



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Kateřiny Kozákové a Mgr. Ondřeje Hrabce ve věci

žalobkyně: **A.C.A.B1 Investment s.r.o.**, IČ: 03675572  
se sídlem Říčanská 431, Jesenice 252 42  
zastoupená společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář, s.r.o.,  
daňovým poradcem se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 5. 2019, č. j. 21305/19/5300-22441-708656,

**takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 5. 2019, č. j. 21305/19/5300-22441-708656, se **z r u š u j e** a **v ě c** se **v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **15 342 Kč**, a to do jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobkyně **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o.

## Odůvodnění:

### I. Základ sporu

1. Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále jen „prvoinstanční správce daně“ nebo „prvoinstanční správní orgán“) platebním výměrem ze dne 4. 7. 2017, č. j. 5652498/17/2007-50521-109869, vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2015 ve výši 78 504 Kč (dále jen „platební výměr“ nebo „prvoinstanční rozhodnutí“). Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (žalobou napadené rozhodnutí) platební výměr změnil tak, že pozměnil údaje na řádcích 21, 40, 46, 63, 64 a 65 a kompletní text uvedený ve výroku „*Vyměřená daň ve výši 78 504,- Kč...*“ odstranil. Ve zbývajícím rozsahu platební výměr potvrdil.
2. Ze správního spisu vyplynulo, že dne 23. 12. 2015 podala žalobkyně přiznání k DPH za zdaňovací období listopad roku 2015. V tomto přiznání žalobkyně vykázala nadměrný odpočet ve výši 245 225 Kč. Dne 20. 01. 2016 prvoinstanční správce daně vyzval žalobkyni k odstranění pochybností za zdaňovací období listopad roku 2015. Žalobkyně byla vyzvána k prokázání uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, zda jej uplatnila v souladu s ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „ZDPH“), a zda přijatá zdanitelná plnění byla použita k ekonomické činnosti. Při ústním jednání dne 24. 02. 2016 byl postup k odstranění pochybností ukončen a téhož dne prvostupňový správce daně protokolem o ústním jednání č. j. 1187624/16/2007-60562-107183 zahájil daňovou kontrolu. S výsledkem kontrolního zjištění č. j. 4588156/17/2007-60562-110856 byla žalobkyně seznámena dne 22. 3. 2017. Následně správce daně přistoupil k projednání zprávy o daňové kontrole na DPH s žalobkyní, k čemuž došlo dne 23. 06. 2017. Dne 4. 7. 2017 vydal prvostupňový správce daně předmětný platební výměr. Žalobkyně se proti tomuto platebnímu výměru podáním ze dne 6. 8. 2017 odvolala. V rámci odvolacího řízení došlo ke změně právního názoru odvolacího orgánu, s čímž byla žalobkyně přípisem ze dne 11. 2. 2019 (doručeným dne 12. 2. 2019) seznámena. Žalobkyně se k předestřenému právnímu názoru vyjádřila dne 27. 2. 2019. V odvolání a dále ve vyjádření ze dne 27. 2. 2019 žalobkyně namítá, že platební výměr byl vydán v rozporu se zákonem. Předložené důkazní prostředky hodnotil prvostupňový správce daně odlišně od obdobného obchodního případu (dodání zboží do jiného členského státu, konkrétně Francie), uskutečněného žalobkyní ve stejném zdaňovacím období jako zde posuzovaný případ - dodání osobního vozidla BMX X5 40D M-Performance (dále jen „vozidlo“) do jiného členského státu, konkrétně Polska. Dále žalobkyně namítá, že prvostupňový správce daně vědomě zatížil předmětné plnění již třetí daní na výstupu.
3. V napadeném rozhodnutí žalovaný nejdříve shrnul skutkovou stránku věci a obecná právní východiska, ze kterých v rámci posuzování věci vycházel. Za nejdůležitější spornou otázku označil skutečnost, zda (i) žalobkyně unesla důkazní břemeno ve věci prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě konkrétně odběrateli LUX-CAR dle daňového dokladu č. 31-2015. Současně s tím za spornou otázku označil i (ii) nárok žalobkyně na odpočet daně z daňového dokladu č. 40b-2015 od dodavatele A.C.A.B1 Enterprise, DIČ: CZ01597132 (dále jen „A.C.A.B1 Enterprise“), s datem

uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 10. 2015, který byl žalobkyní uplatněn ve zdaňovacím období říjen roku 2015. Z úřední povinnosti (iii) se pak věnoval opravě nesprávně zohledněného údaje v řádcích 20 a 21 daňového přiznání za zdaňovací období listopad 2015.

4. Ve věci označené ad (ii) žalovaný dospěl k závěru, že v době deklarovaného uskutečnění zdanitelného plnění (31. 10. 2015) dodavatele žalobkyně, společnost A.C.A.B1 Enterprise nebyla vlastníkem vozidla a tudíž nemohla na žalobkyni převést vlastnické právo. Společnost A.C.A.B1 Enterprise se stala vlastníkem vozidla až ke dni 15. 11. 2015 [(den úplného splacení úvěru a zrušení úvěrové smlouvy spojené se zajišťovacím převodem práva uzavřené mezi A.C.A.B1 Enterprise a s Autoleasing, a.s., DIČ: CZ27089444 (dále „s Autoleasing“) dne 14. 5. 2015 (dále „úvěrová smlouva“)]. Tento den pak žalovaný označil jako den uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný proto žalobkyní uplatněný nárok na odpočet ve výši 315 867 Kč z daňového základu ve výši 1 504 132 Kč přiznal, ovšem pro zdaňovací období listopad 2015. S předběžným právním názorem ohledně jiného posouzení nároku na odpočet (žalobkyně tento odpočet uplatňovala za zdaňovací období říjen 2015 a prvoinstančním správcem daně byl jako neoprávněný zamítnut) byla žalobkyně seznámena přípisem žalovaného ze dne 11. 2. 2019.
5. V rámci přezkumu platebního výměru žalovaný z úřední povinnosti [ad (iii) výše] do zdaňovacího období listopad 2015 zohlednil opravu původně nesprávně uvedených údajů v řádcích 20 a 21 tak, že hodnotu řádku 21 zvýšil o 15 578 Kč. Žalovaný zdůraznil, že ačkoli žalobkyní byly v této souvislosti předloženy formálně správné dokumenty, ZDPH nestojí jen na formálním vykázaní zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém.
6. Ve sporné otázce označené ad (i) výše žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání vozidla do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě konkrétně odběrateli LUX-CAR dle daňového dokladu č. 31-2015, neboť neprokázala, že by vozidlo bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě plátcem, odběratelem nebo zmocněnou třetí osobou. Daňový doklad č. 31-2015 trpěl formálními nedostatky, zejména neobsahoval údaj uvádějící, že „daň odvede zákazník“, nebyl zde uveden způsob dopravy, ani dodací podmínky, ačkoli se jednalo o mezinárodní transakci. Na tomto dokladu je uvedeno „kauce 1 000“ (bez označení měny, ve které je vybrána), s uvedením, že kauce bude vrácena po obdržení potvrzovacího dokumentu o umístění vozidla na území Polska. Žádný doklad potvrzující vybrání či vrácení požadované kauce žalobkyně nepředložila. Z prohlášení kupujícího LUX-CAR ze dne 5. 11. 2015 vyplývá jen závazek kupujícího, že vozidlo bude přepraveno z území České republiky na území jiného členského státu. Z výpovědi jednatele žalobkyně v rámci ústního jednání konaného dne 24. 2. 2016 vyplynulo, že k předání vozidel dochází na základě předávacích protokolů v Jesenici, kdy předání je přítomen jednatel žalobkyně a odběratel vozidla. Pokud se novým majitelem vozu stává zákazník z Evropské unie, je žalobkyní vrácena česká RZ a magistrátem je vozidlo vyřazeno z evidence České republiky. Na základě daňového dokladu je magistrátem do velkého technického průkazu (osvědčení o registraci vozidla) zapsán nový majitel a vydány převozní značky. Žalobkyně není přítomna změny údajů v technickém průkazu. Protokol o předání vozidla ze dne 5. 11. 2015 bylo podpisy stvrzeno jen, že předmětné vozidlo bude odběratelem převzato a přepraveno z tuzemska do jiného členského státu. Osvědčení o registraci vozidla č. X a malý technický průkaz č. X

dokládají, že předmětné vozidlo od 20. 11. 2015 změnilo svého majitele, kterým se stal odběratel a byla mu přidělena převozní registrační značka X s platností do 19. 02. 2016. Předložená kopie identifikačního průkazu č. L70N13VL9 vydaného Spolkovou republikou Německo na jméno B. N. žádným způsobem neprokazuje, že předmětné vozidlo bylo předáno obchodní společnosti LUX-CAR a přepraveno z tuzemska do jiného členského státu. Žádný jiný identifikační průkaz (např. pana B. L., jenž je jednatelem a majitelem deklarovaného odběratele) nebyl prvostupňovému správci daně předložen. Ani předložené příjmové pokladní doklady nemají 100% důkazní vypovídací hodnotu, neboť není obchodní zvyklostí platit osobní vozidlo v hotovosti, a to šest dní po sobě (1. 11. 2015 až 6. 11. 2015). V přípisu ze dne 9. 2. 2017 žalobkyně uvedla, že o prodeji předmětného vozidla jednal její jednatel přímo s panem L., což vyplývá z předávacího protokolu a prohlášení kupujícího. Platba plnění proběhla v hotovosti, kdy finanční prostředky byly předány panem L. jednatelem žalobkyně. Pan L. si předmětné vozidlo převzal a odvezl. Z přípisu polského správce daně ze dne 7. 11. 2016 prvoinstanční správce daně zjistil pouze tolik, že odběratel LUX-CAR již na adrese uvedené na daňovém dokladu nesídlí, správce daně komunikuje pouze se zmocněncem, který uvedl, že není k dispozici žádná daňová dokumentace neb byla zcizena. Místně příslušný správce daně vlastní vyhledávací činností nezjistil žádné důkazní prostředky, které by nasvědčovaly, že se deklarovaná transakce skutečně uskutečnila. Dne 25. 9. 2017 sice prvostupňový správce daně obdržel informaci polské daňové správy, že vozidlo bylo dne 16. 5. 2016 registrováno v Polsku, chybí však informace, kdo předmětné vozidlo registroval. Touto informací nebyly pochybnosti prvostupňového správce daně odstraněny, protože vzhledem k velké časové prodlevě (6-ti měsíců) mezi deklarovaným uskutečněným plněním a skutečným přihlášením vozidla v Polsku, nelze dovodit, že by se mohlo jednat o přihlášení vozidla deklarovaným odběratelem. Žalovaný uzavřel, že žalobkyni doložené doklady neprokazují její jednání v dobré víře. Žalobkyně nesjedнала s deklarovaným odběratelem žádnou smlouvu v písemné podobě ke stanovení předmětu plnění, jeho množství, cenových a dodacích podmínek, i když se jednalo o mezinárodní transakci. Nepočítala si dostatečně obezřetně, aby byla v okamžiku vystavení daňových dokladů, kterými uplatnila nárok na osvobození od daně dle ust. § 64 ZDPH v dobré víře, tj. přijala všechna opatření, která lze po ní rozumně požadovat, aby prokázala, že předmětné vozidlo bylo dodáno deklarovanému odběrateli.

7. Hodnocení důkazů prvoinstančním správním orgánem považoval žalovaný za zcela souladné s § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“). Prvoinstanční správní orgán přistupuje ke každému obchodnímu případu samostatně, vše co při správě daní vyjde najevo, hodnotí ve vzájemných souvislostech se všemi předloženými důkazními prostředky. O všech nově zjištěných skutečnostech se žalobkyně v průběhu daňového řízení nepřetržitě informovala nahlížením do části spisu týkající se jejích práv a povinností a soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. K vícenásobnému zatížení daně na výstupu žalovaný uvedl, že žalobkyni nebyl uznán nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k DPH, proto ve věci nelze aplikovat ust. § 64 ZDPH.

## II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

8. Pro přehlednost uvede Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) jednotlivé námitky v samostatných kapitolách, ve kterých i shrne vyjádření žalovaného k daným námitkám.

*II. A Nárok na odpočet daně za zdanitelné plnění uskutečnění na základě daňového dokladu č. 40b-2015 od dodavatele A.C.A.B1 Enterprise*

9. Žalobkyně namítá, že jí chybně nebyl přiznán nárok na odpočet daně již v měsíci říjnu 2015, nýbrž až v listopadu 2015. Žalobkyně tvrdí, že sice nebyla ani ona, ani dodavatel vozidla jeho faktickými vlastníky, nicméně byli vlastníky ekonomickými. S odkazem na judikaturu pak žalobkyně uvádí, že dodáním zboží pro účely ZDPH se rozumí právo nakládat se zbožím jako vlastník, přičemž správní orgány se tímto vůbec nezabývaly. Žalobkyně v této souvislosti poukazuje na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále „SDEU“) (např. rozsudek ze dne 8. 2. 1990 ve věci C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV či rozsudek ze dne 18. 7. 2013 ve věci C-78/10 „Evita-K“ EOOD) a judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) (např. rozsudky ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014-46, ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016-70 a ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016). Žalobkyně rovněž poukázala na to, že mezi účastníky není sporu o tom, že vozidlo bylo společností A.C.A.B1 Enterprise žalobkyni dodáno, přičemž DPH na výstupu byla touto společností přiznána a zaplacená ve zdaňovacím období října 2015.
10. Žalovaný je názoru, že dle § 21 odst. 2 písm. d) ve spojení s § 13 odst. 3 písm. d) ZDPH se za dodání zboží považuje přenechání zboží vlastníkem k užití na základě smlouvy, pokud je ujednáno, že vlastník užívaného zboží převede vlastnické právo k němu na jeho uživatele. V posuzované věci se žalobkyně stala vlastníkem vozidla až úplným splacením úvěru dle smlouvy o úvěru, ke kterému došlo dne 10. 11. 2015. K žalobkyni citované judikatuře dodává, že se jedná o obecné závěry, kterou nejsou v dané věci případné. V podrobnostech odkazuje na body [39] až [54] a [85] a [86] napadeného rozhodnutí.
11. V duplice ze dne 17. 12. 2019 žalobkyně setrvala na svém názoru, že přechod vlastnického práva nehraje pro určení data uskutečnění zdanitelného plnění žádnou roli. Pokud by datum uskutečnění zdanitelného plnění mělo být vázáno na přechod vlastnického práva, jistě by tento záměr byl do zákona namísto právní fikce nakládat se zbožím jako vlastník uveden. Příkladem uvádí, že optikou žalovaného by desetitisíce firem, které pořizují automobily prostřednictvím splátkového prodeje, neměly při pořízení těchto vozů nárok na odpočet, neboť u všech těchto vozů je uplatňován zajišťovací převod.

*II. B Nárok na osvobození od daně při dodání vozidla osobě registrované v jiném členském státu Evropské unie*

12. Žalobkyně namítá, že v souvislosti s vozidlem předložila dostatek důkazních prostředků pro svá tvrzení, a považuje podmínky pro uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu Evropské Unie (dále „členský stát“) za splněné. Dle žalobkyně správní orgány v průběhu správního řízení nijak nezpochybnily, že vozidlo bylo prodáno deklarovanému odběrateli, své závěry o tom, že nebylo prokázáno, že by vozidlo bylo dodáno do Polska, postavily fakticky pouze na tom, že odběratel LUX-CAR polskému správci daně nepředložil žádné daňové doklady, přičemž žádným způsobem nebyly věrohodně rozporovány důkazní prostředky předložené žalobkyní. Navíc má žalobkyně za to, že z odpovědi polských daňových orgánů vyplývá, že u obchodní korporace Lux-Car probíhá daňová kontrola a kontakt je navazován přes jejího zmocněnce, pana D. S.. K vytýkaným formálním nedostatkům daňového dokladu č. 31-2015 žalobkyně uvádí, že se jedná o fakultativní náležitosti, které žalobkyně nebyla povinna uvést. Nadto opomíjí konstantní tvrzení žalobkyně, že si dopravu zajišťoval odběratel sám (uvedené plyne

z protokolu o předání vozidla i čestného prohlášení kupujícího). Zdůraznila skutečnost, že vozidlu byla přidělena vývozní registrační značka a vydáno osvědčení o registraci vozidla (ORV), důsledkem čehož je vozidlo určeno k vývozu a nelze jej v tuzemsku přihlásit. Žalovaný však tuto skutečnost opomíjí a nadále uvádí, že plnění muselo být s místem plnění v tuzemsku. Žalobkyně v této souvislosti žalovanému vytýká, že v souladu se zásadou uvedenou v § 92 odst. 2 daňového řádu měl učinit dotaz na polské daňové orgány s žádostí o zjištění původu vozidla, které bylo dne 16. 5. 2016 registrováno v Polské republice, jak vyplývá z potvrzení polského správce daně ze dne 25. 9. 2017. Žalobkyně má za to, že žalovaný věrohodným způsobem nevyvrátil důkazní prostředky předložené žalobkyní.

13. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě uvedl, že žalobkyně sice předložila formální důkazní prostředky, nicméně klíčovým je zejména stav faktický. Žalovaný se důkazy předloženými žalobkyní zabýval, věrohodným způsobem je rozporoval, a své závěry založil na komplexním zhodnocení všech důkazů, nikoli jen na skutečnosti, že nebyly ze strany odběratele vozidla předloženy doklady polskému správci daně. Již v napadeném rozhodnutí - body [57] až [77] – dostatečně vyložil, proč důkazy předložené žalobkyní neshledal za způsobilé prokázat její tvrzení o daňovém osvobození ve smyslu § 64 ZDPH.
14. V duplice ze dne 17. 12. 2019 žalobkyně setrvala na svém názoru, že splnila všechny tři podmínky nutné pro osvobození od DPH podle § 64 ZDPH, neboť prokázala, že (i) vozidlo bylo dodáno osobě registrované v jiném členském státě, že (ii) vozidlo bylo přepraveno do jiného členského státu, a že (iii) vozidlo bylo přepraveno pořizovatelem zboží. Odběratel v době pořízení vozidla byl registrován k dani v Polsku, vozidlo si osobně převzal a potvrdil, že jej vyveze do Polska. O převozu vozidla do Polska nasvědčuje skutečnost, že vozidlo bylo následně v Polsku registrováno, jak vyplývá z Osvědčení PROVIN č. PO-17-0163047 a polského správce daně.

## *II. C Nezákonnost postupu žalovaného*

15. Žalobkyně shledává nezákonný postup žalovaného ve výzvách odeslaných bankovním institucím, č. j. 3723202/16/2007-60562-10718 ze dne 4. 5. 2016, a č. j. 7301515/16/2007-60562-110856 ze dne 5. 10. 2016, v nichž bylo požadováno též sdělení o osobách majících oprávnění disponovat s bankovním účtem. Zákonná úprava dle ustanovení § 57 odst. 3 daňového řádu nicméně v daném období neobsahovala podklad pro tento požadavek, což potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2016, č. j. 4 Afs 177/2016 - 35.
16. Žalobkyně dále namítá, že ji žalovaný v rámci odvolacího řízení neseznámil nejen s novým hodnocením důkazních prostředků (tedy změnou právního názoru), ale především s novými důkazními prostředky. Žalobkyně se tak o těchto novotách dozvěděla až v napadeném rozhodnutí. Konkrétně se žalobkyně nedozvěděla např. o informaci od polských daňových orgánů (založená na čl. 66 daňového spisu), že vozidlo bylo dne 16. 5. 2016 registrováno v Polské republice. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že v informaci „chybí informace o tom, kdo předmětné vozidlo registroval“, mohl učinit dotaz na polské daňové orgány s žádostí o zjištění původu vozidla, což však neučinil a neprovedl tak žádný další úkon, kterým by mohl prokázat nebo vyvrátit tvrzení žalobkyně, čímž porušil povinnost uvedenou v § 92 odst. 2 daňového řádu. Stejně tak, až z napadeného rozhodnutí se žalobkyně dozvěděla o jiném hodnocení daňového dokladu č. 31-2015.

17. Pokud jde o tvrzenou nezákonnost postupu žalovaného v vztahu k výzvám ze dne 4. 5. 2016 a 5. 10. 2016, žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2016, č. j. 4 Afs 177/2016 – 35, považuje za nepřijatelný, neboť v jím řešené situaci se jednalo o platební výměr na pořádkovou pokutu, která byla povinnému subjektu udělena dle ustanovení § 247 odst. 2 daňového řádu za neposkytnutí požadovaných údajů, tj. informací o tom, kdo má dispoziční oprávnění k bankovním účtům, přičemž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že správce daně k požadování těchto informací nebyl oprávněn. Tuto nezákonnost je nicméně třeba vztáhnout k návazně uložené pokutě. *V rámci odvolacího řízení ve vztahu ke stanovení daně daňovému subjektu, tj. žalobkyni, je však irelevantní, neboť případná nezákonnost dotčených výzev žádným způsobem neovlivňuje zákonnost samotného odvolacího řízení, a tedy samotného rozhodnutí o odvolání (srov. např. rozsudek ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 -59, či zejména ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 102/2005 - 65, a ze dne 15. 6. 2011, č. j. 2 As 60/2011 – 101).*
18. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou, že žalobkyni neseznámil s novými důkazními prostředky. Ze spisu jednoznačně vyplývá, že žalobkyně byla se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení seznámena písemností ze dne 11. 2. 2019, č. j. 5963/19/5300-22441-708656, kde ji žalovaný informoval o změně právního názoru ve vztahu k posouzení nároku na odpočet daně, a zároveň o tom, že v souvislosti s posouzením splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu se žalovaný ztotožňuje s názorem správce daně, tedy že žalobkyně splnění těchto podmínek neprokázala. V průběhu odvolacího řízení nebyly získány žádné důkazní prostředky, které by žalovaný prováděl a měl s jejich hodnocením seznámit žalobkyni. Za změnu právního názoru, se kterým by byl žalovaný povinen žalobkyni seznámit, pak nelze považovat hodnocení formální stránky daňového dokladu provedené v bodě [65] napadeného rozhodnutí. V této věci se jedná toliko o to, že žalovaný doplnil, rozvinul či podpořil dalšími dílčími argumenty argumentaci prvoinstančního správce daně, se kterou se ztotožnil.

### III. Posouzení žaloby

19. Městský soud v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobkyní vymezených námitek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného a shledal, že žaloba je důvodná. O věci rozhodl bez jednání, jelikož s takovým postupem žalobkyně i žalovaný vyjádřili souhlas, resp. nevyjádřili nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
20. 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 žalobkyní uplatněných námitek.
21. Soud neprovedl žalobkyní navržené důkazy listinami, které jsou součástí spisového materiálu (smlouva o úvěry mezi společností s Autoleasing a A.C.A.B1 Enterprise z 14. 5. 2015, splátkový kalendář k této úvěrové smlouvě, protokol o převzetí předmětu koupě ke smlouvě o úvěru z 14. 5. 2015), neboť z něj při přezkumu zákonnosti rozhodnutí

žalovaného vychází a správním spisem se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 8/2008 - 117 ze dne 29. 1. 2009, č. 2383/2011 Sb. NSS).

22. Při samotném právním posouzení věci soud vycházel z následujících východisek:
23. 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. nálezy 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).
24. 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. Ve věci uplatnění nároku na osvobození od DPH konkrétně z § 64 odst. 1 ZDPH. Dle tohoto ustanovení musí daňový subjekt tvrdit, že vozidlo (i) bylo dodáno osobě registrované v jiném členském státě, že (ii) bylo přepraveno do jiného členského státu a že (iii) bylo přepraveno plátcem, pořizovatelem nebo třetí osobou zmocněnou plátcem nebo pořizovatelem.
25. Ve vztahu k povinnosti důkazní platí, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 stejného ustanovení dále platí, že *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*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.
26. Otázka rozložení důkazního břemene je v těchto sporech často klíčová. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Stane-li se tak, je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36, ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod 23, či ze dne 22. 3. 2022, č. j. 1 Afs 345/2021-49, bod 25). K přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (či naopak) může dojít i opakovaně. Vzniknou-li tedy na základě předložených důkazů správci daně další pochybnosti, nic mu nebrání v tom, aby daňový subjekt opětovně vyzval k prokázání rozhodných skutečností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1 Afs 49/2021-39).
27. Co se týče samotného hodnocení důkazů a otázky unesení důkazního břemene, platí, že podle § 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. Hodnocení důkazů podle své úvahy však neznamená libovůli. Volné hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamená libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22).

*III. A Nárok na odpočet daně za zdanitelné plnění uskutečnění na základě daňového dokladu č. 40b-2015 od dodavatele A.C.A.B1 Enterprise*

28. Žalobkyně namítá, že jí chybně nebyl přiznán nárok na odpočet daně již v měsíci říjnu 2015, nýbrž až v listopadu 2015. Žalobkyně tvrdí, že sice nebyla ani ona, ani dodavatel vozidla jeho faktickými vlastníky, nicméně byli vlastníky ekonomickými.
29. Podle závěru žalovaného žalobkyně v případě přijatého zdanitelného plnění - vozidla - od tuzemského dodavatele A.C.A.B1 Enterprise splnila 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 datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 10. 2015) se všemi náležitostmi. Žalovaným nebyla ani zpochybněna existence předmětného vozidla ani jeho poskytnutí dodavatelem A.C.A.B1 Enterprise. Není tedy sporu o tom, že došlo k faktickému pořízení vozidla od deklarovaného dodavatele A.C.A.B1 Enterprise dle předmětného daňového dokladu č. 40d-2015 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 10. 2015. Žalobkyně v souladu s § 72 ZDPH prokázala i splnění podmínek uvedených v tomto ustanovení, především použití zdanitelného plnění pro účely uskutečňování ekonomických činností.
30. V daňovém řízení bylo dále zjištěno, že společnost s Autoleasing poskytla dne 14. 5. 2015 společnosti A.C.A.B1 Enterprise úvěr ve výši 1 250 000 Kč na koupi vozidla, 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.
31. Součástí sjednaných podmínek z úvěrové smlouvy bylo zřízení zajišťovacího převodu práva k vozidlu ve prospěch společnosti s Autoleasing 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 s cílem uspokojit věřitele, tj. společnost s Autoleasing, v případě neplnění svých závazků z úvěrové smlouvy tomuto věřiteli. Dne 14. 5. 2015 současně došlo k přechodu práva nakládat s vozidlem jako vlastníkem na dodavatele A.C.A.B1 Enterprise, když předmětné vozidlo bylo tomuto dodavateli předáno.
32. Při posouzení sporné otázky, zda k uskutečnění zdanitelného plnění došlo ve zdaňovacím období říjen 2015, jak tvrdila žalobkyně, či ve zdaňovacím období listopad 2015, jak tvrdil žalovaný, vyšel soud z § 21 odst. 2 písm. d) ZDPH, dle kterého se při dodání zboží

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

považuje zdanitelné plnění za uskutečněné dnem přenechání zboží k užívání podle ustanovení § 13 odst. 3 písm. d) ZDPH.

33. Ve smyslu § 52 odst. 2 s. ř. s. dále soud při posouzení sporné otázky soud vyšel z rozsudku městského soudu ze dne 27. 1. 2023, č. j. 9 Af 53/2019-70, a to z důvodu, že posouzením shodné právní otázky týkající se shodného případu se zabýval devátý senát městského soudu v rámci přezkumu platebního výměru na DPH pro žalobkyni za říjen 2015.
34. Podle § 21 odst. 2 písm. d) ZDPH, ve znění do 28. 7. 2016, *při dodání zboží se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem přenechání zboží k užívání podle § 13 odst. 3 písm. d).*
35. Podle § 13 odst. 1 písm. d) ZDPH, ve znění do 28. 7. 2019, platilo, že *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.*
36. 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“).
37. Proto je i pro oblast národního práva aplikovatelná judikatura Soudního dvora Evropské Unie (dále „SDEU“). Rozsudkem ze dne 8. 2. 1990 ve věci C320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, SDEU vyložil pojem „dodání zboží“ tak, že *„neodkazuje na převod vlastnictví způsoby, 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). Tento rozsudek byl judikaturou SDEU následován např. v rozsudku ze dne 18. 7. 2013 ve věci C-78/12 „Evita-K“ EOOD.
38. Na citovaný rozsudek navázala národní judikatura, Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, sp. zn. 5 Afs 24/2016, vyložil, že *„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.*“ Na toto rozhodnutí pak navázaly i novější rozsudky Nejvyššího správního soudu, např. rozsudky ze dne 30. 11. 2022, č. j. 8Afs 7/2021 – 35 a č. j. 8Afs 114/2020 – 72.

39. 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).
40. Aplikováno na posuzovanou věc, soud, stejně jako v případě věci vedené pod sp. zn. 9 Af 53/2019-70 přisvědčuje žalobkyni, že žalovaný postupoval v rozporu se ZDPH 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 žalobkyní správně uplatněn až ve zdaňovacím období listopad 2015.
41. Jakkoliv dodavatel A.C.A.B1 Enterprise nebyl ve zdaňovacím období říjen 2015 vlastníkem vozidla 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. Žalobkyně tedy uplatnila nárok na odpočet DPH ve správném zdaňovacím období, unesla své důkazní břemeno a prokázala splnění zákonných podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH v měsíci říjnu 2015.
42. Tato žalobní námitka je tedy důvodná.

### *III. B Nárok na osvobození od daně při dodání vozidla osobě registrované v jiném členském státu Evropské unie*

43. V rámci tohoto žalobního bodu žalobkyně namítá, že v souvislosti s vozidlem předložila dostatek důkazních prostředků pro svá tvrzení a podmínky pro uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu považuje za splněné. Má za to, že správní orgány neunesly své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení žalobkyně a ve věci tak nedošlo k přechodu další důkazní povinnosti na žalobkyni. Současně správním orgánům vytkla, že pokud přes důkazy doložené žalobkyní měly pochybnosti o dodání vozidla do Polské republiky odběratelem uvedeným na daňovém dokladu č. 31-2015, v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu měly učinit dotaz na příslušné polské orgány ohledně zjištění původu vozidla v Polské republice.
44. Dle § 13 odst. 2 ZDPH, ve znění do 28. 7. 2016, platilo, že *„dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.“*

45. Dle § 64 odst. 1 ZDPH, ve znění do 28. 7. 2016, platilo, že *„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.“*
46. Dle § 64 odst. 5 ZDPH, ve znění do 28. 7. 2016, platilo, že *„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.“*
47. Z citovaných ustanovení vyplývá, že 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.
48. 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.
49. Podle obsahu spisového materiálu předložila žalobkyně k prokázání nároku na osvobození od DHP při dodání vozidla do Polské republiky listinné důkazní prostředky, jejichž věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost správce daně zpochybnil.
50. 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.“*
51. Podle § 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.“*
52. Žalovaný předně zpochybnil úplnost předloženého daňového dokladu č. 31-2015, 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 dále žalobkyni vytknul, že na daňovém dokladu nebyl uveden způsob dopravy ani dodací podmínky. Dále poukázal na to, že žalobkyně v řízení nepředložila žádný doklad o vrácení či vybrání kauce uvedené na faktuře za účelem zajištění, že vozidlo bylo odvezeno na území Polské republiky. Žalovaný tak sice zpochybnil nedostatky ve formálních náležitostech daňového dokladu, z výpovědi jednatele žalobkyně při ústním jednání u prvoinstančního správního orgánu konaném dne 24. 2. 2016, z jeho vysvětlení ze dne 9. 5. 2017, i z dalších provedených důkazů, o nichž bude pojednáno níže, vyplývá, že vozidlo si převzal osobně odběratel, společnost LUX-CAR, B. L., v tuzemsku (v Jesenici) a sám odvezl. Skutečnost, že odběratel souhlasil s tím, že je povinen odvést daň z přidané

hodnoty vyplývá například z důkazu čestným prohlášením pro účely osvobození od DPH ze dne 5. 11. 2015, které odběratel, společnost LUX-CAR, B. L., sám podepsal. Odkaz žalovaného na to, že žalobkyně v řízení nepředložila žádný doklad o vrácení či vybrání kauce uvedené na faktuře za účelem zajištění, že vozidlo bylo odvezeno na území Polské republiky, by sice mohlo být skutečností zpochybňující, že vozidlo bylo na území Polska skutečně umístěno, zároveň by však mohlo být považováno za naplnění požadavku přiměřené opatrnosti ve snaze žalobkyně zajistit, aby vozidlo bylo na území Polské republiky skutečně dovezeno.

53. Žalovaný dále zpochybnil průkaznost prohlášení kupujícího LUX-CAR, B. L. ze dne 5. 11. 2015 ze kterého vyplývá jen příslib kupujícího, že vozidlo odveze z území České republiky na území Polské republiky. Toto prohlášení tak není dle žalovaného způsobilé prokázat, že předmětné vozidlo opustilo území tuzemska. Stejně tak žalovaný se stejným zdůvodněním zpochybnil průkaznost závazku kupujícího (odběratele) na protokolu o předání vozidla, že vozidlo bude dnešního dne (pozn. soudu: tedy 5. 11. 2015) převzato a vyvezeno z ČR do PL. K oběma prohlášením soud uvádí, že samy o sobě sice neprokazují, že vozidlo opustilo území České republiky (z povahy věci to ani není možné), ale prostřednictvím sjednaného závazku opět reprezentují snahu žalobkyně zajistit, že vozidlo bude na území Polské republiky skutečně dovezeno.
54. K předloženému osvědčení o registraci vozidla č. X a malému technickému průkaz č. X žalovaný uvedl, že dokládají, že předmětné vozidlo od 20. 11. 2015 změnilo svého majitele, kterým se stal odběratel a byla mu přidělena převozní registrační značka X s platností do 19. 02. 2016. Avšak nedokazují, že si vozidlo odběratel skutečně převzal a to bylo odesláno nebo přepraveno plátcem, pořizovatelem nebo třetí osobou z tuzemska do Polska. K uvedenému soud uvádí, že převzetí vozidla kupujícím (odběratelem) vyplývá z potvrzení o předání vozidla ze dne 5. 11. 2015 i z výpovědi jednatele žalobkyně ze dne 24. 2. 2016, ve které jednatel žalobkyně vypověděl, že k předání vozidla došlo v Jesenici. Z výpovědi jednatele žalobkyně dále vyplynulo, že odhlášení vozidla z evidence vozidel v ČR, provedení změny údajů o vlastníkově v technickém průkazu zajišťoval dne 20. 11. 2015 na Magistrátu jednatel žalobkyně, v nepřítomnosti kupujícího. Tuto skutečnost prvoinstančnímu správci dani potvrdila i zaměstnankyně Magistrátu hl. m. Prahy, odboru dopravněsprávních činností – oddělení evidence motorových a přípojných vozidel a odbavování občanů - která doplnila, že původní majitel musel při odhlášení vozidla odevzdat původní registrační značky a dostal převozní RZ (úřední záznam o telefonickém hovoru ze dne 20. 6. 2017). Hodnocení tohoto důkazu žalovaným spočívající v konstataci, že přehlášení vozidla na Magistrátu provedl odběratel, je tedy nesprávné. Žalovaný dospěl k závěru, že žádný z uvedených důkazů nedokládá, že vozidlo bylo odvezeno na území jiného členského státu. S tímto hodnocením soud souhlasí potud, že z žádného jednotlivě posuzovaného důkazu skutečně nevyplývá, že vozidlo bylo odvezeno k dalšímu užití na území Polské republiky. Pokud by se však žalovaný zabýval důsledným hodnocením všech důkazů v jejich vzájemných souvislostech, zabýval by se i objasněním potenciálního rozporu mezi tvrzením, že vozidlo bylo odvezeno do Polské republiky již dne 5. 11. 2015 a tvrzením, že k převodu vlastnictví a získání převozní značky, která má být na vozidlo umístěna, došlo až dne 20. 11. 2015. V rámci důsledného objasnění tohoto rozporu pak mohl žalovaný v bližších podrobnostech zjistit, zda a jakým způsobem byla převozní značka a nový technický průkaz předány kupujícímu (odběrateli) a odstranit tak správcem daně vyslovené pochybnosti o tom, zda a jak dlouho kupující (odběratel) na území České republiky pobýval. Vyjasnění těchto skutečností by pak ve svém důsledku

mohlo vést i ke zjištění, zda a kdy odběratel vozidlo odvezl na území Polské republiky, když nejpozději k tomu došlo 16. 5. 2016, jak vyplývá ze sdělení polského správce daně z 25. 9. 2017. Žalovaný se pak ani nevypořádal s námitkou (dle soudu důvodnou) žalobkyně, že v případě, že je vozidlu přidělena převozní registrační značka, není toto vozidlo dále možné v tuzemsku provozovat. Soud souhlasí s žalobkyní v tom, že nedává ekonomický (ani logický) smysl, aby vozidlo, které nelze v tuzemsku provozovat a jehož vlastníkem a provozovatelem je polský subjekt, zůstávalo v České republice.

55. 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 (1. 11. 2015 až 6. 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 žalobkyně ani žalovaný nezpochybňovali 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. Prvoinstančnímu správci daně, jakožto místně příslušnému správci daně žalobkyně, muselo být i z jiných případů známo, že platba v hotovosti nebyla ojedinělým úkazem, ale byla používána i při jiných transakcích obdobného objemu (srov. např. již odkazovaný rozsudek městského soudu č. j. 9 Af 53/2019-70).
56. Z odpovědi polského správce daně odběratele LUX-CAR, B. L., ze dne 25. 10. 2016 na mezinárodní žádost o výměnu informací č. j. 8013781/16/2007-50524-106249 vyplývá, že odběratel B. L. je registrován jako plátce daně, sídlí na adrese uvedené na daňovém dokladu č. 31-2015 a podniká v předmětu činnosti velkoobchod a maloobchodní prodej vozidel a lehkých motorových vozidel. Samotné uskutečnění transakce vozidla, zaúčtování vozidla a splnění daňové povinnosti k DPH, polský správce daně nepotvrdil. Uvedl, že v současné době probíhá kontrola u subjektu L., ale je obtížná, protože nebyly předloženy žádné daňové doklady, zástupce p. L. sdělil, že kontrolovaný nemá žádnou daňovou dokumentaci, protože byla zcizena. Dne 25. 9. 2017 obdržel prvostupňový správce daně informaci polské daňové správy, že vozidlo bylo dne 16. 05. 2016 registrováno v Polsku, chybí však informace, kdo předmětné vozidlo registroval. Žalovaný uvedl, že ani touto informací nebyly pochybnosti prvostupňového správce daně odstraněny, protože vzhledem k velké časové prodlevě (6-ti měsíců) mezi deklarovaným uskutečněním plněním a skutečným přihlášením vozidla v Polsku, nelze dovodit, že by se mohlo jednat o přihlášení vozidla deklarovaným odběratelem. Sama skutečnost, že odběratel jako polský daňový subjekt vozidlo nepřiznal k DPH a tuto z něj na vstupu nezaplátil, sama o sobě neznamená, že vozidlo nebylo na území Polské republiky dopraveno. Stejně tak nelze klást k tíži žalobkyně, že odběratel daň v jiném členském státě neodvede, pokud přijala veškerá přiměřená opatření, aby podmínky pro osvobození od DPH byly splněny. Jak vyplývá i z rozsudku zdejšího soudu ve věci č. j. 9 Af 53/2019-70 i v jiných obchodních případech žalobkyně postupovala stejně jako v tomto případě (platby v hotovosti, podpis čestných prohlášení kupujícím pro účely přiznání osvobození od DPH) a DPH byla kupujícím zaplácena. Soud také souhlasí s žalobkyní i v tom, že pokud měl žalovaný pochybnosti o tom, kdo vozidlo přihlásil, mohl v rámci mezinárodní spolupráce polské orgány požádat o prověření původu vozidla.

57. Soud na základě shora uvedeného shledal i 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 žalobkyní. Hodnocení důkazů předložených žalobkyní, provedené daňovým orgánem, vykazuje dle názoru soudu pochybení, která mohou mít ve svém důsledku vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť nezohledňuje všechny skutečnosti, které v řízení vyšly najevo a zčásti je rozporné s obsahem spisového materiálu.

### III. C Nezákonost postupu žalovaného

58. V posledním okruhu žalobních námitek žalobkyně namítá, že prvostupňový správce daně i žalovaný postupovali nezákonně, když výzvami ze dne 4. 5. 2016 a 5. 10. 2016 vyzvali bankovní instituce o dodání seznamu osob majících oprávnění disponovat s tímto účtem a informace o tom, kdo s tímto účtem disponoval v uvedeném období. Žádost správce daně nemá oporu v zákoně, když § 57 odst. 3 daňového řádu zněl taxativním způsobem a umožňoval správci daně učinit takový dotaz pouze ve vztahu k vlastníkovému účtu. Žalobkyně k tomu poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2016, č. j. 4 Afs 177/2016-35.

59. Podle ust. § 57 odst. 3 daňového řádu, ve znění do 4. 6. 2018, platilo, že *banky, včetně zahraničních bank, spořitelni a úvěrní družstva a platební instituce (dále jen „poskytovatel platebních služeb“)* jsou povinny na vyžádání správce daně poskytnout čísla účtů, údaje o jejich majitelích, stavech peněžních prostředků na účtech a o jejich pohybu a údaje o úvěrech, vkladech a depozitech.

60. Citované ustanovení představuje speciální ustanovení ve vztahu k zákonu č. 21/1992 Sb., o bankách (dále „zákon o bankách“) a je jím prolomeno bankovní tajemství předpokládané v § 38 odst. 3 písm. c) zákona o bankách, podle kterého zprávu o záležitostech týkajících se klienta, které jsou předmětem bankovního tajemství, podá banka bez jeho souhlasu, jestliže o to písemně požádá správce daně za podmínek podle daňového řádu.

61. V žalobkyní citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2016, č. j. 4 Afs 177/2016 – 35, NSS dospěl k závěru, že výčet informací, které lze na vyžádání správce daně podle § 57 odst. 3 zákona o bankách poskytnout, je výčtem taxativním. Správci daně výslovně umožňuje vyžadovat od poskytovatelů platebních služeb pouze údaje o majitelích účtů, nikoliv o jejich disponentech.

62. Ačkoli byly uvedené právní závěry posuzovány ve vazbě na odlišnou skutkovou situaci (uložení pořádkové pokuty za neposkytnutí součinnosti) lze tyto závěry pro jejich obecnější přesah zcela vztáhnout i na nyní projednávanou věc.

63. Shodně jako ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 30. 5. 2022, čj. 7 Afs 421/2019-55, soud uvádí, že předmětné výzvy šly nad rámec zákona v tehdy účinném znění (správce daně byl výslovně zmocněn uvedené údaje o disponentech bankovních účtů po poskytovatelích platebních služeb požadovat až ustanovením § 57 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném od 5. 6. 2018). Údaje, které však správce daně získal nad rámec zákonné povinnosti poskytovatelů platebních služeb, nebyly v posuzovaném případě nosnými

důvody, na základě kterých by správce daně dospěl k závěru o zpochybnění sporných otázek týkajících se uplatněního odpočtu DPH na vstupu. Dané porušení zákona proto nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí ani jemu předcházejícího rozhodnutí správce daně.

64. Tato námitka tak není důvodná.
65. Žalobkyně dále namítala, že ji žalovaný především v rámci odvolacího řízení neseznámil s novými důkazními prostředky, když tak učinil teprve v bodě [74] napadeného rozhodnutí. Konkrétně se žalobkyně nedozvěděla např. o informaci od polských daňových orgánů (založená na čl. 66 daňového spisu), že vozidlo bylo dne 16. 5. 2016 registrováno v Polské republice a nemohla tak na tento důkaz adekvátně reagovat např. žádostí o učinění dožadání ohledně původu vozidla v Polské republice. Žalobkyně pak nebyla seznámena ani se změnou právního názoru například v bodě [65] napadeného rozhodnutí.
66. Soud ověřil ze spisového materiálu, že v rámci odvolacího řízení byla žalobkyni doručena výzva k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 11. 2. 2019, č. j. 5963/19/5300-22441-70865, kterou byla žalobkyně seznámena se (i) změnou právního názoru správce daně ohledně nároku na odpočet DPH na vstupu za zdanitelné plnění spočívající v nákupu vozidla od dodavatel A.C.A.B1 Enterprise ve zdaňovacím období listopad 2015, se (ii) shodným názorem žalovaného ve věci posouzení osvobození plnění dle daňového dokladu č. 31-2015 a k (iii) seznámení se s podklady pro vydání rozhodnutí.
67. Z uvedeného je zřejmé, že žalobkyně byla řádně seznámena se změnou právního posouzení nároku na odpočet DPH i s podklady pro vydání rozhodnutí, ohledně nároku na osvobození od DPH v případě plnění dle faktury č. 31-2015 jí však žalovaný pouze sdělil, že právní názor na posouzení této otázky zůstává neměnný.
68. Přesto žalovaný k důkazu v odvolacím řízení provedl nový důkaz (viz bod [74] napadeného rozhodnutí), který byl založený do spisu až po vydání platebního výměru, a to dopis polské daňové správy ze dne 25. 9. 2017, že předmětné vozidlo bylo dne 16. 05. 2016 registrováno v Polsku, chybí však informace, kdo předmětné vozidlo registroval. S existencí tohoto nového důkazu pak žalovaný žalobkyni neseznámil.
69. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*
70. Soud upozorňuje na rozpor mezi obsahem výzvy žalovaného k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a k vyjádření se v rámci odvolacího řízení datované dne 11. 2. 2019, v níž žalovaný žalobkyni neseznámil se skutečností, že dokazování bylo doplněno o dopis polské daňové správy ze dne 25. 9. 2017 a napadeným rozhodnutím, kde je již tento důkaz hodnocen.
71. K námitce, že žalovaný žalobkyni neumožnil seznámit se s odlišným právním posouzením daňového dokladu č. 31-2015 soud uvádí, že tuto námitku za důvodnou nepovažuje. Jak uvedl i žalovaný, rozhodnutí prvoinstančního a druhoinstančního

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

správního orgánu tvoří jeden celek, důkaz fakturou č. 31-2015 byl již proveden v rámci řízení před prvoinstančním správním orgánem, žalobkyně měla možnost se k němu vyjádřit, což také učinila. Pokud druhoinstanční správní orgán doplnil argumentaci o další skutečnosti vyplývající již z provedeného důkaz, jedná se toliko o doplnění či rozvinutí argumentace prvoinstančního správce daně.

72. K poslední dílčí námitce poukazující na nesprávné hodnocení některých skutkových okolností soud uvádí, že rozporem mezi zjištěným skutkovým stavem a stavem vyplývajícím ze správního spisu se soud již zabýval v kapitole III.B výše. Zjištěné rozpory pak byly jedním z důvodů pro zrušení napadeného rozhodnutí.

#### IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

73. S ohledem na vše výše uvedené soud postupoval podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s., žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, zejména v bodech 28 a násl. tohoto rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
74. 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 měla plný úspěch žalobkyně, a proto soud rozhodl, že žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni do rukou jejího zástupce na nákladech řízení částku 15 342 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 tří úkonů právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, podání repliky k vyjádření žalovaného ze dne 17. 12. 2019) 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 tří režijních paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem DPH, zvyšují se náklady řízení v rozsahu odměny za právní zastoupení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2 142 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.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

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 dne 29. června 2023

Mgr. Gabriela Bašná v.r.  
předsedkyně senátu