



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudců Mgr. Bc. Jana Schneeweise a Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobkyně: **Skupina dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, registrovaná pod DIČ: CZ699003841**
zastupující člen Direct auto Praha s.r.o.
se sídlem Chodecká 2, Praha 6
zastoupená daňově-poradenskou společností Censitio s.r.o.
se sídlem Ratajova 8, Praha 4

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2023 č. j. 31894/23/5300-22441-708656

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Průběh řízení a obsah napadeného rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného specifikovaného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeny následující dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vydané Specializovaným finančním úřadem (dále jen „správce daně“) ze dne 28. 11. 2022:

- č.j. 195068/22/4223-21792-400660 za zdaňovací období leden 2017;

- č.j. 195160/22/4223-21792-400660 za zdaňovací období únor 2017;
- č.j. 195165/22/4223-21792-400660 za zdaňovací období březen 2017;
- č.j. 195198/22/4223-21792-400660 za zdaňovací období duben 2017;
- č.j. 195216/22/4223-21792-400660 za zdaňovací období květen 2017;
- č.j. 195233/22/4223-21792-400660 za zdaňovací období červen 2017; a
- č.j. 195260/22/4223-21792-400660 za zdaňovací období srpen 2017

dále jen „dodatečné platební výměry“). Dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni za zdaňovací období leden až červen a srpen 2017 (dále jen „předmětná zdaňovací období“) doměřena DPH ve výši 5 399 843 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 1 079 947 Kč.

2. Soud ze správního spisu zjistil, že správce daně zahájil 8. 1. 2019 daňovou kontrolu za předmětná zdaňovací období. Žalobkyně podle něj neprokázala splnění podmínek pro osvobození dodání 65 vozidel Volkswagen (dále jen „vozidla“) do jiného členského státu dle § 64 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). Daňová kontrola byla ukončena 25. 11. 2022, kdy bylo žalobkyni doručeno oznámení o jejím ukončení spolu se zprávou o daňové kontrole č.j. 191045/22/4223-21792-400807 (dále jen „Zpráva o DK“). Následně byly vydány dodatečné platební výměry, proti nimž podala žalobkyně odvolání.
3. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že k přiznání osvobození od DPH dle § 64 odst. 2 ZDPH je třeba prokázat, že k odeslání nebo přepravě vozidel skutečně došlo žalobkyní, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Žalobkyně předložila 15 CMR listů na všech 65 vozidel, podle nichž byla většina přeprav zajištěna dopravcem LOJA TRUCKS sp. z.o.o. (dále jen „LOJA TRUCKS“), po jedné přepravě měly zajistit společnosti Mertlík.eu – Car Transport Company, s.r.o. (dále jen „Mertlík.eu“) a Havetrans s.r.o. (dále jen „Havetrans“). Na dvou CMR listech nebyl dopravce uveden, na všech pak byla jako odesílatka uvedena žalobkyně a příjemcem byl M. B. (kromě jednoho, na němž byl jako příjemce uveden B. S. a přepravu zajišťovala společnost Havetrans). Nakládka měla proběhnout v Praze a vykládka v Hanau v Německu (jednou byla vozidla vyložena v Modeně v Itálii). Pouze na některých CMR listech byly uvedeny registrační značky vozidel dopravců. CMR listy obsahovaly neidentifikovatelné podpisy odesílatele a příjemce, na některých nebylo přijetí vozidel stvrzeno podpisem. Správce daně od Ředitelství silnic a dálnic (dále jen „ŘSD“) zjistil, že na základě údajů z mýtných bran nebyl věrohodně ověřen průjezd automobilů dopravců uvedených na CMR listech, jež měla vozidla přepravovat, po pozemních komunikacích v České republice
4. Na základě popsanych pochybností odeslal správce daně žádosti o mezinárodní výměnu informací do Německa, Polska a na Slovensko. Dle odpovědi polské finanční správy neposkytla společnost LOJA TRUCKS ve prospěch žalobkyně, M. B. ani RentLess SK s.r.o. (dále jen „RentLess SK“) žádné přepravní služby a uvedené subjekty jí nejsou známy. Není vlastníkem ani provozovatelem automobilů a návěsů uvedených v CMR listech. Užití razítka však jejímu razítku odpovídalo. To dále prohloubilo pochybnosti správce daně, zda vozidla fakticky opustila území ČR. Z odpovědi německého správce daně vyplynulo, že M. B. prodal vozidla nakoupená od žalobkyně dalšímu odběrateli na Slovensko – společnosti RentLess SK. Ta poté vozidla prodala odběratelům z různých evropských států (do

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

Maďarska, Rakouska, Německa atd.). M. B. ani RentLess SK nedisponovali prostorem k převzetí vozidel. RentLess SK existuje virtuálně, jejím jednatelem je český občan. M. B. nedisponoval přepravními daňovými doklady pro dopravu z ČR do Německa ani následně na Slovensko. Na základě dokladů od slovenské daňové správy bylo zajištěno, že vozidla byla vždy vyzvednuta v Praze čtvrtým nebo následujícím odběratelem v řadě z různých evropských států. Dle německé daňové správy M. B. neprovedl žádné intrakomunitární pořízení či dodání zboží, došlo jen k zaregistrování vozidel v Německu, k čemuž postačovala kupní smlouva. Vozidla byla přepravována přes M. B. z důvodu požadavku na přidělení německých dokladů. M. B. přesto formálně přiznal daň z pořízení vozidel. Tyto skutečnosti prohloubily pochybnosti o tvrzené přepravě. S odkazem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve věci C-409/04 *Teleos* a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2023, č.j. 5 Afs 202/2021-41 žalovaný uvedl, že formální přiznání daně M. B. neprokazuje ve světle ostatních zjištění tvrzení žalobkyně, že vozidla do Německa přepravila ona, M. B. nebo zmocněná třetí osoba.

5. Prostřednictvím mezinárodních dožádání získal správce daně také daňové doklady za prodej vozidel vystavené M. B. jeho odběrateli RentLess SK, daňové doklady vystavené RentLess SK jejím dodavatelům a část CMR listů vztahujících se k přepravě, vystavených RentLess SK. Podle těchto dokladů byla odesilatelem většinou žalobkyně a místem nakládky vozidel Praha. Ke každé přepravě tedy existují dva CMR listy, pokaždé s uvedením jiného příjemce a jiným místem vykládky. Z CMR listů byli zjištěni ještě další dopravci, kteří přepravu stvrdili razítkem a neidentifikovatelným podpisem (CRIDANART SERVICE s.r.l., (dále jen „CRIDANART SERVICE“) I. B. (dále jen „AUTO-BIS“), K. S. (dále jen „KAROCAR“) a A. G. (dále jen „AUTO SPEC“).
6. Žalovaný dále hodnotil náležitosti CMR listů týkajících se vozidel, která měla přepravit LOJA TRUCKS z Prahy do Bratislavy a byly určeny RentLess SK, která je dále přepravila maďarské společnosti FlottaMan Autóparkkezelő Zrt. (dále jen „FlottaMan“), s tím, že řada náležitostí chybí. Navíc dublují již jednou tvrzenou přepravu (stejně místo nakládky, stejná vozidla). Existence duplicitních CMR listů, popsání rozpory a další zjištěné skutečnosti zásadně zpochybnilly žalobkyní deklarované uskutečnění obchodu. Přepravce LOJA TRUCKS uskutečnění přepravy popřel, M. B. ani RentLess SK neznal a nebyl vlastníkem na CMR listu uvedených vozidel. Užité razítko však jeho razítku odpovídalo a řidič Józef Klimek byl v roce 2017 jeho zaměstnancem. Kopii razítka a informace o řidiči si však dle žalovaného může obstarat kdokoli. CMR listy, na nichž byl jako přepravce uveden LOJA TRUCKS, měly i další vady (některé byly vystaveny v polském a některé v italském jazyce). Skutečnost, že M. B. a RentLess SK nepředložili k přepravním službám od LOJA TRUCKS žádné daňové doklady, svědčí o tom, že tento dopravce přepravu neprovedl a jeho údaje byly zneužity.
7. Dopravce CRIDANART SERVICE potvrdil přepravu vozidel z ČR do Francie společností JMP Automobiles, tedy nikoliv přepravu tvrzenou žalobkyní z ČR do Německa M. B. dopravcem LOJA TRUCKS. Přeprava byla realizována jinak, než tvrdila žalobkyně. Tvrzením žalobkyně neodpovídala ani přeprava, kterou měl provést dopravce AUTO-BIS. Ten potvrdil přepravu vozidla z Prahy do Ingolstadtu pro odběratele TCI Top Car Import GmbH (dále jen „TCI Top Car“) na náklady pana S., nikoliv dopravcem LOJA TRUCKS pro odběratele M. B. Přeprava společností KAROCAR byla provedena z ČR do Německa, ale nikoliv dopravcem LOJA TRUCKS M. B. na náklady pana Strubela, ale do Werdau odběrateli TCI Top Car. Dopravce AUTO SPEC sice potvrdil přepravu vozidel z ČR

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

do Švýcarska, dle žalobkyní předložených dokladů se však mělo jednat o přepravu z ČR do Německa dopravcem LOJA TRUCKS odběrateli M. B., kterou měla objednat česká společnost Rent@less s.r.o. (dále jen „Rent@less“). Protože Švýcarsko není členem EU, nešlo ani o dopravu vozidel do jiného členského státu.

8. Správce daně získal také prohlášení odběratelů RentLess SK (FlattaMan, JMP Automobiles, TCI Top Car a Garage Benz AG), že vozidla byla přepravena do jiného členského státu a přeprava byla zajištěna přímo zákazníkem. Z těch však neplyne, kdo dopravu provedl a ani datum provedení. Dotčená prohlášení nemohou být důkazem o prokázání nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, protože nesplňují zákonné podmínky. Prohlášení třetích osob bez relevantního vztahu k žalobkyni nemohou okolnosti přepravy mezi žalobkyní a M. B. osvědčit. Ani na výzvu správce daně žalobkyně žádné další důkazní prostředky nepředložila; uvedla, že již všechny relevantní dokumenty předložila, a unesla tedy své důkazní břemeno.
9. Technické průkazy vozidel prokazují, že byla přihlášená v Německu na M. B., ale nevypovídají nic o okolnostech přepravy. Fakt, že se zboží do jiného členského státu dostalo, aniž by bylo prokázáno, že bylo dodáno z ČR v souvislosti dodávkami mezi žalobkyní a M. B., nárok na osvobození od DPH nezakládá. Je nezbytné doložit intrakomunitární vztah mezi dodavatelem a odběratelem. Doklady o úhradě bylo prokázáno provedení bezhotovostní úhrady od M. B. žalobkyni. To však neprokazuje, že vozidla fyzicky opustila ČR a přeprava byla uskutečněna žalobkyní, odběratelem nebo zmocněnou třetí osobou do jiného členského státu.
10. Správce daně vydal na základě shora uvedených pochybností výzvu k prokázání skutečností ze dne 24. 3. 2022, č.j. 13026/22/4223-21792-400807 (dále jen „Výzva“), v níž po žalobkyni požadoval prokázat jí tvrzené skutečnosti a dobrou víru ohledně splnění hmotněprávních podmínek nároku na osvobození od DPH. Uvedl důvodné pochybnosti, čímž došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni. V reakci na Výzvu žalobkyně pouze uvedla, že nárok prokázala.
11. Dle žalovaného žalobkyně prokázala pouze to, že na M. B. převedla právo nakládat s vozidly jako vlastník. Správce daně však znevěrohodnil tvrzení, že vozidla byla fyzicky přepravena z ČR do jiného členského státu v souvislosti s žalobkyní uskutečněnými obchody. Předložené doklady neprokazují ani dobrou víru (dva různé CMR listy k totožným vozidlům se stejným místem naložení, ale rozdílným datem a místem dodání atd.). Žalobkyně nemohla být v dobré víře, že vozidla byla odeslána do jiného členského státu v souvislosti s obchodem mezi ní a M. B.
12. CMR listy týkající se přepravy uskutečněné přepravci Havetrans a Mertlík obsahovaly jiné vady. CMR list deklarující přepravu vozidla B. S dopravcem Havetrans z Prahy do Modeny v Itálii nebyl příjemcem potvrzen a není zřejmé, jak tato přeprava souvisí s dodáním vozidla odběrateli M. B. Také CMR list o přepravě vozidla přepravcem Mertlík M. B. z Prahy do Hanau nebyl příjemcem potvrzen. V případě obchodů s M. B. žalobkyně připustila, že mohlo jít o třístranný obchod s tím, že odběratelem byla společnost Rent@less a M. B. byl prostřední osobou. Ani tak by však nebyla splněna podmínka týkající se přepravy, protože žalobkyně v CMR listech deklarovala přepravu do Německa a Itálie, nikoliv na Slovensko. Další skutečnosti potvrzují, že přeprava nebyla uskutečněna do Německa ani do Itálie dopravcem LOJA TRUCKS, ale do Francie, Německa a Švýcarska dopravci CRIDANART SERVICE, AUTO-BIS, KAROCAR a AUTO SPEC v rámci obchodu nikoliv mezi

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

žalobkyní a M. B., ale v souvislosti s transakcemi dalších odběratelů v řadě. Z provedených šetření nevyplývá, že by se mělo jednat o třístranný obchod (srov. rozsudek SDEU ze dne 8. 12. 2022, sp. zn. C-247/21 *Luxury Trust Automobili*) a žalobkyně tímto tvrzením zpochybnila své původní tvrzení. Neprokázala tedy přepravu vozidel v souvislosti s obchody mezi ní a M. B. z Prahy do Německa, tedy splnění hmotněprávních podmínek osvobození od DPH dle § 64 odst. 2 ZDPH. Žalobkyně neprokázala, že šlo o intrakomunitární plnění, protože se nemůže odvolávat na zásadu neutrality DPH. Žádnou odvolací námitku žalobkyně žalovaný důvodnou neshledal.

II. Obsah žaloby

13. Žalobkyně v žalobě namítla, že dle Zprávy o DK byla vozidla přepravena dalšímu třetímu až pátému odběrateli v řadě jinými přepravci, přičemž přepravu si objednali a náklady hradili tito další odběratelé. Z mezinárodní výměny informací vyplynulo, že vozidla byla dodána (přepravena) do jiného členského státu a všechny články obchodních řetězců byly plátcí DPH. Byly tedy splněny podmínky pro osvobození dodání o DPH z hlediska zásady neutrality – (i) vozidla byla přemístěna do jiného členského státu a (ii) byla přepravena jejich pořizovatelem či jím zmocněnou třetí osobou. Z mezinárodních dožádání plyne, že M. B. z dodaných vozidel přiznal DPH. Dle rozsudku SDEU ze dne 21. 3. 2019, sp. zn. C-245/18 *Tecnoservice Int.* a v něm citované judikatury mohou členské státy přijmout opatření, aby zajistily správný výběr daní, ta však nesmí překračovat rámec nezbytný k dosažení sledovaných cílů a nemohou být používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH (rozsudek SDEU ze dne 18. 3. 2021, sp. zn. C-48/20).
14. Dle žalobkyně je nesporné, že vozidla byla přepravena do jiného členského státu a že jejich odběrateli byly osoby v jiném členském státě (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č.j. 55 Af 48/2020-61). Vozidla byla zdaněna ve státech, do nichž byla dodána konečným zákazníkům. S ohledem na zásadu neutrality je žalobkyni třeba nárok na osvobození od DPH přiznat. K tvrzení, že nebyla prokázána přeprava vozidel z Prahy do Německa, odkázala žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č.j. 5 Afs 77/2015-43 s tím, že neměla povědomí o následných převodech vlastnického práva. Upřednostnění formálního naplnění hmotněprávních podmínek před dodržením zásady neutrality vytváří nerovné daňové zatížení, což je v rozporu se Směrnicí Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice o DPH“). Stejná transakce je znovu zdaněna, což je v rozporu se zásadou neutrality. U intrakomunitárních dodávek se daňové zatížení zásadně přesouvá od dodavatele k příjemci.

III. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný soudu navrhl zamítnutí žaloby a setrval na argumentaci obsažené v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Konstatoval, že k uznání nároku na osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu je nutno splnit hmotněprávní podmínky. Pokud nebylo jejich naplnění prokázáno, nelze namítat porušení zásady neutrality. Žalobkyně neprokázala, že vozidla byla přepravena z ČR do jiného členského státu v souvislosti s transakcí mezi ní a M. B. Bylo sice prokázáno, že vozidla byla z ČR do jiného členského státu přepravena, avšak nikoliv v souvislosti s dodáním vozidel M. B. Skutečnost, že se vozidla dostala do jiných členských států, aniž by bylo prokázáno, že se tak stalo v souvislosti s žalobkyní tvrzenými transakcemi, nemůže nárok na osvobození od DPH založit. Samotná úplata přitom není důkazem o uskutečnění zdanitelného plnění. Žalobkyně prokázala jen to, že

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

převédla právo nakládat s vozidly jako vlastník. Odběratel však nepředložil žádné přepravní doklady a přepravu nepotvrdil ani tvrzený dopravce. Vozidla byla přepravována do jiných členských i nečlenských států EU zcela jinými dopravci v souvislosti s jinými obchodními partnery. O tom svědčí i záznamy mýtných bran, podle nichž automobily, jejich prostřednictvím měla být vozidla přepravována, nebyly mýtnými branami buď vůbec zachyceny, nebo byl jejich průjezd zaznamenán tak, že byla vyloučena přeprava tvrzená v CMR listech.

16. Žalobkyně neprokázala ani dobrou víru, protože svým razítkem potvrdila dva odlišné CMR listy (jeden předložený žalobkyní a druhý získaný správcem daně) k totožným vozidlům se stejným místem nakládky, ale rozdílným datem a místem dodání. Žalobkyní předložené CMR listy nebyly v záhlaví číslovány (s výjimkou dvou, které však vykazují jiné nedostatky) a nebyla v nich uvedena jména řidičů, kteří měli přepravu pro M. B. provádět, což také svědčí o tom, že žalobkyně nemohla být v dobré víře, že vozidla byla dodána do jiného členského státu v souvislosti s tvrzeným obchodem.
17. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č.j. 5 Afs 77/2015-43 není na danou věc přílehlavý, neboť se týká nároku na odpočet DPH dle § 72 odst. 1 ZDPH a nikoliv nároku dle § 64 odst. 2 ZDPH. Žalobkyně přitom tvrdí, že jejím odběratelem byl M. B. a jeho obchodní partneři jí nejsou známi. Správcem daně zjištěné skutečnosti však vyvrátily tvrzení žalobkyně a správnost jí předložených dokladů o tom, že vozidla byla dodána M. B. tak, jak deklarují CMR listy.

IV. Replika žalobkyně

18. Žalobkyně v replice setrvala na svém procesním stanovisku. Odkázala na rozsudek ze dne 29. 2. 2024, sp. zn. C-676/22 *B2 Energy*, v němž SDEU dospěl k závěru, že dle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH je osvobození plnění od DPH podmíněno tím, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a že dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a fyzicky opustilo území členského státu zahájením odeslání nebo přepravy. Nelze tedy vyžadovat žádnou další podmínku pro kvalifikaci plnění jako dodání zboží uvnitř Společenství. Zásada daňové neutrality žádá, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, ačkoliv osoby povinné k dani nevyhověly formálním požadavkům. Podmínky čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH neznamenají, že zboží musí být fyzicky dodáno příjemci uvedenému na daňovém dokladu. To, že zboží obdrží jiné subjekty, by mohlo naznačovat, že bylo předmětem obchodní transakce, v jejímž případě může být okamžik uskutečnění rozhodující pro uplatnění osvobození od DPH. Po osobě povinné k dani nelze požadovat, aby prokázala, že má příjemce postavení osoby povinné k dani, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že toto postavení nutně měl. SDEU tedy implicitně připustil, že přeprava zboží nemusí být realizována v souvislosti s tvrzenou transakcí. Nebylo tudíž nutné, aby přeprava byla realizována v souvislosti s transakcí mezi žalobkyní a M. B. Všechna vozidla byla dodána od jiných členských států a všechny články obchodních řetězců byly osoby povinné k dani. Byly tedy splněny podmínky pro osvobození dodání od DPH z hlediska zásady neutrality. Žalobkyně danou námitku neuvedla v žalobě, ta je však i přesto přípustná (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č.j. 8 Afs 48/2006-155).

V. Duplika žalovaného

19. Dle žalovaného jsou závěry rozsudku SDEU ve věci *B2 Energy* na případ žalobkyně nepřiléhavé, protože předmětem řízení bylo dodání nových vozidel do jiných členských

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

států dle § 64 odst. 2 ZDPH a Směrnice o DPH, které je od DPH osvobozeno bez ohledu na to, zda je pořizující osoba osobou povinnou k dani. Podmínkou však je, že vozidlo bylo fyzicky odesláno nebo přepraveno z České republiky, přičemž přepravu může zajistit dodavatel, kupující nebo třetí osoba. Skutečnost, že všechny články řetězce byly osoby povinné k dani, je nepodstatná. Z rozsudku *B2 Energy* neplyne, že přeprava zboží nemusí být realizována v souvislosti s tvrzenou obchodní transakcí. Bylo prokázáno, že vozidla byla z ČR přepravena do jiného členského státu, příp. do Švýcarska, avšak nikoliv v souvislosti s obchodní transakcí mezi žalobkyní a M. B. Přeprava se tedy neodehrála tak, jak žalobkyně předloženými doklady deklarovala. Nebyla prokázána věcná a časová souvislost přepravy s tvrzenou transakcí, a žalobkyni tedy nebylo možno nárok na osvobození o DPH přiznat.

VI. Ústní jednání před soudem

20. Při ústním jednání před soudem setrvali účastníci řízení na svých dosavadních procesních stanoviscích. Právní zástupce žalobkyně potvrdil, že skutkový stav není mezi účastníky sporný a zdůraznil, že se jednalo o dodání nových vozidel do jiného členského státu, které je od DPH vždy osvobozeno. Opětovně okázal na rozsudek *B2 Energy* a zopakoval argumentaci uvedenou v žalobě. Zástupkyně žalovaného odkázala na vyjádření k žalobě a na dupliku a zopakovala v těchto podáních uvedenou argumentaci. Žádné důkazní návrhy účastníci řízení neuplatnili.

VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

21. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
22. Při posouzení žaloby soud vycházel z následující právní úpravy:
23. Podle § 64 odst. 2 ZDPH dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu plátcem osobě v jiném členském státě, který je odeslán nebo přepraven z tuzemska plátcem nebo osobou, která nový dopravní prostředek pořizuje, nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozen Dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu plátcem osobě v jiném členském státě, který je odeslán nebo přepraven z tuzemska plátcem nebo osobou, která nový dopravní prostředek pořizuje, nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně.
24. Podle čl. 138 odst. 1 Směrnice o DPH členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
25. Podle čl. 138 odst. 2 písm. a) Směrnice o DPH kromě dodání podle odstavce 1 osvobodí členské státy od daně dodání nových dopravních prostředků, jež byly pořizovateli odeslány nebo přepraveny mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, jejíž pořízení zboží uvnitř Společenství není předmětem daně podle čl. 3 odst. 1, nebo pro jakoukoli jinou osobu nepovinnou k dani.
26. Po provedeném řízení dopěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

27. V prvním žalobním bodě žalobkyně namítala, že z hlediska zásady neutrality byly v posuzované věci podmínky pro přiznání osvobození od DPH ve smyslu § 64 odst. 2 ZDPH splněny, protože vozidla byla přepravena do jiného členského státu pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, přičemž v této souvislosti odkázala na rozsudek SDEU ve věci *Tecnoservice Int.* Soud k těmto tvrzením žalobkyně uvádí, že je to právě prokázání uskutečnění přepravy prodávajícím, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, jež daňové orgány v daňovém řízení rozporovaly.
28. Podmínkami osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabýval jak Nejvyšší správní soud (viz rozsudky ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS, či ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37), tak i SDEU (viz rozsudky ze dne 6. 4. 2006, EMAG, C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232, ze dne 16. 12. 2010, *Euro Tyre*, C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, či ze dne 27. 9. 2007, *Teleos*, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548). Z uvedené judikatury plyne, že aby byla transakce kvalifikována jako dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu Evropské unie, a mohl být tedy uplatněn nárok na osvobození od daně dle § 64 odst. 2 ZDPH, musí dojít jednak (1) *k převedení práva nakládat jako vlastník s daným vozidlem*, ale současně také (2) *k odeslání nebo přepravě vozidla prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo třetí osobou jejich jménem do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno*. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu odeslání do jiného členského státu, tedy jeho skutečné přemístění mezi členskými státy (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42 nebo ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-46).
29. Povinnost prokázat splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží přitom leží *na daňovém subjektu* (srov. již zmíněné rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, a ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, či již rovněž zmíněný rozsudek Soudního dvora ve věci *Teleos*). Je přitom na něm, jakým způsobem uskutečnění přepravy zboží do jiného členského státu prokáže.
30. Ačkoliv žalobkyně předložila dokumenty, kterými chtěla prokázat splnění podmínek § 64 odst. 2 ZDPH, správce daně vyjádřil ohledně těchto dokladů zcela konkrétní pochybnosti. Svůj závěr přitom nezaložil pouze na odpovědích z mezinárodního dožádání (polské, slovenské a německé finanční správy), ale na celé řadě nesrovnalostí a nedostatků, které vyplynuly v souhrnu ze všech důkazů, přičemž správce daně a žalovaný popsali a označili konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotili žalobkyní předložené dokumenty (zejména 15 CMR listů na dopravu všech 65 vozidel, z nichž 13 bylo vystaveno dopravcem LOJA TRUCKS, 1 dopravcem Mertlík.eu a 1 dopravcem Havetrans) jako rozporné či neúplné:
- společnost LOJA TRUCKS dle odpovědi polské finanční správy ve prospěch žalobkyně, M. B. ani společnosti RentLess SK žádnou přepravu neposkytla a uvedené subjekty jí ani nebyly známy; LOJA TRUCKS také nebyla vlastníkem ani provozovatelem vozidel a návěsů registračních značek uvedených na CMR listech;

- dle odpovědi ŘSD nebyla v systému mytných bran zaregistrována většina registračních značek vozidel, kterými měla být údajně doprava z České republiky do Německa provedena; u dvou vozidel RZ: X a X, byl zjištěn průjezd přes Českou republiku, avšak u prvního z nich nebyl zjištěn ve dnech, kdy mělo být vozidlo v Praze naloženo a druhého byl zjištěn průjezd zcela jiným směrem, než deklarovala žalobkyně;
- M. B. dle odpovědi německého správce daně prodal od žalobkyně nakoupená vozidla společnosti RentLess SK, která vozidla prodala dalším odběratelům do různých evropských států (Maďarska, Rakouska, Německa, Francie, České republiky, Švýcarska a Velké Británie). M. B. ani RentLess SK však nedisponovali prostorem k převzetí vozidel;
- M. B. nedisponoval žádnými přepravními daňovými doklady pro údajnou přepravu vozidel z ČR do Německa a dále na Slovensko a neprovedl žádné intrakomunitární pořízení či dodání zboží, došlo pouze k zaregistrování vozidel, k čemuž postačovala kupní smlouva;
- dle dokladů poskytnutých slovenskou finanční správou byla vozidla vyzvednuta přímo v Praze čtvrtým nebo následujícím odběratelem v řadě z různých evropských států (Maďarska, Německa, Francie, Rakouska atd.);
- společnost RentLess SK existuje na Slovensku pouze virtuálně;
- od slovenské finanční správy byly získány CMR listy vystavené společnosti RentLess SK, v nichž byla jako odesílatel uvedena žalobkyně a místo nakládky v Praze; k přepravám předmětných vozidel tak vždy existují dva CMR listy s rozdílnými příjemci a místy vykládky;
- CMR listy přepravce LOJA TRUCKS zajištěné od slovenské finanční správy byly vyhotoveny k polštině, avšak žalobkyní předložené CMR listy téhož přepravce byly vyhotoveny v italštině;
- žalobkyní tvrzené přepravy byly uskutečněny zcela jinými přepravci, do jiných států a jiným odběratelům.

31. De facto veškeré žalobkyní předložené doklady, které měly prokázat uskutečnění přepravy vozidel od žalobkyně odběrateli M. B., se tedy daňovým orgánům podařilo zpochybnit Správce daně relevantně zpochybnit, že by se přeprava vozidel uskutečnila tak, jak tvrdila žalobkyně. V žalobě přitom žalobkyně tvrdila pouze to, že vozidla byla přepravena třetímu až pátému odběrateli do jiného členského státu a přepravu si objednali a náklady na ni hradili tito další odběratelé, což by odpovídalo zjištěním slovenské daňové správy. Toto tvrzení je však ve vztahu k prokázání nároku žalobkyně na osvobození dodání předmětných vozidel do jiného členského státu nepodstatné, neboť povinností žalobkyně bylo prokázat, že došlo k přepravě vozidel od žalobkyně *jejímu odběrateli* do jiného členského státu a tato přeprava byla uskutečněna *žalobkyní, jejím odběratelem nebo zmocněnou třetí osobou*. Pouze tehdy mohlo dojít k osvobození dodání vozidel od DPH. Žalobkyní tvrzenými odběrateli uvedenými na předložených dokladech však byli M. B. a v jednom případě také B. S. Přepravu a dodání vozidel těmto subjektům se žalobkyní v daňovém řízení nepodařilo věrohodně prokázat, protože žalobkyně nevyvrátila shora uvedené konkrétní pochybnosti správce daně.

32. Žalobkyně byla Výzvou vyrozuměna o tom, že jí doložené důkazní prostředky neprokazují splnění všech podmínek § 64 odst. 2 ZDPH a současně byla vyzvána k doložení jiných důkazních prostředků, z nichž bude zřejmé, že vozidla byla jí, jejím odběratelem či zmocněnou třetí osobou přepravena do jiného členského státu. Bylo přitom na volbě žalobkyně, jak v průběhu postupu k odstranění pochybností před správcem daně či dokonce později v rámci odvolacího řízení prokáže způsob a podrobnosti přepravy vozidel. Žalobkyně však žádné další důkazní prostředky k prokázání naplnění podmínek § 64 odst. 2 ZDPH nepředložila. Pokud takovými doklady nedisponovala, nic jí nebránilo v tom, aby navrhla např. výslechy osob, které od ní vozidla přebíraly, resp. jednotlivých přepravců. Nic takového však žalobkyně neučinila a setrvala na svém tvrzení, že nárok na osvobození od DPH prokázala již dříve předloženými doklady. S tím se však na základě shora uvedeného (zpochybnění de facto veškerých dokladů o provedení přepravy) nelze ztotožnit.
33. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani tvrzení žalobkyně, že získání požadovaných informací by pro ni znamenalo „vynaložení značného úsilí“, protože došlo k archivaci dokumentů a částečně také k jejich skartaci, elektronická komunikace již není k dispozici a došlo k personální obměně pracovníků odpovědných za dotčené obchodní případy. Bylo výlučně na žalobkyni, aby si zajistila dostatečné množství podkladů k prokázání svého nároku. Pakliže této své povinnosti nedostála, nemůže jít být nárok na osvobození plnění od DPH přiznán ani na základě tvrzení o nutnosti vynaložit značné úsilí k obstarání potřebných důkazních prostředků.
34. Žalobkyně tedy neunesla své důkazní břemeno stran prokázání naplnění podmínky pro osvobození dodání vozidel (nových dopravních prostředků) do jiného členského státu spočívající v tom, že vozidla byla z ČR přepravena do jiného členského státu jí, odběratelem nebo zmocněnou třetí osobou. Neprokázala tedy naplnění hmotněprávních podmínek osvobození dodání vozidel od DPH.
35. Ve vztahu k argumentaci žalobkyně, že její odběratel M. B. z dodaných vozidel DPH odvedl, soud uvádí, že pro posouzení nároku žalobkyně na osvobození od DPH není úhrada DPH ze strany jejího odběratele ani jeho registrace k DPH sama o sobě právně významná. Jak již bylo výše uvedeno, v případě žalobkyně bylo nezbytné, aby „v okamžiku vystavení daňového dokladu na skutečně zdanitelné plnění osvobozené od DPH disponovala věrohodnými a objektivními důkazy, že zboží skutečně bylo v souladu s požadavkem daňové neutrality přepraveno do jiného členského státu, kde má být užíváno či spotřebováno konečným zákazníkem.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013 čj. 1 Afs 104/2012-45). Jak již bylo soudem konstatováno shora, k prokázání nároku na osvobození od DPH bylo nutné, aby žalobkyně prokázala uskutečnění přepravy vozidel do jiného členského státu jí samotnou, jejím odběratelem nebo zmocněnou třetí osobou. To však žalobkyně neučinila. Samotná skutečnost, že odběratel žalobkyně z daného plnění v Německu odvedl DPH, ke vzniku nároku žalobkyně na osvobození nepostačuje.
36. Ohledně námitky týkající se porušení zásady neutrality DPH soud uvádí, že SDEU chápe tuto zásadu tak, že brání zejména tomu, aby s podobným poskytováním služeb, která si tak navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH odlišně (viz např. *Teleos*, bod 58, či rozsudek ze dne 7. 12. 2006, *Eurodental*, C-240/05, bod 46). Tato zásada zaručuje rovné zacházení vzhledem k jiným subjektům poskytujícím stejná plnění v porovnatelných situacích (rozsudek ze dne 26. 5. 2005, C-498/03, *Kingscrest Associates a Montecello*, bod 55). Uplatnění uvedené zásady tedy

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

předpokládá,
že se daňové subjekty nacházejí ve srovnatelné situaci.

37. Při hodnocení toho, zda bylo prokázáno osvobození plnění od DPH (ale stejně tak splnění podmínek pro opravu daně), přitom nelze odhlížet od toho, že podle ustálené judikatury SDEU si zásada daňové neutrality „žádá, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním (...). Existují pouze „dva případy, v nichž může nedodržení formálního požadavku mít za následek ztrátu nároku na osvobození od DPH. Zaprvé zásady daňové neutrality se za účelem osvobození od DPH nemůže dovolávat osoba povinná k dani, která se úmyslně podílela na daňovém úniku, který ohrozil fungování společného systému DPH (...) Zadruhé může nesplnění formálního požadavku vést k odeprání osvobození od DPH, pokud toto nesplnění má za následek nemožnost předložení rozhodujícího důkazu o splnění věcných hmotněprávních požadavků“ (viz rozsudek ve věci C-24/15 *Plöckl*, odst. 39 a 43-46).
38. Z citované judikatury tedy vyplývá, že nemůže dojít k narušení principu neutrality DPH, není-li osvobození od DPH přiznáno z důvodu, že nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro jeho přiznání. Žalobkyně však hmotněprávní podmínky pro přiznání osvobození dodání vozidel od DPH nesplnila, neboť neprokázala uskutečnění jejich přepravy do jiného členského státu jí samotnou, jejím odběratelem nebo zmocněnou třetí osobou ve smyslu § 64 odst. 2 ZDPH. Ani námitka týkající se tvrzeného porušení zásady neutrality DPH tedy nemůže být důvodná.
39. Co se týče rozsudku SDEU ve věci *B2 Energy* zmíněného žalobkyní v replice, soud zcela souhlasí se žalovaným, že na nyní posuzovanou věc nedopadá. Jeho závěry se vztahují ke znění čl. 138 odst. 1 Směrnice o DPH, osvobození dodání nových dopravních prostředků (vozidel) od DPH je však upraveno v čl. 138 odst. 2 písm. a) Směrnice o DPH. Žalobkyní namítaný rozsudek SDEU se tedy vyjadřoval ke zcela jiným otázkám, než které jsou předmětem tohoto řízení.
40. Jak konstatoval v recentním rozsudku ze dne 20. 9. 2024, č.j. 3 Afs 148/2022-103 Nejvyšší správní soud, SDEU se v rozsudku *B2 Energy* „zabýval otázkou, zda k naplnění první podmínky pro osvobození od daně (tedy podmínky, zda zboží bylo dodáno do JČS osobě registrované k dani v JČS – pozn. soudu) při dodání do jiného členského státu stačí, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, které poskytla osoba povinná k dani, jsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný příjemce v jiném členském státě EU měl postavení osoby povinné k dani. Soudní dvůr vyšel z rozsudku *Kemwater*, v němž rozhodl, že k úspěšnému uplatnění nároku na odpočet DPH stačí, že jsou s ohledem na skutkové okolnosti a informace, které osoba povinná k dani poskytla, k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Daňový subjekt nemusí prokazovat, že měl skutečný dodavatel postavení osoby povinné k dani, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že toto postavení nutně měl. V rozsudku *B2 Energy* soudní dvůr vztáhl možnost prokázat jiného dodavatele v postavení plátce DPH při uplatnění nároku na odpočet DPH přiměřeně také na podmínky osvobození od daně při dodání zboží do JČS odběrateli v postavení osoby povinné k dani.“ Současně Nejvyšší správní soud konstatoval, že „Rozsudek SDEU ve věci *B2 Energy* tedy nelze dle kasačního soudu číst tak, že by měl paušálně ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Z tohoto rozsudku nelze ani dovodit, že by daňový subjekt mohl bez jakékoliv indicie nově zcela změnit svá tvrzení. Vrátit věc až do daňového řízení je namístež zpravidla tehdy, pokud tu existuje skutková indicie ukazující na osobu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky (namísto něho) odebrat sporná plnění, a že tento jiný (alternativní) odběratel byl povinný k dani.“

41. V posuzované věci nebylo vůbec povinností žalobkyně prokazovat, že její odběratel byl osobou povinnou k dani, neboť tuto podmínku ZDPH ani Směrnice o DPH pro přiznání nároku na osvobození od DPH ve vztahu k dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu nestanoví. Povinností žalobkyně však bylo prokázat, že vozidla byla do jiného členského státu přepravena jí, jejím odběratelem či zmocněnou třetí osobou. To se však žalobkyni v daňovém řízení prokázat nepodařilo. Závěry rozsudku ve věci *B2 Energy* tak nemohou na závěrech soudu, a stejně tak ani na správnosti závěrů žalovaného nic změnit. Žalobkyně ze zmiňovaného rozsudku chybně dovozuje, že přeprava zboží nemusí být realizována v souvislosti s tvrzenou obchodní transakcí, avšak takový závěr z rozsudku *B2 Energy* nevyplývá. Žalobkyně tedy byla povinna prokázat, že vozidla byla z ČR do jiného členského státu přepravena v souvislosti s jí tvrzenými obchodními transakcemi, a to buď jí samotnou, jejím odběratelem nebo zmocněnou třetí osobou.
42. Soud tedy dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. prvním výrokem rozsudku zamítl.
43. Žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto ve druhém výroku tohoto rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

Praha 26. září 2024

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.