



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **TILB Invest Corp. s.r.o.**, se sídlem Říčanská 431, Jesenice, zast. společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2019, č. j. 44263/19/5300-22441-708656, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 1. 2023, č. j. 9 Af 53/2019-70,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč k rukám její zástupkyně, společnosti **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o., do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 3. 5. 2017, č. j. 4134607/17/2007-50521-109869 (dále jen „platební výměr“), žalobkyni (dříve vystupující pod obchodní firmou A.C.A.B1 Investment s.r.o.) podle § 147, § 139 odst. 1 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října 2015 ve výši 113.959 Kč. Správce daně totiž jednak neuznal nárok žalobkyně na odpočet daně ve výši 501.000 Kč z přijatého zdanitelného plnění (podle daňového dokladu č. 40b-2015 ze dne 31. 10. 2015 týkajícího se pořízení vozidla BMW X5) od dodavatele A.C.A.B1 Enterprise s.r.o. (dále jen „A.C.A.B1 Enterprise“) podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Dále neuznal nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty u zboží (vozidla Porsche Cayenne) dodávaného do jiného členského státu pro odběratele Luky Fahrzeuge GmbH (dále jen „Luky Fahrzeuge“) podle daňového dokladu

č. 29-2015 ze dne 30. 10. 2015 ve smyslu § 64 zákona o dani z přidané hodnoty a konečně neuznal ani nárok na uplatnění zvláštního režimu podle § 90 téhož zákona při dodání zboží (vozidla Škoda Roomster) tuzemskému odběrateli L. B. podle daňového dokladu č. 28-2015 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 11. 10. 2015.

[2] Žalovaný shora označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a platební výměr potvrdil.

II.

[3] Žalobkyně se proti napadenému rozhodnutí bránila žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který jej v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Městský soud nejprve v napadeném rozsudku podrobně shrnul skutečnosti vyplývající ze správního spisu, relevantní právní úpravu daňového řádu a z něj vyplývající rozložení důkazního břemene v daňovém řízení mezi daňový subjekt a správce daně, jak plyne z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu. Dále se městský soud zabýval žalobními námitkami ve vztahu k jednotlivých třem transakcím týkajícím se výše uvedených vozidel.

[5] Námitku týkající se nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění spočívajícího v porizení osobního vozidla BMW X5 od tuzemského dodavatele A.C.A.B1 Enterprise shledal jako důvodnou. Poukázal na to, že mezi stranami nebylo sporné, že žalobkyně předložením daňového dokladu č. 40d-2015 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 10. 2015 unesla své důkazní břemeno o tom, že si vozidlo BMW X5 skutečně pořídila od deklarovaného dodavatele A.C.A.B1 Enterprise, a prokázala tedy splnění podmínek pro odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

[6] Spornou otázkou v případě uvedeného plnění bylo to, zda k uskutečnění zdanitelného plnění došlo již ve zdaňovacím období měsíce října 2015, jak tvrdila žalobkyně, nebo až v měsíci listopadu 2015, jak tvrdil žalovaný. Při jejím posouzení městský soud poukázal na ustálenou judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále již jen „SDEU“), z níž plyne výklad pojmu „dodání zboží“ (konkrétně se dovolal rozsudku SDEU ze dne 8. 2. 1990 ve věci C 320/88, *Shiping and Forwarding Enterprise Safe*), podle něž dodání zboží nesouvisí s možnými způsoby převodu vlastnictví podle vnitrostátní právní úpravy, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s tímto majetkem tak, jako by byla jeho vlastníkem. Městský soud poukázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016-40, podle něž nakládání se zbožím jako vlastníkem ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty není totožné s pojetím vlastnictví podle občanského zákoníku. Městský soud současně dodal, že uvedenou spornou otázku posoudil podle § 21 odst. 2 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty [podle kterého se při dodání zboží považuje zdanitelné plnění za uskutečněné dnem předání zboží k užívání ve smyslu § 13 odst. 3 písm. d) téhož zákona].

[7] Na základě uvedených východisek následně uzavřel, že žalovaný pochybil, pokud při posouzení toho, kdy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění (zda v měsíci říjnu či listopadu 2015), vycházel ze soukromoprávní úpravy o nabytí vlastnického práva, tedy

pokračování

z toho, kdo byl ke dni 31. 10. 2015 vlastníkem vozidla BMW X5 (tím byla úvěrová společnost s Autoleasing a.s., která poskytla deklarovanému dodavateli A.C.A.B1 Enterprise úvěr k jeho pořízení a v její prospěch byl zřízen zajišťovací převod vlastnického práva k tomuto vozidlu podle § 2040 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, přičemž k doplacení úvěru a ukončení úvěrové smlouvy došlo až v listopadu 2015) a na základě toho dospěl k nesprávnému závěru, že uvedené plnění se uskutečnilo až ve zdaňovacím období měsíce listopadu 2015, kdy žalobkyně mohla uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty.

[8] Městský soud však shledal, že ač dodavatel A.C.A.B1 Enterprise nebyl ve zdaňovacím období měsíce listopadu 2015 vlastníkem vozidla BMW X5 ve smyslu soukromého práva, podle zákona o dani z přidané hodnoty a směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), byl jeho ekonomickým vlastníkem majícím právo s ním jako vlastníkem nakládat v souladu s § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty tudíž žalobkyně uplatnila ve správném zdaňovacím období, neboť prokázala splnění podmínek pro jeho uznání již ve zdaňovacím období měsíce října 2015.

[9] Také závěry žalovaného týkající se nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty u dodání vozidla Porsche Cayenne odběrateli Luky Fahrzeuge do jiného členského státu považoval městský soud za nesprávné. Žalovaný podle něj nevzal při hodnocení žalobkyní předloženého prohlášení kupujícího - odběratele Luky Fahrzeuge ze dne 30. 10. 2015 (dále jen „prohlášení odběratele“) v úvahu, že § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty umožňuje prokázat dodání zboží do jiného členského státu i jinými důkazními prostředky než jen písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby o tom, že zboží bylo přepraveno. Žalovaný podle městského soudu nijak nezohlednil ani to, že prohlášení odběratele bylo podle jeho obsahu sepsáno v den prodeje vozidla Porsche Cayenne pro účely prokázání splnění podmínky vyplývající § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, a že odběratel Luky Fahrzeuge učinil na daňovém dokladu č. 29-2015 ručně psané prohlášení ve znění „Vozidlo dne 30. 10. 2015 opouští ČR“, které bylo opatřeno razítkem a podepsáno. Městský soud poukázal také na to, že mu není zřejmé, z jakého důvodu žalovaný v napadeném rozhodnutí v souvislosti se závěrem o neobvyklosti hotovostních plateb při takové transakci zpochybnil důkazní hodnotu žalobkyní předložených dokladů, když samotnou obchodní transakci ani reálné uskutečnění plateb mezi jejími účastníky za sporné nepovažoval a přisvědčil závěru správce daně o tom, že se jednalo o tuzemské zdanitelné plnění podléhající dani na výstupu podle § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

[10] Městský soud žalovanému v kontextu tohoto obchodního případu dále vytknul, že jeho závěry jsou v rozporu s odpovědí německého správce daně ze dne 27. 2. 2017 (dále jen „odpověď německého správce daně“), kterou si vyžádal v rámci mezinárodní spolupráce. Podle městského soudu z ní totiž nevyplývaly žádné konkrétní skutečnosti týkající se nákupu předmětného vozidla odběratelem Luky Fahrzeuge. Žalovaný tedy tuto odpověď vyložil v rozporu s jejím obsahem, když z ní dovodil, že odběratel pořízení vozidla Porsche Cayenne od žalobkyně nepřiznal a nepředložil žádné důkazní prostředky, z nichž by vyplývalo, že k dodání zboží tomuto deklarovanému odběrateli skutečně došlo. Městský soud upozornil i na to, že odpověď německého správce daně byla natolik strohá, že měla vyústit v zaslání opakovaného dožádání. Zcela izolovaně pak podle městského soudu

žalovaný hodnotil osvědčení o prověření původu vozidla č. PO-17-0162545 ze dne 28. 3. 2017 (dále jen „osvědčení o prověření původu vozidla“), podle něž bylo vozidlo Porsche Cayenne k datu 24. 3. 2017 stále evidováno v informačním systému vozidel registrovaných v Německu. Z těchto důvodů měl městský soud za to, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost důkazních prostředků předložených žalobkyní. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nezohlednil všechny skutečnosti vyšlé najevo, jeho úvahy byly částečně rozporné s obsahem spisového materiálu a místy neodpovídaly racionálnímu myšlenkovému procesu.

[11] Nakonec městský soud přisvědčil i argumentaci, kterou žalobkyně uplatnila ve vztahu k dodání vozidla Škoda Roomster odběrateli L. B. a uplatnění zvláštního režimu podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Městský soud předeslal, že žalobkyně v žalobě nerozporovala závěr daňových orgánů o tom, že vozidlo Škoda Roomster jí dodal pan L. S. Přestože tedy uvedený závěr znamená, že v řízení vyšlo najevo, že uvedené vozidlo žalobkyni dodal jiný než původně deklarovaný dodavatel (žalobkyně tvrdila dodání tohoto vozidla od M. B., který nebyl osobou povinnou k dani – poznámka soudu), bylo jí podle názoru městského soudu možné odepřít uplatnění zvláštního režimu ve smyslu § 90 zákona o dani z přidané hodnoty pouze tehdy, pokud by skutečný dodavatel uvedeného vozidla nebyl identifikován a nebylo by prokázáno postavení tohoto skutečného dodavatele podle předmětného ustanovení. Tím, že podle zjištění správce daně žalobkyně vozidlo Škoda nakoupila od osoby povinné k dani se sídlem v tuzemsku, která ale není plátcem, pak žalobkyně uplatnila zvláštní režim podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty oprávněně, neboť tento skutečný dodavatel byl osobou, na kterou dopadá § 90 odst. 2 písm. b) uvedeného zákona.

[12] Městský soud závěrem k tomuto obchodnímu případu dodal, že se nezabýval námitkou žalobkyně o tom, že v celém řízení nebyly prokázány skutečnosti svědčící o nevěrohodnosti jejích tvrzení, podle nichž vozidlo Škoda Roomster koupila od pana M. B., neboť tuto námitku neuplatnila ve lhůtě pro uplatnění žalobních bodů podle § 72 s. ř. s.

III.

[13] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje jej zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[14] Stěžovatel považuje závěry městského soudu za nesprávné a napadený rozsudek za nezákonný, takže nadále setrvává na své argumentaci obsažené v napadeném rozhodnutí. Konkrétně nesouhlasí s tím, že by otázku nároku na odpočet daně ve vztahu k vozidlu BMW X5 posoudil v rozporu se zákonem, judikaturou či směrnicí o DPH. Setrvává na tom, že dodavatel A.C.A.B1 Enterprise se stal vlastníkem daného vozidla až úplným splacením úvěru podle Smlouvy o úvěru č. UDTA15/10005511 (dále jen „smlouva o úvěru“), tedy ke dni 10. 11. 2015, tudíž až od tohoto dne mohl vlastnictví k tomuto vozidlu převést na žalobkyni a přenechat jej k užívání. Jinými slovy až 10. 11. 2015 bylo možné v souladu s § 21 odst. 2 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty a § 13 odst. 3 písm. d) téhož zákona považovat zdanitelné plnění za uskutečněné. V opačném případě by totiž bylo možné přenechávat zboží k užití donekonečna, přičemž každý z článků tohoto řetězce by mohl představovat

pokračování

ekonomického vlastníka. Podle stěžovatele je proto potřeba, aby věc k užívání přenechal skutečný vlastník vozidla BMW X5, kterým však v říjnu 2015 dodavatel A.C.A.B1 Enterprise prokazatelně nebyl. Na podporu své argumentace se zde stěžovatel odvolává na judikaturu Nejvyššího správního soudu (například rozsudek ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176) týkající se řetězových dodávek pohonných hmot, podle které sice nelze právo nakládat se zbožím jako vlastník vykládat tak, že se jedná vždy jen o převod vlastnického práva, ale na druhou stranu se vždy musí jednat o převod nějakého práva ve smyslu možnosti ovlivňovat právní situaci daného zboží. Stěžovatel doplňuje, že žalobkyně nebyla jeho postupem (neuznáním odpočtu daně ve zdaňovacím období měsíce října 2015) nijak zkrácena na svých právech, protože tento nárok jí přiznal v následujícím zdaňovacím období měsíce listopadu 2015, kdy již společnost A.C.A.B1 Enterprise byla vlastníkem uvedeného vozidla, a mohla tak vlastnické právo k němu převést na žalobkyni. K porušení neutrality daně z přidané hodnoty, jak městský soud naznačil v odst. 85. napadeného rozsudku, tudíž nedošlo.

[15] Stěžovatel setrvává i na tom, že unesl své důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost žalobkyní předložených důkazních prostředků ve vztahu k nároku na osvobození od daně týkající se dodání vozidla Porsche Cayenne odběrateli Luky Fahrzeuge. Poukazuje na to, že pro účely osvobození od daně podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je potřeba, aby zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu osobě zde registrované k dani, přičemž důkazní břemeno o uvedených skutečnostech tíží daňový subjekt. Přestože žalobkyně předložila formální důkazní prostředky, rozhodující je skutečný stav. Stěžovatel v odst. 51 až 52 napadeného rozhodnutí hodnotil žalobkyní předložené listinné důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Prohlášení odběratele a poznámka na daňovém dokladu č. 29-2015 o tom, že uvedené vozidlo „opouští Českou republiku“ však podle stěžovatele neprokazují, že by toto vozidlo také skutečně území České republiky opustilo. Stěžovatel s odkazem na judikaturu SDEU (například rozsudek ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos*) tvrdí, že je nutné bezrozporně prokázat, že věc fyzicky opustila území státu dodavatele. Tato skutečnost však z listin předložených žalobkyní nevyplývá, neboť se v nich nachází pouze příslib, že vozidlo Porsche opustí území České republiky. Vytkl-li městský soud stěžovateli, že dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat i jinými důkazy, než jen písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, pak takové jiné důkazy žalobkyně nepředložila. Pokud městskému soudu nebylo zřejmé, proč stěžovatel odkazoval na neobvyklost plateb v hotovosti, bylo tomu tak proto, že takové platby nezanechávají auditní stуп, tedy mohou vzbuzovat pochybnosti o jejich skutečném provedení.

[16] Podle stěžovatelova mínění městský soud nesprávně posoudil i odpověď německého správce daně, z nichž stěžovatel vycházel. Přestože předmětná odpověď je obecná, v jejím oddíle C6 se jednoznačně uvádí, že německý odběratel Luky Fahrzeuge řádně nepřiznal daň při pořízení vozidla Porsche od žalobkyně. Mimoto vytykaná obecnost odpovědi byla zapříčiněna tím, že odběratel Luky Fahrzeuge nepředložil německému správci daně relevantní důkazní prostředky, což je v jeho odpovědi opakovaně zdůrazněno. Stěžovatel z tohoto důvodu nesouhlasí ani se závěrem městského soudu, že by hodnocení odpovědi německého správce daně v napadeném rozhodnutí neodpovídalo jejímu obsahu, nebo že by vyvstala potřeba zaslat opakovanou žádost. Z odpovědi, kterou měl stěžovatel k dispozici, zjistil všechny potřebné informace.

[17] Pokud jde o výtku městského soudu týkající se nedostatečného hodnocení důkazních prostředků k této transakci, stěžovatel poukazuje na to, že z odběratelem vystaveného daňového dokladu ze dne 2. 11. 2015 vyplývají skutečnosti odporující zjištěním plynoucím z odpovědi německého správce daně. Z odpovědi Magistrátu hlavního města Prahy (dále jen „odpověď magistrátu“), které si také vyžádal, vyplynulo, že ke změně a odhlášení vozidla Porsche Cayenne z registru vozidel České republiky došlo až ke dni 16. 2. 2016, což žalobkyně nedokázala vysvětlit. Na rozdíl od městského soudu pak z osvědčení o prověření původu vozidla stěžovatel nemá prokázané, že uvedené vozidlo bylo registrováno v Německu již v říjnu 2015, a že skutečně bylo dodáno do jiného členského státu. Městský soud v odst. 21. napadeného rozsudku sice zmínil technický průkaz potvrzující vystavení a udělení převozních značek, avšak z odpovědi magistrátu uvedené neplyne. Kromě toho žalobkyně v daňovém řízení takové tvrzení neuplatnila a neprokázala. S ohledem na právě uvedené stěžovatel shrnuje, že jeho hodnocení zcela odpovídá principům logiky, je srozumitelné, opodstatněné a souladné se všemi zjištěnými skutečnostmi, které neprokazují, že by vozidlo Porsche Cayenne fakticky opustilo území České republiky v říjnu 2015 a bylo přepraveno do jiného členského státu.

[18] Stěžovatel konečně rozporuje i závěry městského soudu o tom, že žalobkyně byla oprávněna uplatnit zvláštní režim podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty v souvislosti s dodáním vozidla Škoda Roomster v tuzemsku. Žalobkyně od počátku daňového řízení tvrdila, že uvedené vozidlo zakoupila od M. B. jakožto osoby nepovinné k dani ve smyslu § 90 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Dokazování stěžovatele tedy směřovalo pouze k ověření tohoto tvrzení. To se však žalobkyni nepodařilo prokázat, a stěžovatel proto dospěl k závěru, že prodej tohoto vozidla panu L. B. nepodléhá zvláštnímu režimu podle zmíněného ustanovení. Identita jiného dodavatele tohoto vozidla, který byl osobou povinnou k dani, avšak nebyl plátcem, jak dovodil městský soud, prokázána nebyla, neboť existují minimálně dvě verze, jak se mohly události odehrát (dodání vozidla žalobkyni prodávajícím panem S., nebo autobazarem Autogarant Liberec). Městský soud však vycházel z ničím nepodloženého tvrzení žalobkyně, že prodávajícím byl právě pan S. Pokud by ale prodávajícím byl autobazar, jehož provozovatelem je plátcem daně z přidané hodnoty (R. N.), nebylo by možné uplatnit zvláštní režim podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Důkazní břemeno o uvedeném přitom podle § 92 odst. 3 daňového řádu tížilo žalobkyni, která jej neunesla ani ve vztahu k tvrzenému dodavateli panu B., ale ani k jinému dodavateli. Podle stěžovatele povinnost správce daně zjistit a stanovit daň s ohledem na rozložení důkazního břemene nelze vykládat tak, že má povinnost zajistit důkazní prostředky namísto daňového subjektu; vyšetřovací zásada ohledně toho, kdo byl skutečným dodavatelem vozidla, se zde neuplatní, a stěžovatel tudíž neměl povinnost uvedené prokazovat.

IV.

[19] Žalobkyně ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout. Uvádí, že stěžovatel k otázce nároku na odpočet daně týkající se vozidla BMW X5 odkazuje na nepřiléhavou judikaturu, která se týká řetězových obchodů a přechodu vlastnického práva při samotné přepravě, a nikoliv práva nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu § 13 zákona o dani z přidané hodnoty. Dodavatel A.C.A.B1 Enterprise disponoval užívacím právem k uvedenému vozidlu podle zmíněného ustanovení, byl oprávněn jej zcizit, i když nebyl jeho vlastníkem podle občanského zákoníku. Podstatné totiž je, že byl jeho

pokračování

ekonomickým vlastníkem. Výhrada vlastnického práva k věci až do úplného zaplacení kupní ceny je v mezinárodním obchodě zcela běžná. Se stěžovatelem žalobkyně nesouhlasí ani v tom, že nebyla zkrácena na svém právu v důsledku toho, že nárok na odpočet daně jí správce daně uznal až ve zdaňovacím období měsíce listopadu 2015, neboť součástí platebního výměru byly i úroky podle § 251 daňového řádu, které byly následně podle § 252 téhož zákona kapitalizovány a vypočteny z nároku na odpočet daně. Uvedené sankce nadto žalobkyně považuje za rozporné s unijním právem (viz závěry SDEU v rozsudku ze dne 15. 4. 2021 ve věci C-935/19, *Grupa Warzywna sp z o.o.*, o tom, že sankci v podobě penále nelze považovat za automatickou).

[20] Ve vztahu k nároku na osvobození od daně při dodání do jiného členského státu podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty žalobkyně uvádí, že stěžovatel jednotlivé důkazy a podstatu obchodní transakce vytrhává z kontextu a překrucuje obsah předložených listinných důkazů. Například z prohlášení odběratele vyplývá, že k přepravě vozidla Porsche Cayenne do jiného členského státu skutečně došlo. Stěžovatel navíc zcela ignoruje povahu dotčeného zboží, neboť vozidla jsou registrována v centrální evidenci. Nebylo přitom zjištěno, že by po odběrateli Luky Fahrzeuge vlastnické právo k vozidlu Porsche Cayenne nabyt jiný plátce v tuzemsku. Naopak podle osvědčení o prověření původu vozidla se toto vozidlo stále nachází v Německu. V této souvislosti žalobkyně poukazuje na judikaturu SDEU, podle které smysl obchodní transakce musí být pro účely osvobození od daně ve smyslu § 64 zákona o dani z přidané hodnoty patrný již od začátku (rozsudek ze dne 20. 6. 2018 ve věci C-108/17, *Enteco Baltic*) a současně je třeba zohlednit celý průběh obchodní transakce včetně všech objektivních skutečností významných pro závěr, zda zboží skutečně opustilo území členského státu (rozsudek ze dne 18. 11. 2010 ve věci C-84/09, *X*; nebo ze dne 14. 6. 2017 ve věci C-26/16, *Santogal M-Comércio*). Žalobkyně poukazuje na to, že ve vztahu k dotazu, proč k odregistrování daného vozidla v České republice došlo až dne 16. 2. 2016, odkázala správce daně na odběratele Luky Fahrzeuge. Bylo tedy na tomto správci daně, aby uvedeného odběratele konfrontoval v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, jak lze dovodit například z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2023, č. j. 8 Afs 262/2021-55. V otázce posouzení obsahu mezinárodního dožádání se žalobkyně ztotožňuje se závěry městského soudu.

[21] Žalobkyně vyjadřuje nesouhlas i s tvrzením stěžovatele o tom, že existují minimálně dvě verze, jak se mohlo odehrát dodání vozidla Škoda Roomster žalobkyni. Podle jejího názoru z žádného důkazu nevyplývá, že by autobazar Autogrant Liberec byl vlastníkem vozidla, nakládal s ním jako vlastník či převedl vlastnické právo k němu na žalobkyni. Koneckonců uvedené lze ověřit z účetnictví uvedeného autobazaru, v němž není žádný příjem či výdaj k vozidlu Škoda, který by svědčil o jeho vlastnickém právu. Jedná se tudíž o ničím nepodložené a spekulativní tvrzení stěžovatele. Přestože hypoteticky vozidlo Škoda Roomster mohlo být dodáno panem B. i panem S., tato skutečnost není podstatná, protože ani jeden z nich není osobou povinnou k dani jakožto plátce. Stěžovatel má sice pravdu, že daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, avšak to neznamená, že skutkové závěry vystaví na vlastních domněnkách, které nemají oporu ve spise. Z uvedeného důvodu žalobkyně považuje za přezkoumatelné a souladné se spisovým materiálem i závěry městského soudu vyslovené k otázce možnosti uplatnění zvláštního režimu podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty ve vztahu k dodání vozidla Škoda Roomster v tuzemsku.

V.

[22] V replice k vyjádření žalobkyně stěžovatel vyjadřuje nesouhlas s tím, že by žalobkyně byla krácena na svých právech v důsledku povinnosti uhradit příslušenství daně související s nárokem na odpočet daně u vozidla BMW X5. Správce daně všechny instituty aplikoval v souladu se zákonem, protože postup žalobkyně shledal chybným. Ke zkrácení jejích práv proto dojít nemohlo. K nároku na osvobození od daně podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty stěžovatel opakuje své kasační námitky, že je třeba vycházet z faktického stavu a že nebylo prokázáno, zda vozidlo Porsche Cayenne skutečně opustilo území České republiky. Z prohlášení odběratele přitom neplyne, že by toto vozidlo skutečně bylo dodáno do jiného členského státu. Důkazní břemeno ohledně této skutečnosti nadto tížilo žalobkyni, která se tak nemůže bránit tím, že správce daně neprokázal, že vozidlo nebylo přepraveno do jiného členského státu. V otázce uplatnění zvláštního režimu podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty pak stěžovatel setrvává na svém stanovisku, že existují minimálně dvě varianty, kdo mohl vozidlo Škoda Roomster žalobkyni dodat, a že nebyla jednoznačně určena identita skutečného dodavatele tak, aby bylo možné uplatnění zvláštního režimu žalobkyní považovat za oprávněné.

VI.

[23] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje mimo jiné kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Konkrétní námitky podřaditelné pod uvedený kasační důvod však neuvádí. Jelikož je ale Nejvyšší správní soud k vadám naplňujícím uvedený kasační důvod povinen přihlížet i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), přes chybějící tvrzení stěžovatele posuzoval, zda napadený rozsudek není nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, pro nedostatek důvodů, či zda zde není taková vada řízení před městským soudem, jež by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[26] Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, jestliže neobsahuje určitý výrok, nesplňuje formální náležitosti dle § 54 odst. 2 s. ř. s., nebo také, nelze-li z rozsudku rozpoznat jeho jednotlivé části (záhlaví, výrokovou část, odůvodnění, poučení), jakož i tehdy, chybí-li věcný a obsahový soulad výrokové části napadeného rozsudku a jeho odůvodnění, nebo absentuje-li odkaz na použité právní normy, na nichž správní soud založil právní hodnocení v souzené věci (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, nebo ze dne 10. 4. 2008, č. j. 7 Afs 78/2007-60). Tyto vady napadený rozsudek nevykazuje.

[27] Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou pak podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího

pokračování

správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[28] Napadený rozsudek i výše uvedeným kritériím přezkoumatelnosti vyhovuje. Městský soud v napadeném rozsudku velmi detailně popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení, předeštel relevantní a ucelené právní závěry, kterými žalobní argumentaci náležitě vypořádal. Ze způsobu, jakým se městský soud vypořádal s žalobní argumentací, byl současně zřejmý jeho názor na protiargumentaci stěžovatele obsaženou mimo jiné v jeho vyjádření k žalobě (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2012, č. j. 4 Ans 1/2012-61). Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že nesouhlas stěžovatele se závěry městského soudu a s rozsahem a způsobem odůvodnění nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163). Ostatně sám stěžovatel se závěry městského soudu rozsáhle polemizuje, což by u nepřezkoumatelného rozsudku nebylo možné.

[29] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost nebo pro nedostatek důvodů, ale nedovodil ani jinou vadu řízení před městským soudem, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku, dospěl k závěru, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není naplněn.

[30] Nejvyšší správní soud tak mohl přistoupit k přezkumu zbylých kasačních námitek, jež jsou podřaditelné pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[31] Ve vztahu k nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatého zdanitelného plnění je spornou otázkou, zda lze vozidlo BMW X5 považovat za dodané žalobkyni již v říjnu 2015, byť dodavatel tohoto plnění, společnost A.C.A.B1 Enterprise, se stal jeho vlastníkem až úplným splacením úvěru, k čemuž došlo teprve v listopadu 2015 (dne 10. 11. 2015).

[32] Podle § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, *dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.*

[33] Podle § 21 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, *při dodání zboží se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem dodání podle § 13 odst. 1.*

[34] Městský soud při posouzení této otázky správně odkázal nejen na rozsudek SDEU ze dne 8. 2. 1990 ve věci C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, z něž vyplývá výklad pojmu „dodání zboží“, které „*neodkazuje na převod vlastnictví způsobu, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto*

majetku“, ale i na závěry vyplývající z rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016-40. Také podle něj *„pojem dodání zboží nelze zcela ztotožnit s převodem vlastnického práva podle příslušných vnitrostátních předpisů, nicméně ve většině obchodních transakcí k dodání zboží ve smyslu směrnice o DPH dochází převodem vlastnického práva. Z tohoto obecného pravidla existují výjimky, pokud jsou na nabyvatele převedena taková práva, která ho opravňují nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako může činit vlastník, ačkoliv na něj vlastnické právo podle vnitrostátního práva převedeno nebylo.“*

[35] Na uvedenou judikaturu navázal Nejvyšší správní soud i v rozsudku odkazovaném stěžovatelem ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, v němž pro účely případů týkajících se řetězových dodávek pohonných hmot vyslovil, že je třeba částečně zpřesnit předchozí shora citované závěry rozsudku č. j. 5 Afs 24/2016-40 tak, že *„právo nakládat se zbožím jako vlastník nelze vykládat tak, že se jedná vždy pouze o převod vlastnického práva. Musí se nicméně jednat o převod nějakého práva. Zpravidla bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník právě jeho vlastník. Spíše výjimečně nepůjde o převod vlastnického práva, ale o převod jiných práv, která dovolí nabyvateli nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako kdyby na něj vlastnické právo bylo převedeno.“*

[36] Nejvyšší správní soud považuje v souzeném případě za stěžejní, že stěžovatel v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně v daňovém řízení předložila formálně správné daňové doklady (odst. [30] napadeného rozhodnutí), a proto se zabýval faktickou stránkou věci. Zdůraznil, že správce daně měl pochybnosti o tom, že skutečně došlo k pořízení zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, s čímž se neztotožnil. Poukázal na to, že z podkladů, jež jsou součástí daňového spisu, vyplynulo, že společnost s Autoleasing, a.s. dodavatel A.C.A.B1 Enterprise poskytla úvěr ve výši 1.250.000 Kč na koupi vozidla BMW X5 a že společnost s Autoleasing, a.s. byla evidována podle sdělení magistrátu jako vlastník uvedeného vozidla od 8. 6. 2015 do 20. 11. 2015, přičemž dodavatel byl jeho provozovatelem. Smluvní strany si totiž ve smlouvě o úvěru mimo jiné ujednaly, že dodavatel A.C.A.B1 Enterprise ke dni 14. 5. 2015 převede podle § 2040 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“) vlastnické právo k vozidlu BMW X5 na společnost s Autoleasing, a.s. s cílem ji uspokojit v případě neplnění svých závazků. Současně tyto smluvní strany uzavřely také smlouvu o výpůjčce, která měla dodavatel A.C.A.B1 Enterprise v důsledku zajišťovacího převodu vlastnického práva umožnit užívání vozidla BMW X5. Dne 10. 11. 2015 společnost A.C.A.B1 Enterprise doplatila zbývající část úvěru a dne 14. 11. 2015 byla úvěrová smlouva na její žádost předčasně ukončena.

[37] Z toho stěžovatel (na rozdíl od správce daně) usoudil, že je zde nesoulad mezi datem uskutečnění zdanitelného plnění (dne 31. 10. 2015 podle daňového dokladu č. 40b-2015) a skutečným stavem týkajícím se vlastnického práva k vozidlu, k jehož převodu na dodavatele A.C.A.B1 Enterprise mohlo dojít nejdříve dne 14. 11. 2015 (okamžikem ukončení úvěrové smlouvy). Podle stěžovatele tedy žalobkyně sice prokázala, že došlo k faktickému pořízení zboží od deklarovaného dodavatele, avšak k uskutečnění zdanitelného plnění podle něj došlo v jiném než tvrzeném zdaňovacím období. Stěžovatel proto uzavřel, že i když žalobkyně prokázala i splnění podmínek vyplývajících z § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy použití tohoto plnění pro účely uskutečňování svých ekonomických činností (viz odst. [45] napadeného rozhodnutí), nárok na odpočet daně

pokračování

mohla oprávněně uplatnit až v tom zdaňovacím období, kdy podle stěžovatele k pořízení vozidla skutečně došlo, tedy v listopadu 2015. Podle stěžovatele až v tomto měsíci dodavatel mohl na žalobkyni převést vlastnické právo k vozidlu, byť podle daňového dokladu č. 40b-2015 dodavatel A.C.A.B1 Enterprise žalobkyni dne 31. 10. 2015 vystavil fakturu za zaplacení vozidla BMW X5 a vozidlo jí na základě protokolu o předání vozidla téhož dne předal.

[38] Nejvyšší správní soud souhlasí s dílčí úvahou stěžovatele, že dodavatel A.C.A.B1 Enterprise nebyl po dobu trvání zajišťovacího převodu vlastnického práva vlastníkem vozidla BMW X5 ve smyslu občanského zákoníku. Až do ukončení smlouvy o úvěru tedy neměl právní titul k formálnímu převodu vlastnického práva k tomuto vozidlu na žalobkyni. Uvedená skutečnost je však ve světle výše citovaných judikатурních závěrů bez právní relevance. Jak totiž správně upozornil městský soud v napadeném rozsudku (opak ostatně netvrdí v napadeném rozhodnutí ani stěžovatel), podle § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se za „dodání zboží“ považuje převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. To znamená možnost nakládat se zbožím v obdobném rozsahu jako vlastník, byť vlastnické právo na dotčenou osobu nebylo převedeno (viz judikatura citovaná výše).

[39] Z daňového dokladu č. 40b-2015 a z předávacího protokolu vyplývá, že dodavatel A.C.A.B1 Enterprise fakticky vozidlo BMW X5 po jeho zaplacení předal žalobkyni dne 31. 10. 2015. Přestože k převodu vlastnického práva na žalobkyni formálně tímto úkonem dojít nemohlo, neboť jak již uvedeno, dodavatel v daném okamžiku nebyl vlastníkem vozidla, není sporu o tom, že přesto tato transakce mezi dodavatelem a žalobkyní naplňuje definici dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Jinými slovy, v daném okamžiku (dne 31. 10. 2015) dodavatel žalobkyni umožnil nakládat s vozidlem BMW X5 jako vlastník. Závěr městského soudu o tom, že toto vozidlo je nutné považovat za dodané žalobkyni již ve zdaňovacím období měsíce října 2015, je proto správný.

[40] I když dodavatel A.C.A.B1 Enterprise formálně dočasně převedl své vlastnické právo k vozidlu BMW X5 na společnost s Autoleasing, a.s., měl tento dodavatel oprávnění vozidlem disponovat, neboť mu byl společností s Autoleasing, a.s. předán k užívání na základě smlouvy o výpůjčce. Měl tedy právo nakládat se zbožím v obdobném rozsahu jako vlastník. Pokud jej tedy dne 31. 10. 2015 předal žalobkyni, pak ta již od uvedeného okamžiku nabyla přinejmenším stejná práva, jakými disponoval dodavatel. Žalobkyně tak nepochybně byla již v říjnu 2015 oprávněna s vozidlem BMW nakládat v obdobném rozsahu jako jeho vlastník. Žalobkyně byla zejména oprávněna jej držet či jej užívat. Uvedené závěry přitom ničeho nevyovídají o formálním převodu vlastnického práva ve smyslu právní úpravy obsažené v občanském zákoníku, k čemuž se upíná veškerá stěžovatelova argumentace. Jak již ale výše opakovaně uvedeno, obsahem pojmu „dodání zboží“ ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty není požadavek, aby dodavatel zdanitelného plnění byl jeho vlastníkem ve smyslu formálně právním.

[41] S ohledem na právě uvedené Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem blíže neposuzoval případnou platnost smlouvy uzavřené mezi dodavatelem a žalobkyní týkající se vozidla BMW X5, jelikož tato otázka z pohledu posouzení jednoho z předpokladů pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, tedy dodání zboží deklarovanému dodavateli, nebyla právně významná. Městský soud tudíž nepochybil, pokud dospěl

k závěru, že k dodání zboží podle § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty došlo již ve zdaňovací období říjen 2015, neboť již v této době byl dodavatel ekonomickým vlastníkem předmětného vozidla a prokazatelně jej žalobkyni dodal právě v tomto zdaňovacím období. Žalobkyně tedy nárok na odpočet daně uplatnila ve správném zdaňovacím období měsíce října 2015 a opačná stěžovatelova námitka není důvodná.

[42] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatel v napadeném rozhodnutí svoje úvahy nezaložil na § 13 odst. 3 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, jehož se poprvé stěžovatel dovolal ve svém vyjádření k žalobě (viz č. l. 46 až 48 spisu městského soudu) a také nyní v kasační stížnosti. Byť na něj poukázal i městský soud v odst. 76. napadeného rozsudku, následně již v odst. 84. uvedené ustanovení neaplikoval, a správně dovodil, že v dané věci došlo k dodání zboží v souladu s § 13 odst. 1 uvedeného zákona, tedy okamžikem, kdy dodavatel umožnil žalobkyni nakládat se zbožím jako vlastníkem. Odkaz městského soudu na § 13 odst. 3 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, který na daný případ nedopadá, tak představuje podle Nejvyššího správního soudu dílčí nesprávnost napadeného rozsudku, která však nemá na posouzení této věci žádný vliv. Městský soud totiž zmíněný § 13 odst. 3 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty nakonec na věc neaplikoval. Zbývá doplnit, že stěžovatel v napadeném rozhodnutí taktéž z § 13 odst. 3 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty nevycházel (v napadeném rozhodnutí není v tomto směru odkaz na žádné ustanovení), a proto nebylo třeba se více výkladu tohoto na věc nedopadajícího ustanovení věnovat.

[43] Stěžovatel dále nesouhlasí s městským soudem v závěru, že neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost žalobkyní předložených důkazních prostředků ve vztahu k nároku na osvobození od daně podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty za dodání vozidla Porsche Cayenne odběrateli Luky Fahrzeuge do jiného členského státu.

[44] Podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, *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.*

[45] Pro účely osvobození od daně podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty je nezbytné mimo jiné prokázat skutečné přepravení zboží do jiného členského státu. Důkazní břemeno ohledně těchto skutečností tíží primárně daňový subjekt, který je povinen je prokázat především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, musí prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61). Jestliže své důkazní břemeno unese, přesouvá se toto důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který musí pochybnosti správce daně vyvrátit (například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61; ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124; a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). O tomto přenosu důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně není v nynějším řízení sporu.

pokračování

[46] Nejvyšší správní soud však souhlasí se závěrem městského soudu, že daňové orgány neunesly své důkazní břemeno o tom, že jsou v žalobkyní předložených dokladech vážné a důvodné pochyby týkající se skutečnosti, že vozidlo Porsche Cayenne opustilo území České republiky a bylo dodáno do jiného členského státu.

[47] Z daňového spisu se podává, že v prohlášení odběratele bylo uvedeno, že je vydáno pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty, a že se jím kupující zavazuje k přepravení předmětu uvedeného na daňovém dokladu č. 29-2015. V něm je rukou napsáno, že „*vozidlo dne 30. 10. 2015 opouští ČR*“, přičemž toto prohlášení je opatřeno razítkem a podpisem odběratele Luky Fahrzeuge. Správce daně si k tomuto případu vyžádal cestou mezinárodního dožádání odpovědi na jím položené otázky související s uvedenou transakcí od německého správce daně. Z této odpovědi vyplývá pouze to, že odběratel Luky Fahrzeuge německému správci daně předložil jen 4 faktury a že další podklady nejsou k dispozici, tudíž že německý správce daně nemůže zdejšímu správci sdělit přesnější informace. V rámci následné doplňující neformální e-mailové komunikace německý správce daně potvrdil, že tento stav zůstal nezměněn, a současně dodal, že z původního dožádání nebylo zřejmé, že žalobkyně a dodavatel A.C.A.B1 Enterprise jsou rozdílné subjekty. Podle osvědčení o prověření původu vozidla bylo vozidlo Porsche k datu 24. 3. 2017 „*stále evidováno*“ v informačním systému vozidel registrovaných v Německu.

[48] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že prohlášení odběratele a poznámka na daňovém dokladu č. 29-2015 o tom, že vozidlo Porsche opouští Českou republiku, nepochybně neprokazují, že uvedené vozidlo již území České republiky opustilo. Přesto jen na základě tohoto dokladu nebylo možno vyloučit, že se tak skutečně stalo. Hodlal-li tedy správce daně přepravu vozidla do jiného členského státu skutečně relevantně zpochybnit, bylo jeho povinností prokázat, že o souladu tohoto tvrzení s faktickým stavem existují vážné a důvodné pochyby. Přitom, jak přílehavě upozornil městský soud, daňové orgány uvedenou transakci zpochybnily tím, že není běžné platit za osobní vozidlo v hotovosti, jak se stalo v tomto případě v podobě několika hotovostních plateb provedených v době od 28. 10. 2015 do 1. 11. 2015. Podle Nejvyššího správního soudu jen to, že z pohledu správce daně není obvyklé zvolit hotovostní platbu při nákupu/prodeji vozidla, nelze považovat za dostačující pro unesení jeho důkazního břemene ohledně prokázání pochybností o daňových tvrzeních žalobkyně týkajících se této transakce, zejména přepravy zboží do jiného členského státu. Platby v hotovosti sice nezanechávají auditní stopu, jak uvedl stěžovatel, avšak o jejich uskutečnění zde svědčily pokladní doklady, které stěžovatel nezpochybňoval.

[49] Ani odpověď německého správce daně nepotvrzuje pochybnosti daňových orgánů o skutečné přepravě vozidla Porsche Cayenne do jiného členského státu. Jak správně konstatoval městský soud, z této odpovědi žádné skutečnosti týkající se nákupu předmětného vozidla odběratelem Luky Fahrzeuge neplynou. Je v ní pouze uvedeno, že tento odběratel kromě 4 faktur žádné další podklady nepředložil. Z jeho pasivity, resp. ze skutečnosti, že předmětné vozidlo nebylo v Německu zdaněno, nelze nicméně usuzovat na to, zda bylo vozidlo Porsche do jiného členského státu skutečně přepraveno. Přitom právě to byla skutečnost, kterou daňové orgány hodlaly zpochybnovat. Městský soud případně upozornil i na to, že podle osvědčení o prověření původu vozidla bylo vozidlo Porsche Cayenne k datu 24. 3. 2017 stále evidováno v informačním systému vozidel registrovaných

v Německu, z čehož vyplývá, že do uvedeného členského státu přepraveno bylo. Ohledně skutečnosti, že podle sdělení Magistrátu hlavního města Prahy ze dne 17. 5. 2016 došlo k odhlášení vozidla Porsche Cayenne z registru vozidel České republiky až dne 16. 12. 2016, pak žalobkyně odkázala správce daně na odběratele Luky Fahrzeuge. Zbývá dodat, že ani skutečnost, že formálně v registru vozidel nebyla provedena změna týkající se uvedeného vozidla, neprokazuje, že vozidlo nebylo přepraveno do jiného členského státu odběratelem, jak se tento zavázal, resp. nezpochybňuje tvrzení o tom, že tam přepraveno bylo.

[50] Nejvyšší správní soud zde souhlasí s městským soudem v tom, že daňové orgány vystavěly své pochyby pouze na shora uvedených pochybnostech o hotovostních platbách a na spokojení se s obecnou a v podstatě nic neříkající odpovědí poskytnutou orgány německé daňové správy (viz výše), aniž provedly doplňující mezinárodní dožádání u německého správce daně (jak naznačil městský soud), či vyslechly odběratele vozidla Luky Fahrzeuge (což se nabízelo s ohledem na tvrzení žalobkyně – viz výše) za účelem zjištění skutečností prokazujících pochybnosti o uskutečnění transakce tak, jak ji tvrdila žalobkyně, zejména pak ohledně přepravy zboží do jiného členského státu. V odst. [62] napadeného rozhodnutí přesto stěžovatel uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že předmětné vozidlo bylo skutečně dodáno do jiného členského státu deklarovanému odběrateli a že opustilo území České republiky, tudíž se jedná o tuzemské zdanitelné plnění podléhající dani na výstupu podle § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

[51] Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem shrnuje, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ohledně prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost důkazních prostředků předložených žalobkyní ohledně transakce spočívající v dodání vozidla Porsche Cayenne do Německa deklarovanému dodavateli.

[52] Stěžovatel konečně nesouhlasí ani se závěry městského soudu, které vyslovil k tomu, zda žalobkyně byla oprávněna uplatnit v případě dodání vozidla Škoda Roomster zvláštní režim podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Poukazuje na to, že nebyla prokázána identita žádného dodavatele tohoto vozidla žalobkyní a existují minimálně dvě verze, jak se mohly události odehrát (dodání vozidla panem S., nebo přes autobazar Autogarant Liberec).

[53] Podle § 90 odst. 2 písm. a) a b) zákona o dani z přidané hodnoty, *zvláštní režim může použít obchodník při dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropské unie a) osobou nepovinnou k dani, b) osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem.*

[54] V daňovém řízení žalobkyně tvrdila, že zboží jí dodal M. B., který není osobou povinnou k dani [§ 90 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty]. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že po provedeném dokazování týkajícím se toho, zda právě M. B. žalobkyni vozidlo Škoda Roomster dodal, případně jaká jiná osoba toto dodání uskutečnila, se objevily různé skutkové verze případu. Podle nich mohl být dodavatelem tohoto zboží buď pan S., nebo také autobazar Autogarant Liberec (v podrobnostech lze odkázat na provedené dokazování této skutečnosti obsažené v odst. [68] až [93] napadeného rozhodnutí, které na tomto místě netřeba opakovat). Přes rozpory ve výpovědích pana S. a provozovatele

pokračování

autobazaru ohledně toho, zda vozidlo bylo skutečně prodáno na základě zprostředkování prodeje tímto autobazarem či soukromým prodejem pana S., však nakonec daňové orgány na základě zhodnocení všech provedených důkazů dospěly k závěru, že žalobkyně vozidlo koupila od pana S., přičemž tato zjištění správce daně žalobkyně v žalobě (resp. v rámci včas uplatněných žalobních bodů) nerozporovala. I když tedy nebylo prokázáno původní daňové tvrzení žalobkyně o tom, že vozidlo Škoda Roomster jí dodal M. B., který není osobu povinnou k dani [§ 90 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty], daňové orgány ustrnuly na tom, že z jejich strany prokázáný (a žalobkyní nerozporovaný) dodavatel (pan S.) je osobou povinnou k dani, tudíž měly za to, že se na dodání vozidla žalobkyni nevztahuje výše zmíněný § 90 odst. 2 písm. a) uvedeného zákona. Již se však za dané situace nezabývaly posouzením, zda zjištěný skutečný dodavatel vozidla není osobou, na kterou lze vztáhnout písm. b) téhož ustanovení (tedy že jde sice o osobu povinnou k dani, která ale není plátcem). Na to správně poukázal městský soud v napadeném rozsudku.

[55] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že dokazování před daňovými orgány směřovalo pouze k prokázání dodání vozidla žalobkyni panem B., protože právě to žalobkyně od počátku daňového řízení tvrdila. Nejvyšší správní soud však tuto argumentaci nepovažuje za opodstatněnou. Nepochybuje o tom, že s ohledem na skutková zjištění učiněná na základě rozsáhlého, zejména svědeckého, dokazování, se závěrem, že dodavatelem vozidla byl pan S., bylo povinností daňových orgánů tuto skutečnost zohlednit nejen potud, že neprokazuje daňové tvrzení žalobkyně (o tom, že dodavatelem je M. B.), ale zabývat se i tím, jaké bylo postavení tohoto zjištěného skutečného dodavatele zboží. Omezit bez dalšího dokazování pouze na prokázání či vyvrácení tvrzení daňového subjektu za situace, kdy z něj vyplynulo, že skutečným dodavatelem je jiná než tvrzená osoba, která však přesto může vyhovět požadavkům zákona pro uplatnění zvláštního režimu podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, by totiž zcela popíralo smysl správy daní vyplývající z § 1 odst. 2 daňového řádu; tím je stanovit a vybrat daň ve správné, resp. v zákonné, výši.

[56] Jinými slovy, pokud daňové orgány dospěly na základě zhodnocení provedených důkazů k závěru o tom, že dodavatelem zboží byl pan S. (viz odst. [90] a [94] napadeného rozhodnutí) a současně zjistily, že tento je osobou povinnou k dani (tamtéž), měly se také z pohledu aplikace zvláštního režimu podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty zabývat tím, zda tato osoba je dodavatelem, který má sídlo v tuzemsku, ale není plátcem daně [§ 90 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty]. Uvedené posouzení neznamená uplatnění vyšetřovací zásady v daňovém řízení, jak nyní stěžovatel namítá. Jedná se o projev zásady, že daňové orgány jsou povinny přihlížet ke všem skutečnostem, které v daňovém řízení vyšly najevo, zde v rámci aplikace § 90 zákona o dani z přidané hodnoty na případ žalobkyně.

[57] Nynější v kasační stížnosti uplatněné tvrzení o možných více verzích dané transakce je s ohledem na výše uvedené neopodstatněné. Na takové úvaze totiž daňové orgány svoje závěry nezaložily. Z obsahu napadeného rozhodnutí vyplývá, že stěžovatel vycházel ze zjištění, že žalobkyně nabyla vozidlo od pana S. Ohledně něj daňové orgány zjistily (vlastní vyhledávací činností), že byl v postavení osoby povinné k dani. V takovém případě bylo na místě se zabývat i tím, zda měl či neměl postavení plátce a s ohledem na to, zda stěžovatelka mohla případně uplatnit zvláštní režim podle § 90 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.

[58] Nejvyšší správní soud na tomto místě dodává, že z obsahu daňového spisu dosud neplyne, že by bylo prokázáno, že pan S., byť byl osobou povinnou k dani, neměl postavení plátce. Tento závěr učinil městský soud předčasně pouze na základě tvrzení žalobkyně v žalobě. Jeho závěr o oprávněném použití zvláštního režimu podle § 90 v případě dodání vozidla Škoda Roomster L. B. je tudíž v tomto ohledu předčasný. Jelikož však Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem v tom, že tuto otázku měly daňové orgány vzít v potaz při úvaze o možné aplikaci § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty (zvláště když dospěly k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky uvedené v tomto ustanovení – viz odst. [97] a přitom současně z vlastní iniciativy zjišťovaly, zda je pan S. osobou povinnou k dani, tedy potenciálně může splňovat požadavky plynoucí z § 90 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty), nevede tato dílčí nesprávnost (resp. předčasná úvaha) ke zrušení napadeného rozsudku, nýbrž postačí tento dílem nesprávný, neboť předčasný, závěr korigovat.

[59] Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedené dospěl k závěru, že se městský soud nedopustil nezákonností spočívajících v nesprávném posouzení sporných právních otázek s výjimkou výše uvedeného dílčího pochybení, které kasační soud korigoval. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tudíž také není naplněn.

VII.

[60] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. V dalším řízení je stěžovatel vázán závěry městského soudu vyslovenými v napadeném rozsudku a korigovanými tímto rozsudkem Nejvyššího správního soudu. Ohledně použití zvláštního režimu podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty při dodání zboží Škoda Roomster tedy stěžovatel v dalším řízení posoudí, zda zjištěný skutečný dodavatel pan S. byl v rozhodné době osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, a zda tudíž žalobkyně mohla uplatnit zvláštní režim podle § 90 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.

[61] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

[62] Procesně úspěšná žalobkyně byla v řízení o kasační stížnosti zastoupena společností zabývající se daňovým poradenstvím. Podle § 35 odst. 2 věty druhé s. ř. s. se pro určení výše odměny za zastupování účastníka řízení osobou, která vykonává specializované poradenství podle zvláštního zákona, tedy i daňovým poradcem, užije obdobně právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb. Zástupkyně žalobkyně učinila jeden úkon právní služby spočívající v sepisu a podání vyjádření ke kasační stížnosti (§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], za nějž jí náleží odměna ve výši 3.100 Kč (§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Nejvyšší správní soud ověřil, že zástupkyně žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, přiznaná odměna a náhrada hotových výdajů se proto zvyšuje o 714 Kč (tj. 21 % z částky 3.400 Kč). K uhrazení celkové částky nákladů řízení ve výši 4.114 Kč

pokračování

stanovil Nejvyšší správní soud stěžovateli přiměřenou lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. ledna 2025

Mgr. Petra Weissová v. r.
předsedkyně senátu