č. j. 1151791/16/2007-60562-107183 zahájil daňovou kontrolu. S výsledkem kontrolního zjištění č. j. 2208047/17/2007-60562-110856 byl žalobce seznámen dne 23. 3. 2017. Podle něj žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal naplnění podmínek pro vznik nároku na osvobození od DPH u zboží dodávaného do jiného členského státu dle § 64 ZDPH z daňového dokladu č. 29-2015 pro odběratele Luky Fahrzeuge ve výši základu daně 1 186 542 Kč a daně 249 174 Kč, splnění podmínek zvláštního režimu podle § 90 ZDPH při dodání zboží tuzemskému odběrateli L. B. z daňového dokladu č. 28-2015 ve výši základu daně 240 000 Kč a daně 50 400 Kč a nárok na odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDPH z přijatého zdanitelného plnění z daňového dokladu č. 40b-2015 od dodavatele A.C.A.B1 Enterprise ve výši základu daně 1 504 132,23 Kč a daně 315 867,77 Kč. Na základě vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění zaevidovaných pod č. j. 3109302/17 a č. j. 3398934/17 nedošlo ke změně výsledku zjištění; daňová kontrola byla ukončena zprávou o daňové kontrole na DPH č. j. 3121205/17/2007-60562-110856 podle § 88 daňového řádu (dále jen „zpráva o kontrole“). Zpráva o kontrole byla s žalobcem projednána dne 24. 4. 2017 protokolem o ústním jednání č. j. 3600653/17/2007-60562-110856. Na základě zprávy o kontrole vydal správce daně dne 3. 5. 2017 platební výměr, za jehož odůvodnění se v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu považuje zpráva o kontrole.

41. Proti platebnímu výměru podal žalobce dne 2. 6. 2017 včasné odvolání, o němž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím.
42. Z důvodu, že došlo ke změně právního názoru žalovaného a k doplnění dokazování v odvolacím řízení, byl žalobce s těmito skutečnostmi seznámen písemnostmi č. j. 5944/19/5300-22441-708656 ze dne 11. 2. 2019, č. j. 25723/19/5300-22441-708656 ze dne 24. 6. 2019 a č. j. 39888/19/5300-22441-708656 ze dne 25. 9. 2019. Jeho námitky jsou součástí odvolacích důvodů.
43. Žalobce, jehož jediným jednatelem je L. B., při protokolu o ústním jednání č. j. 206642/16/2007-60562-107183 dne 19. 1. 2016 sdělil, že jeho ekonomickou činností je nákup a prodej vozidel nejen v tuzemsku, ale i v zahraničí a dále zabývá autodopravou.
44. Jednatel žalobce L. B. byl v předmětném zdaňovacím období říjen 2015 osobou oprávněnou jednat v dalších třech obchodních korporacích, mimo ve společnosti A.C.A.B1 Enterprise (jednatelem od 22. 7. 2014). Dále byl v období od 11. 3. 2015 do 9. 8. 2016 výkonným (generálním) ředitelem německé obchodní korporace Luky Fahrzeuge.
45. Na výzvu k poskytnutí informací č. j. 5306944/16/2007-60562-110856 dodavatel A.C.A.B1 Enterprise reagoval dne 2. 8. 2016 podáním zaevidovaným č. j. 6154024/16. K prodeji osobního automobilu BMW X5 v celkové výši 1 820 000 Kč dodavatel A.C.A.B1 Enterprise předložil mimo daňového dokladu č. 40b-2015 s DUZP dne 31. 10. 2015, protokol o předání vozidla ze dne 31. 10. 2015 a stvrzenky o přijetí hotovosti s datem od 27. 10. 2015 do 31. 10. 2015. Vyhledávací činností správce daně zjistil, že dodavatel A.C.A.B1 Enterprise za předmětné zdaňovací období říjen 2015 daňové tvrzení k DPH podal a výslednou daňovou povinnost uhradil.
46. Magistrát hlavního města Prahy, odbor dopravně správních agend sdělil na výzvu správce daně podáním ze dne 17. 5. 2016, že osobní vozidlo BMW X5 bylo dle přehledu provozovatelů od 8. 6. 2015 do 20. 11. 2015 ve vlastnictví obchodní korporace sAutoleasing, po dobu jednoho dne 20. 11. 2015 byl pak evidovaným vlastníkem vozidla dodavatel A.C.A.B1 Enterprise.
47. Společnost sAutoleasing sdělila na výzvu správce daně podáním ze dne 18. 10. 2016, že poskytla dne 14. 5. 2015 společnosti A.C.A.B1 Enterprise úvěr ve výši 1 250 000 Kč na koupi osobního automobilu BMW X5. Uzavření smlouvy o úvěru č. UDTA15/10005511 proběhlo na základě zprostředkování úvěru společností NASPLÁTKY.EU, s.r.o. Dne 14. 11. 2015 byla na žádost společnosti A.C.A.B1 Enterprise úvěrová smlouva ukončena a doplatek zbývající výše úvěru byl z účtu společnosti A.C.A.B1 Enterprise dne 10. 11. 2015 doplacen.
48. Správce daně zaslal německému správci daně odběratele Luky Fahrzeuge mezinárodní žádost o výměnu informací č. j. 2127265/16/2007-60562-107183 ze dne 13. 4. 2016 ve věci dodání osobního vozidla Porsche Cayenne dle daňového dokladu č. 29-2015 ze dne 30. 10. 2015 v celkové částce 1 186 542 Kč. V dožádání správce daně formuloval 20 konkrétních dotazů, na které žádal odpověď. V odpovědi č. j. 1506597/17 ze dne 27. 2. 2017 německý správce daně zaslal 4 dokumenty, z nichž 3 se netýkaly žalobce, přičemž na správcem daně položené otázky neodpověděl. Správce daně prostřednictvím e-mailové komunikace položil dne 2. 3. 2017 německému správci daně dodatečné otázky, resp. zopakoval podstatu

otázek již dříve položených. Německý správce daně v reakci rovněž prostřednictvím e-mailové komunikace ze dne 22. 3. 2017 toliko stručně zopakoval, že odběratel Luky Fahrzeuge předložil pouze 4 příchozí faktury, další podklady nejsou k dispozici, přičemž tento stav zůstal nezměněn. Rovněž uvedl, že z původního dožádání nebylo zřejmé, že žalobce a společnost A.C.A.B1 Enterprise jsou rozdílné subjekty.

49. V návaznosti na seznámení s výsledkem kontrolních zjištění č. j. 2208047/17/2007-60562-110856 dne 23. 3. 2017 žalobce správci daně předložil daňový doklad č. 22-2015 vystavený odběratelem předmětného vozidla společností Luky Fahrzeuge s DUZP 2. 11. 2015 novému majiteli a dále osvědčení o prověření původu vozidla č. PO-17-0162545 ze dne 28. 3. 2017, že předmětné vozidlo je k datu 24. 3. 2017 stále evidováno v informačním systému vozidel registrovaných ve Spolkové republice Německo.
50. Při posouzení věci vycházel soud z následující právní úpravy.
51. Dle § 1 odst. 2 daňového řádu *správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*
52. Dle § 8 odst. 1 daňového řádu *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*
53. Dle § 89 odst. 1 daňového řádu *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.*
54. Dle § 89 odst. 4 daňového řádu *správce daně může zahájit za účelem odstranění pochybností daňovou kontrolu, jejíž předmět a rozsah nejsou tímto účelem omezeny. Zahájením této daňové kontroly je postup k odstranění pochybností ukončen.*
55. Dle § 92 odst. 2 daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*
56. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*
57. Dle § 92 odst. 4 daňového řádu *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*
58. Dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
59. Dle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely*

*uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*

60. Dle § 72 odst. 3 ZDPH nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.
61. Dle § 21 odst. 2 písm. d) ZDPH při dodání zboží se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem přenechání zboží k užívání podle § 13 odst. 3 písm. d).
62. Dle § 13 odst. 1 ZDPH dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.
63. Dle § 13 odst. 3 písm. d) ZDPH, ve znění účinném do 31. 3. 2017, za dodání zboží se pro účely tohoto zákona považuje přenechání zboží vlastníkem k užití na základě smlouvy, pokud je ujednáno, že vlastník užívaného zboží převede vlastnické právo k němu na jeho uživatele.
64. Dle § 13 odst. 3 písm. d) ZDPH, ve znění účinném od 1. 4. 2017, za dodání zboží se pro účely tohoto zákona považuje přenechání zboží k užití na základě smlouvy, pokud je ujednáno, že vlastnické právo k užívanému zboží bude převedeno na jeho uživatele.
65. Dle § 64 odst. 1 ZDPH dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.
66. Dle § 64 odst. 5 ZDPH dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.
67. Dle § 90 odst. 2 písm. a), b) ZDPH zvláštní režim může použít obchodník při dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropské unie
  - a) osobou nepovinnou k dani,
  - b) osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem.
68. Na úvod soud považuje za vhodné poznamenat, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu [§ 71 odst. 1 písm. d) a § 75 odst. 2 věta první s. ř. s.], přísně ovládající tento typ soudního řízení soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby tak v zásadě předurčuje i obsah a rozsah soudního přezkumu. Soud není oprávněn (a tím méně povinen) za žalobce domýšlet či dotvářet žalobní námitky z vlastní iniciativy. Takový postup soudu by popíral uplatnění dispoziční zásady a zasahoval by do principu rovnosti účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 3. 2021, č. j. 1As 475/2020-37, resp. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54).

69. Dále soud předesílá, že daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak sám daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní) v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu (srov. náleze Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, či rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7Afs 238/2017-25).
70. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet daně konkrétně z § 72 odst. 1 ZDPH. Dle tohoto ustanovení musí daňový subjekt při uplatnění nároku na odpočet daně tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto následně použil pro uskutečňování své ekonomické činnosti.
71. Co se týče povinnosti důkazní, z obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou (např. rozsudky ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 27, a ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Afs 96/2016-28, bod 14). Tato skutečnost vyplývá též z ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, podle něhož musí plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně mít daňový doklad. K tomu, aby mohl daňový doklad sloužit jako důkaz k prokázání nároku na odpočet daně, musí obsahovat všechny náležitosti stanovené v ustanovení § 29 ZDPH, tedy mimo jiné dle písm. a) označení osoby, která uskutečňuje plnění, dle písm. b) daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění, a dle písm. f) rozsah a předmět plnění.
72. Současně je však Nejvyšším správním soudem zdůrazňováno, že je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním (např. výše uvedené rozsudky č. j. 9 Afs 57/2013-37 a č. j. 1 Afs 96/2016-28). Nárok na odpočet daně totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (např. rozsudky NSS ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, nebo ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 125/2017-27, bod 24). Jak vyplývá např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, a ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu.
73. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi však nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (viz např. rozsudky NSS ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013-38, ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72). Vzniknou-li tedy správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu předloženém daňovým subjektem k prokázání nároku na odpočet, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 ZDPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (shora uvedený rozsudek č. j. 1 Afs 10/2010-71).
74. Ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu tíží správce daně důkazní břemeno. Dle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Prokázat nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či

nesprávnost účetnictví však dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu neznamená prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz např. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61 a výše uvedené rozsudky č. j. 9 Afs 30/2008-86 a č. j. 9 Afs 12/2013-30). Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí.

*Nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění (vozidlo BMW X5) od tuzemského dodavatele*

75. Oblast daně z přidané hodnoty je v rámci Evropské unie výrazně harmonizována, proto celá řada ustanovení ZDPH nachází svůj předobraz v unijní legislativě, která je pro členské státy Evropské unie závazná. Právní úprava nároku na odpočet daně obsažená v § 72 až § 79 ZDPH je odrazem čl. 167 až čl. 192 Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice o DPH“). Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně jsou vymezeny v § 72 odst. 1 ZDPH, podle kterého je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi, jak vyplývá z § 73 odst. 1 ZDPH.
76. Podle závěru žalovaného žalobce v případě přijatého zdanitelného plnění - vozidla BMW X5 od tuzemského dodavatele A.C.A.B1 Enterprise splnil primární důkazní břemeno, čímž je v souladu s § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH mít daňový doklad (v daném případě daňový doklad č. 40d-2015 s DUZP 31. 10. 2015) se všemi náležitostmi. Na základě odpovědi Magistrátu hlavního města Prahy nebyla žalovaným zpochybněna ani existence předmětného vozidla a s odkazem na odpověď společnosti sAutoleasing nebylo zpochybněno ani poskytnutí předmětného vozidla žalobci deklarovaným dodavatelem A.C.A.B1 Enterprise. Není tedy sporu o tom, že došlo k faktickému pořízení vozidla BMW X5 žalobcem od deklarovaného dodavatele A.C.A.B1 Enterprise dle předmětného daňového dokladu č. 40d-2015 s DUZP 31. 10. 2015. Žalobce v souladu s § 72 ZDPH prokázal i splnění podmínek uvedených v tomto ustanovení, především použití zdanitelného plnění pro účely uskutečňování ekonomických činností.
77. V daňovém řízení bylo dále zjištěno, což žalobce ostatně ani nijak nerozporoval, že společnost sAutoleasing poskytla dne 14. 5. 2015 společnosti A.C.A.B1 Enterprise úvěr ve výši 1 250 000 Kč na koupi osobního automobilu BMW X5, a to na základě smlouvy o úvěru č. UDTA15/10005511. Dne 14. 11. 2015 byla na žádost společnosti A.C.A.B1 Enterprise úvěrová smlouva ukončena a doplatek zbývající výše úvěru byl z účtu společnosti A.C.A.B1 Enterprise dne 10. 11. 2015 doplacen.

78. Součástí sjednaných podmínek z úvěrové smlouvy bylo zřízení zajišťovacího převodu práva k vozidlu BMW X5 ve prospěch společnosti sAutoleasing ve smyslu § 2040 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Podle § 2040 odst. 1 občanského zákoníku platí, že *„Smlouvou o zajišťovacím převodu práva zajišťuje dlužník nebo třetí osoba dluh tím, že věřiteli dočasně převede své právo.“* Zřízením zajišťovacího převodu práva tak dlužník, v daném případě společnost A.C.A.B1 Enterprise, dne 14. 5. 2015 dočasně převedl své vlastnické právo k vozidlu BMW X5 s cílem uspokojit věřitele, tj. společnost sAutoleasing, v případě neplnění svých závazků z úvěrové smlouvy tomuto věřiteli. Dne 14. 5. 2015 současně došlo k přechodu práva nakládat s vozidlem BMW X5 jako vlastník na dodavatele A.C.A.B1 Enterprise, když předmětné vozidlo bylo tomuto dodavateli předáno.
79. Při posouzení sporné otázky, zda k uskutečnění zdanitelného plnění došlo ve zdaňovacím období říjen 2015, jak tvrdil žalobce, či ve zdaňovacím období listopad 2015, jak tvrdil žalovaný, vyšel soud z § 21 odst. 2 písm. d) ZDPH, dle kterého se při dodání zboží považuje zdanitelné plnění za uskutečněné dnem přenechání zboží k užívání podle ustanovení § 13 odst. 3 písm. d) ZDPH.
80. Podle ustálené judikatury SDEU pojem „dodání zboží“ *„neodkazuje na převod vlastnictví způsobu, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku“* (srov. rozsudek ze dne 8. 2. 1990 ve věci C320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe).
81. Jak vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, sp. zn. 5 Afs 24/2016, *„pojem nakládat se zbožím jako vlastník dle § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty není identický s právním pojetím vlastnictví ve smyslu občanského zákoníku. Z pohledu daně z přidané hodnoty k dodání zboží (převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník) dochází mimo jiné převzetím zboží. I v případě, kdy je z určitých důvodů odsunut přechod vlastnického práva, jedná se o dodání zboží, pokud kupující převezme zboží a může ho využívat, tedy s ním nakládat jako vlastník. Není proto vyloučeno, že se může časově lišit okamžik dodání zboží jako závazek z kupní smlouvy a dodání zboží pro účely daně z přidané hodnoty. Za určitých okolností může být tedy právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno dříve či později než samotné vlastnické právo. Termín dodání zboží zahrnuje jakýkoliv převod hmotného majetku, pokud je (v daném případě kupujícímu) umožněno (je oprávněn) se zbožím skutečně nakládat jako vlastník, a to i když k převodu vlastnického práva k majetku dle smlouvy nedošlo. Dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice musí být vykládáno tak, že znamená převod práva nakládat s věcí jako vlastník, a to i když nedojde k převodu vlastnického práva k majetku. Ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že pojem dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnictví ve formách upravených použitelným vnitrostátním právem, ale že zahrnuje jakýkoli převod hmotného majetku smluvní stranou, která druhou smluvní stranu opravňuje, aby s ním nakládala, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Tato koncepce je v souladu s cíli šesté směrnice a potvrdil ji opakovaně Soudní dvůr Evropské unie mimo jiné i ve výše zmíněných rozsudcích, zejména pak v rozsudku ve věci Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, na který žalovaný a krajský soud případně odkázali.“* (srov. též rozsudky NSS ze dne 30. 11. 2022, č. j. 8Afs 7/2021 – 35 a č. j. 8Afs 114/2020 – 72).

82. Úprava obsažená v § 13 ZDPH tedy důsledně zohledňuje princip ekonomického vlastnictví a nezakládá rozpor s primárním právem Evropské unie ve světle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie. Na dokreslení soud uvádí, že z důvodu právní jistoty v otázce souladu úpravy s čl. 14 odst. 2 písm. b) Směrnice o DPH došlo novelou č. 170/2017 Sb. ke zpřesnění formulace ustanovení § 13 odst. 3 písm. d) ZDPH tak, že citované ustanovení nově zní: „za dodání zboží se pro účely tohoto zákona považuje přenechání zboží k užití na základě smlouvy, pokud je ujednáno, že vlastnické právo k užívanému zboží bude převedeno na jeho uživatele.“ Záměrem této formulační úpravy bylo jednoznačně stanovit, že pro účely právní fikce, co je považováno za dodání zboží, není relevantní, zda dané zboží je k okamžiku přenechání k užití fakticky ve vlastnictví osoby povinné k dani, která přenechala právo k jeho užití, či nikoliv (srov. důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní).
83. S ohledem na shora uvedené soud přisvědčuje žalobci, že žalovaný postupoval v rozporu se zákonem o dani z přidané hodnoty a Směrnicí o DPH, jakožto i v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a SDEU, pokud své posouzení sporné otázky uskutečnění zdanitelného plnění spojil se vznikem vlastnického práva ke zdanitelnému plnění podle soukromoprávní úpravy a dospěl k závěru, že daňový odpočet měl být žalobcem správně uplatněn až ve zdaňovacím období listopad 2015.
84. Jakkoliv dodavatel A.C.A.B1 Enterprise nebyl ve zdaňovacím období říjen 2015 vlastníkem vozidla BMW X5 ve smyslu soukromého práva, byl z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty a Směrnice o DPH vlastníkem ekonomickým s právem nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH. Žalobce tedy uplatnil nárok na odpočet DPH ve správném zdaňovacím období, unesl své důkazní břemeno a prokázal splnění zákonných podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH v měsíci říjnu 2015.
85. Soud připomíná, že podmínky vzniku nároku na odpočet daně jsou vymezeny striktně v zákoně o dani z přidané hodnoty; nárok na odpočet daně z přidané hodnoty tak není žádným dobrodíním státu, ale výlučným požadavkem pro zachování neutrality této daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 33). Žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH ve správném zdaňovacím období a oprávněnost nároku prokázal, čemuž svědčí i skutečnost, že dodavatel A.C.A.B1 Enterprise daň z přidané hodnoty na výstupu ve zdaňovacím období měsíce října 2015 přiznal a odvedl a tato nebyla správcem daně zpochybněna.
86. Soud proto shledal první žalobní námitku důvodnou.

#### *Osvobození od daně při dodání vozidla Porsche Cayenne osobě registrované k dani v JČS*

87. K tomu, aby se jednalo o dodání zboží s nárokem na osvobození od daně podle § 64 odst. 1 ZDPH, musí být předmětné zboží skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě plátcem, odběratelem nebo zmocněnou třetí osobou. Důkazní břemeno ohledně prokázání naplnění těchto podmínek pro přiznání osvobození od daně přitom podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu nese daňový subjekt.

88. Dle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí.
89. Podle obsahu spisového materiálu předložil žalobce k prokázání nároku na osvobození od DHP při dodání vozidla Porsche Cayenne do JČS listinné důkazní prostředky, jejichž věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost správce daně zpochybnil.
90. Žalovaný předně zpochybnil úplnost předloženého daňového dokladu č. 29-2015, který neobsahoval v rozporu § 29 odst. 2 písm. c) ZDPH údaje, že „daň odvede zákazník“, je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno. Žalovaný žalobci nad rámec zákona vytknul, že na daňovém dokladu nebyl uveden způsob dopravy ani dodací podmínky, ačkoli se evidentně nejedná o obligatorní náležitost daňového dokladu ve smyslu § 29 ZDPH.
91. Žalovaný rovněž zpochybnil průkaznost prohlášení kupujícího Luky Fahrzeuge ze dne 30. 10. 2015, z něhož dle žalovaného vyplývá jen příslib kupujícího, že osobní vozidlo Porsche Cayenne bude přepraveno z území České republiky na území jiného členského státu. Toto prohlášení tak není dle žalovaného způsobilé prokázat, že předmětné vozidlo opustilo území tuzemska.
92. Dle § 64 odst. 5 ZDPH dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.
93. Při hodnocení uvedeného důkazu žalovaný jednak nevzal v úvahu, že podle § 64 odst. 5 ZDPH lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat i jinými důkazními prostředky než jen písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do JČS, a druhá nijak nehodnotil souvislost obsahu prohlášení kupujícího Luky Fahrzeuge, sepsaného dne 30. 10. 2015, tedy v den prodeje předmětného vozidla kupujícímu „pro účely prokázání splnění podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty dle § 64 ZDPH“, s ručně psaným prohlášením kupujícího na předloženém daňovém dokladu č. 29-2015 z téhož dne ve znění „Vozidlo dne 30. 10. 2015 opouští ČR“, které je rovněž opatřené razítkem a podpisem kupujícího.
94. K předloženým pokladním dokladům žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že „nemají 100% důkazní vypovídací hodnotu, neboť není obvyklou obchodní zvyklostí platit za dodání osobního vozidla v hotovosti, a to pět dní po sobě (28. 10. 2015 až 01. 11. 2015). Poskytováním plateb v hotovosti nelze doložit auditní stopu, kterou by odvolatel mohl prokázat reálné uskutečnění těchto plateb.“ Soudu není zřejmé, kam žalovaný touto úvahou mířil, když samotnou obchodní transakci ani reálné uskutečnění plateb žalobce ani žalovaný nepochybovali a žalovaný nadto v závěru napadeného rozhodnutí vyslovil, že souhlasí

s posouzením správce daně, že se v daném případě jednalo o tuzemské zdanitelné plnění podléhající dani na výstupu v souladu s ust. § 21 odst. 1 ZDPH.

95. Odpověď německého správce daně odběratele Luky Fahrzeuge ze dne 27. 2. 2017 na mezinárodní žádost o výměnu informací č. j. 2127265/16/2007-60562-107183 ze dne 13. 4. 2016 žalovaný vyhodnotil tak, že „*odběratel nepotvrdil výše uvedený nákup. Nepředložil žádný daňový doklad, ani jiný důkazní prostředek prokazující, že předmětné vozidlo bylo dodáno deklarovanému odběrateli a deklarovaným odběratelem v Německu přiznána daň z tohoto pořízení.*“ Nic takového však z odpovědi německého správce daně na mezinárodní dožádání neplyne. V odpovědi na mezinárodní dožádání obdržel správce daně od německého správce daně toliko strohou informaci, že odběratel Luky Fahrzeuge předložil pouze 4 příchozí faktury (z nichž 3 se netýkaly žalobce), další podklady nejsou k dispozici. V rámci následné e-mailové komunikace německý správce daně potvrdil, že tento stav zůstal nezměněn. Rovněž uvedl, že z původního dožádání nebylo zřejmé, že žalobce a společnost A.C.A.B1 Enterprise jsou rozdílné subjekty. Odpověď německé daňové správy se soudu jeví jako zcela nedostatečná, laxní, založená evidentně na neporozumění položeným dotazům. Odpověď takové kvality a úrovně měla vyústit v zaslání opakovaného dožádání za účelem prověření tvrzení žalobce, správce daně se však namísto toho s výsledkem dožádání spokojil. Německým správcem daně zasloupanou odpověď navíc interpretoval zcela v rozporu s jejím obsahem, když uvedl, že odběratel Luky Fahrzeuge pořízení předmětného vozidla od žalobce nepřiznal a nepředložil žádné důkazní prostředky, ze kterých by vyplývalo, že k dodání zboží deklarovanému odběrateli skutečně došlo. Obsahem odpovědi německého správce daně na mezinárodní dožádání žalovaný rovněž odůvodnil svůj závěr, že daňový doklad č. 22-2015 vystavený odběratelem předmětného vozidla společností Luky Fahrzeuge s DUZP 02. 11. 2015 (tedy pouhé 3 dny po prověřované obchodní transakci) novému majiteli, je v rozporu se zjištěními správce daně. Z odpovědi na mezinárodní dožádání však žádná konkrétní zjištění ve vztahu k nákupu vozidla Porsche Cayenne odběratelem Luky Fahrzeuge neplynou. Zcela izolovaně naopak žalovaný hodnotil osvědčení o prověření původu vozidla č. PO-17-0162545 ze dne 28. 3. 2017, z něhož plyne, že předmětné vozidlo je k datu 24. 3. 2017 stále evidováno v informačním systému vozidel registrovaných ve Spolkové republice Německo. Soudu rovněž není zřejmé, z čeho žalovaný dovodil, že předmětné vozidlo Porsche Cayenne nebylo v Německu zdaněno a proto nemohlo dojít doměření daně na výstupu ke dvojímu zdanění (viz bod 106 a 108 napadeného rozhodnutí), když žádné takové zjištění z odpovědi na mezinárodní dožádání neplyne a nevyplývá ani z jiných podkladů, které jsou obsahem správního spisu.
96. Soud na základě shora uvedeného shledal druhou žalobní námitku důvodnou, když dospěl k závěru, že žalovaný neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ohledně prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných žalobcem. Hodnocení důkazů předložených žalobcem, provedené daňovým orgánem, vykazuje dle názoru soudu natolik závažná pochybení, která mohou mít ve svém důsledku vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť nezohledňuje všechny skutečnosti, které v řízení vyšly najevo, zčásti je rozporné s obsahem spisového materiálu a místy neodpovídá racionálnímu myšlenkovému procesu odpovídajícímu požadavkům formální logiky, že je dalším důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí.

*Zvláštní režim dle § 90 ZDPH při dodání vozidla Škoda Roomster v tuzemsku*

97. Principem zvláštního režimu obchodníka s použitým zbožím je, že daní z přidané hodnoty na výstupu zatěžuje pouze svou obchodní přírážku, tedy jen zisk z obchodu odpovídající rozdílu prodejní ceny (bez daně) a pořizovací ceny.
98. V § 90 odst. 2 ZDPH jsou uvedeny varianty, kdy může obchodník použít zvláštní režim, a to pokud je mu zboží dodáno některou z vyjmenovaných osob. Těmito osobami jsou osoby, které nemohou při dodání tohoto zboží uplatnit daň na výstupu, a tudíž obchodník nemůže při nákupu tohoto zboží uplatnit nárok na odpočet daně. Tímto dodavatelem může být osoba nepovinná k dani, osoba povinná k dani, která není plátcem, osvobozená osoba, jiná osoba, pro kterou je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně podle § 62 zákona o DPH nebo osoba povinná k dani, pro kterou je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně podle platného předpisu jiného členského státu, nebo jiný obchodník, který při dodání tohoto zboží použil zvláštní režim. Pokud by bylo použité zboží obchodníkovi dodáno plátcem, zvláštní režim použít nemůže.
99. Ve třetím okruhu žalobních námitek, vztahujících se k aplikaci § 90 ZDPH na prodej vozidla Škoda Roomster panu B., žalobce nikterak nerozporoval skutkový závěr správce daně a žalovaného, že automobil Škoda Roomster dodal žalobci pan S., ať již přímo či prostřednictvím zprostředkovatele autobazar Autogarant Liberec. Žalobce výslovně uvedl, že „v každém případě byl prodávající pan S.“, k čemuž citoval závěry žalovaného uvedené v bodech 93 a 94 napadeného rozhodnutí. Žalobce toliko namítal, že pokud bylo dle zjištění správce daně předmětné vozidlo koupeno od pana S. jako osoby povinné k dani, která není plátcem, bylo třeba na tento prodej aplikovat § 90 odst. 2 písm. b) ZDPH. Správce daně a žalovaný tak podle názoru žalobce nepostupovali v souladu se zákonem, neboť nerespektovali, že režim § 90 ZDPH lze aplikovat i na situaci, kdy zboží je dodáno osobou povinnou k dani, která není plátcem.
100. Správce daně je povinen postupovat v daňovém řízení dle § 1 odst. 2 daňového řádu, dle kterého správou daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Správce daně je rovněž povinen přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§8 odst. 1 daňového řádu). V případě, kdy daňový subjekt neprokáže, že mu zboží dodal deklarovaný dodavatel, nýbrž ze skutkových okolností případu vyplyne, že mu zboží dodal jiný skutečný dodavatel, lze dle názoru soudu daňovému subjektu odepřít použití zvláštního režimu podle § 90 ZDPH jen tehdy, pokud skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tudíž nebylo prokázáno postavení tohoto skutečného dodavatele coby osoby taxativně vyjmenované v § 90 odst. 2 ZDPH. Pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento skutečný dodavatel postavení osoby, která nemůže při dodání daného zboží uplatnit daň na výstupu, a tudíž obchodník nemůže při nákupu takového zboží uplatnit nárok na odpočet daně, nutně měl, bylo by odepření použití zvláštního režimu podle § 90 ZDPH v rozporu se zásadou daňové neutrality.
101. Soud proto přisvědčuje žalobci, že uplatnil na prodej vozidla Škoda Roomster fyzické osobě L. B. režim plynoucí z § 90 ZDPH zcela oprávněně, neboť předmětné vozidlo dle

zjištění správce daně nakoupil od osoby povinné k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, přesně tak, jak stanoví § 90 odst. 2 písm. b) ZDPH. Třetí žalobní námitku shledal soud důvodnou.

102. Námitku, že v celém nalézacím řízení nebyly zjištěny takové skutečnosti, které by v podstatných rysech znevěrohodnily důkazní prostředky předložené žalobcem, tedy důkazní prostředky mající za cíl prokázat původní tvrzení žalobce, že vozidlo Škoda Roomster koupil od pana B., žalobce uplatnil poprvé až v replice k vyjádření žalovaného, kterou podal dne 13. 5. 2020. Soud ji proto coby nepřípustnou novotu nevypočítával, neboť rozšířit žalobu o další žalobní body je žalobce oprávněn jen ve lhůtě pro podání žaloby podle § 72 s. ř. s. Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. je soud vázán toliko včas uplatněnými žalobními body, v jejichž mezích přezkoumává napadené výroky rozhodnutí správního orgánu. Soud nemůže přezkoumat napadené rozhodnutí z důvodů, které nebyly v žalobě řádně a včas uplatněny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63).

### VIII. Závěr a náklady řízení

103. S ohledem na shora uvedené skutečnosti soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1, 4 s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
104. O nákladech řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení měl plný úspěch žalobce, a proto soud rozhodl, že žalovaný je povinen zaplatit žalobci do rukou jeho zástupce na nákladech řízení částku 19 456 Kč do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku. Výše nákladů řízení o žalobě sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč [položka 18 bod 2 písm. a) sazebníku poplatků k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích] a z odměny za zastoupení v rozsahu čtyř úkonů právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, podání repliky k vyjádření žalovaného, účast na jednání před soudem dne 25. 1. 2023) po 3 100 Kč za úkon dle § 11 odst. 1 písm. a), d), g) na základě § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, včetně čtyř režijních paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Jelikož zástupce žalobce je plátcem DPH, zvyšují se náklady řízení v rozsahu odměny za právní zastoupení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2 856 Kč odpovídající této dani.

### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den

lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 27. leden 2023

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.  
předsedkyně senátu