



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Direct auto Praha s.r.o.**, se sídlem Chodecká 2, Praha 6, zastoupená JUDr. Helenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2023, čj. 31894/23/5300-22441-708656, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2024, čj. 15 Af 26/2023-62,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Specializovaný finanční úřad vydal dne 28. 11. 2022 7 dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden až červen 2017 a srpen 2017. Celkem skupině podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH), registrované pod DIČ: CZ699003841 (jejímž zastupujícím členem podle § 5b odst. 1 ZDPH je žalobkyně), doměřil DPH ve výši 5 399 843 Kč a stanovil povinnost uhradit penále 1 079 947 Kč. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání proti všem těmto platebním výměrům a potvrdil je (napadené rozhodnutí). Proti napadenému rozhodnutí brojila žalobkyně žalobou k Městskému soudu v Praze, který ji zamítl.

[2] Daňové orgány rozporovaly uskutečnění přepravy 65 dopravních prostředků značky Volkswagen prodávajícím, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou ve smyslu § 64 odst. 2 ZDPH. Z judikatury NSS a Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že podmínkou kvalifikace transakce jako dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu EU je, že dojde k převedení práva nakládat jako vlastník s vozidlem a současně 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 fyzický pohyb zboží z členského státu odeslání do jiného členského státu, tedy jeho skutečné přemístění mezi členskými státy. Povinnost prokázat splnění podmínek pro osvobození od daně přitom leží na daňovém subjektu.

[3] Ohledně dokumentů, kterými chtěla žalobkyně prokázat splnění podmínek podle § 64 odst. 2 ZDPH, správce daně vyjádřil zcela konkrétní pochybnosti. Využil odpovědí z mezinárodních dožádání, zohlednil celou řadu nesrovnalostí a nedostatků, které vyplynuly ze všech důkazů (konkrétně bod 30 napadeného rozsudku). V podstatě všechny žalobkyní předložené doklady, které měly prokázat uskutečnění přepravy vozidel od žalobkyně odběrateli M. B., se daňovým orgánům podařilo zpochybnit. Správce daně relevantně zpochybnil, že by se přeprava vozidel uskutečnila tak, jak tvrdila žalobkyně. Žalobkyně navíc tvrdila pouze to, že vozidla byla přepravena třetímu až pátému odběrateli do jiného členského státu a přepravu si objednali a náklady za ni hradili tito další odběratelé, což by odpovídalo zjištěním slovenské daňové správy.

[4] Žalobkyně ale byla povinna 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. Žalobkyní tvrzení odběratelů na předložených dokladech však byli M. B. a v jednom případě B. S. Přepravu a dodání vozidel těmto subjektům se žalobkyní nepodařilo věrohodně prokázat. V reakci na výzvu správce daně žalobkyně žádné další důkazní prostředky nepředložila, neboť svůj nárok považovala za dostatečně prokázaný.

[5] Skutečnost, že odběratel M. B. z dodaných vozidel v Německu DPH odvedl, není sama o sobě právně významná. Podle judikatury Soudního dvora zásada daňové neutrality vyžaduje, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky. Žalobkyně však tyto požadavky pro přiznání osvobození dodání nových vozidel od DPH nesplnila, protože neprokázala uskutečnění jejich přepravy do jiného členského státu jí samotnou, jejím odběratelem nebo zmocněnou třetí osobou.

[6] Žalobkyní namítaný rozsudek Soudního dvora ze dne 29. 2. 2024 ve věci C-676/22 *B2 Energy* na posuzovanou věc nedopadá, neboť jeho závěry se vztahují k čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (směrnice o DPH), osvobození dodání nových dopravních prostředků (vozidel) od DPH je však upraveno v jeho odst. 2 písm. a). Žalobkyně navíc neměla povinnost prokázat, že její odběratel je osobou povinnou k dani (nejde o podmínku stanovenou ZDPH nebo směrnicí o DPH), závěry rozsudku ve věci *B2 Energy* tak nemohou na správnosti posouzení žalovaného nic změnit. Z rozsudku ve věci *B2 Energy* nevyplývá, že přeprava zboží [ve smyslu čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH] nemusí být realizována v souvislosti s tvrzenou obchodní transakcí.

II. Argumentace účastníků řízení

Kasační stížnost žalobkyně

[7] Žalobkyně (stěžovatelka) brojí proti rozsudku městského soudu kasační stížností, jejíž důvody spadají pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.), tj. nesprávné posouzení právní otázky soudem. Stěžovatelka zdůrazňuje, že daňové orgány považovaly za prokázané, že nová vozidla byla v konečném důsledku přepravena do jiného členského státu, dodána konečným zákazníkům a byla tam řádně zdaněna. Podle nich stěžovatelka pouze neprokázala, že nové dopravní prostředky byly do jiného členského státu přepraveny v rámci konkrétních transakcí mezi stěžovatelkou a jejím odběratelem M. B.

[8] Stejně jako v žalobě stěžovatelka opakuje, že žalovaný porušil zásadu neutrality DPH, podle které ke zdanění dochází v tom členském státě, ve kterém dochází ke spotřebě, resp. v režimu dodání nových dopravních prostředků ve státě pořizovatele. Z výsledků mezinárodních dožádání je zřejmé, že všechna vozidla byla přepravena do jiných členských států, všechny zjištěné články obchodních řetězců byly osoby povinné k dani. Z toho vyplývá, že vozidla byla přemístěna do jiného členského státu, a to pořizovatelem či třetí osobou zmocněnou pořizovatelem. V nynějším případě je nesporné, že nové automobily byly ve všech případech přepraveny do jiného členského státu a jejich odběrateli byly vždy osoby v jiném členském státě. Všechny automobily byly zdaněny ve státě, kde byly dodány konečným zákazníkům. Proto je nutné stěžovatelce přiznat nárok na osvobození od DPH za tyto dodávky.

[9] Požadavek městského soudu, aby stěžovatelka prokázala splnění hmotněprávní podmínky, že přepravu vozidel uskutečnila ona, její odběratel či zmocněná třetí osoba, je v rozporu s rozsudkem Soudního dvora ve věci *B2 Energy*. Z něj podle stěžovatelky vyplývá, že kromě podmínek týkajících se postavení osoby povinné k dani, převedení práva nakládat se zbožím jako vlastníků a fyzického přemístění zboží do jiného členského státu, nelze vyžadovat žádnou další podmínku pro kvalifikaci plnění jako dodání zboží uvnitř Společenství. Skutečnost, že pořizovatelem při intrakomunitárním dodání musí být osoba povinná k dani v jiném členském státu, sama o sobě neznámá, že zboží musí být fyzicky dodáno příjemci uvedenému v daňových dokladech. Zásada daňové neutrality žádá přiznání osvobození při splnění hmotněprávních požadavků, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním. Dodání zboží subjektu jinému než deklarovanému však může naznačovat, že zboží bylo předmětem obchodní transakce, kdy může být okamžik jejího uskutečnění rozhodující pro uplatnění osvobození od daně. Kvalifikace dodání uvedeného na daňových dokladech a uskutečněního dodavatelem totiž závisí na tom, zda může být přeprava skutečně přičtena tomuto dodání. Po osobě povinné k dani nelze požadovat, aby za účelem uplatnění svého nároku na osvobození vždy prokázala, nebyl-li příjemce zboží identifikován, že má tento postavení osoby povinné k dani, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že toto postavení nutně měl.

[10] Stěžovatelka nesouhlasí, že rozsudek ve věci *B2 Energy* není použitelný na její věc, neboť se vztahuje k čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH. Namítá, že ze znění čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH a čl. 138 odst. 2 písm. a) téže směrnice jsou v podmínce „prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich“ totožná. Pokud Soudní dvůr

v odkazované věci připustil, že pro přiznání osvobození dodání zboží do jiného členského státu nemusí být zboží fyzicky dodáno příjemci uvedenému na daňovém dokladu, ale že skutečný příjemce musí být v postavení osoby povinné k dani, potom implicitně připustil, že přeprava zboží nemusí být realizována právě v souvislosti s tvrzenou obchodní transakcí mezi dodavatelem a příjemcem uvedeným na daňovém dokladu. Není tedy nutné, aby přeprava vozidel byla realizována v souvislosti s obchodní transakcí mezi stěžovatelkou a deklarovaným odběratelem M. B. Všechny zjištěné články obchodních řetězců byly osoby povinné k dani a všechna vozidla byla přepravena do jiného členského státu pořizovatelem nebo jím zmocněnou osobou, podmínky pro osvobození tak byly splněny.

Vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný se ztotožnil se závěry městského soudu. Pro uznání osvobození od daně s nárokem na odpočet při dodání nového dopravního prostředku plátcem daně do jiného členského státu je mimo jiné nutné prokázat odeslání nebo přepravu z ČR plátcem, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, v důsledku čehož zboží fyzicky opustilo území ČR. Tuto hmotněprávní podmínku stěžovatelka nesplnila, protože neprokázala, že nové dopravní prostředky byly přepraveny z ČR do jiného členského státu v souvislosti s tvrzenou obchodní transakcí mezi stěžovatelkou a odběratelem M. B. Pouhá skutečnost, že se nová vozidla dostala z ČR do jiných členských států, nemůže založit nárok na osvobození od DPH. Jak vyplývá z rozsudku NSS ze dne 24. 2. 2022, čj. 1 Afs 238/2020-59, vždy je nezbytné doložit intrakomunitární vztah mezi dodavatelem a odběratelem právě tak, jak byl sjednán a fakturován.

[12] Stěžovatelka však prokázala pouze to, že na odběratele převedla právo nakládat s vozidly jako vlastník. V rámci daňového řízení vyšlo najevo, že vozidla přepravovali zcela jiní dopravci do jiných členských států (a také do Švýcarska) v souvislosti s obchodními transakcemi mezi jinými obchodními partnery, přičemž odesílatelem byla stěžovatelka. Podle důkazů stěžovatelka nemohla být ani v dobré víře, že nová vozidla byla dodána do jiného členského státu v souvislosti s obchodem mezi ní a odběratelem M. B.

[13] Rozsudek ve věci *B2 Energy* nelze aplikovat, protože zde Soudní dvůr vykládal jiné ustanovení směrnice o DPH než to, které je pro komoditu nových dopravních prostředků speciální a pro věc stěžovatelky rozhodné. Nyní však není relevantní, zda příjemcem dodání nového dopravního prostředku byla osoba povinná k dani, proto není podstatné, zda byly všechny zjištěné články řetězce osoby povinné k dani. Z rozsudku ve věci *B2 Energy* nijak implicitně nevyplývá, že přeprava nového dopravního prostředku nemusí být realizována v souvislosti s tvrzenou obchodní transakcí mezi dodavatelem a jeho přímým odběratelem, uvedeným na daňovém dokladu. Stěžovatelka tedy neprokázala věcnou a časovou souvislost přepravy zboží s tvrzenou transakcí. Nestačí, že bylo zboží do jiného členského státu dodáno někdy později, po realizaci obchodní transakce, v níž vystupovala stěžovatelka. Je třeba prokázat, že vozidla byla dodána do jiného členského státu právě v souvislosti s obchodní transakcí, jejímž účastníkem byla osoba nároková si osvobození od daně. Podle zjištění správce daně se přeprava (dodání) neuskutečnila tak, jak deklarovala stěžovatelka, proto nárok nebylo možné přiznat.

Doplnění kasační stížnosti

pokračování

[14] Stěžovatelka v následném doplnění kasační stížnosti odkázala ještě na rozsudek Soudního dvora ze dne 1. 8. 2025 ve věci C-602/24 *W. sp. z o.o.* (citovala body 39-45), ze kterého dovozuje, že osvobození v případě vývozu zboží nelze odmítnout, pokud dodavatel původně deklaroval dodání zboží do jiného členského státu, ke kterému však bez jeho vědomí nedošlo z důvodů na straně pořizovatele, zboží bylo vyvezeno do třetí země a tuto skutečnost konstatoval správce daně na základě celních dokladů. Pojem „dodání zboží“ má objektivní povahu a použije se bez ohledu na účel a výsledky dotčených plnění. Okolnosti, že se smluvní strany původně dohodly na dodání zboží uvnitř Společenství, ke kterému nakonec nedošlo, a že k dodání mimo území EU došlo bez vědomí dodavatele, jsou subjektivními prvky, jež jsou proto v zásadě irelevantní. Je nesporné, že dodání zboží mimo území Unie bylo prokázáno, a okolnost, že důkaz o tom byl zjištěn správcem daně, a nikoli dodavatelem, není relevantní pro kvalifikaci plnění jako vývozu. Osvobození od daně v případě vývozu nelze odmítnout pouze z toho důvodu, že společnost nemá k dispozici správné vývozní doklady, má-li správce daně jistotu, že zboží bylo vyvezeno.

[15] Stěžovatelka tvrdí, že rozsudek ve věci *W. sp. z o.o.* je v její věci relevantní, neboť dle správce daně byly nové dopravní prostředky přepraveny dalším odběratelům v řadě jinými přepravci, přičemž přepravu objednali a hradili tito další odběratelé. I z výsledků mezinárodní výměny informací je zřejmé, že všechny automobily byly dodány (přepraveny) do jiných členských států a všechny zjištěné články obchodních řetězců byly osoby povinné k dani. Byly tedy splněny základní podmínky pro osvobození dodání stěžovatelky z hlediska zásady neutrality.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Kasační stížnost je přípustná a lze ji projednat.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Podle § 64 odst. 2 ZDPH (ve znění do 31. 12. 2024) je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně 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.

[19] Podle čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH 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.

[20] Spornou otázkou v této věci je výlučně to, zda musela stěžovatelka prokázat, že se přeprava nových dopravních prostředků do jiného členského státu uskutečnila v souvislosti s transakcí deklarovanou na daňových dokladech.

[21] Obdobným právním sporem (a částečně i argumentací), jako je ten nynější, se již NSS zabýval, a to v rozsudku ze dne 29. 8. 2023, čj. 5 Afs 202/2021-35. Uvedl, že přeprava

nových dopravních prostředků může být zajištěna prodávajícím, pořizovatelem (kupujícím) anebo i třetí osobou na jejich účet (v jejich prospěch). Důkazní břemeno ohledně splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání nových dopravních prostředků do jiného členského státu leží na daňovém subjektu, a je tak zcela zřejmé, že bude právě na něm, aby přepravu prokázal, tedy aby prokázal i zmocnění třetí osoby. Tato zmocněná třetí osoba nemusí být zmocněna přímo prodávajícím nebo pořizovatelem. Výslovně však NSS vyloučil, že by tvrzení o uskutečnění intrakomunitárního plnění do Německa mělo být prokázáno tím, že se vozidla nakonec ocitla (tedy byla registrována) v Rumunsku, Polsku a Maďarsku, aniž by z čehokoli vyplývalo, že se tak stalo na základě stále téhož plnění deklarovaného stěžovatelem jako intrakomunitární. Samotná skutečnost, že odběratel stěžovatele odvedl z daného plnění daň v Německu, ke vzniku nároku na osvobození od daně nepostačuje (body 33-34, 49 a 53 rozsudku čj. 5 Afs 202/2021-35).

[22] Stěžovatelka opírá svou argumentaci o závěry rozsudku Soudního dvora ve věci *B2 Energy*. Má pravdu, že znění čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH a čl. 138 odst. 2 písm. a) téže směrnice jsou v podmínce způsobu dodání do jiného členského státu shodná, a proto nelze zjednodušeně říci, jak to naznačil městský soud, že závěry Soudního dvora ve věci *B2 Energy* nelze použít, neboť vykládal jiné ustanovení, než které se aplikuje ve věci stěžovatelky. Městský soud nicméně vysvětlil, co bylo podstatou věci *B2 Energy*, a popsal, že na rozdíl od ní v nynějším případě nebylo stěžovatelčinou povinností prokazovat, že její odběratel byl osobou povinnou k dani.

[23] Kasační soud je s městským soudem zajedno i v tom, že z rozsudku ve věci *B2 Energy* nelze dovodit, že by přeprava zboží nemusela být realizována v souvislosti s tvrzenou obchodní transakcí. Nicméně, jak připouští sama stěžovatelka v kasační stížnosti, podle Soudního dvora ve věci *B2 Energy* (bod 35) skutečnost, že zboží obdržely jiné subjekty, než jsou subjekty uvedené na daňových dokladech, by mohla naznačovat, že toto zboží bylo předmětem obchodní transakce, u níž může být okamžik jejího uskutečnění rozhodující pro uplatnění osvobození od daně. Kvalifikace dodání uvedeného v daňových dokladech a uskutečněního dodavatelem, který uplatňuje osvobození od daně, jako dodání uvnitř Společenství, totiž závisí na tom, zda může být přeprava skutečně přičtena tomuto dodání.

[24] Zde Soudní dvůr v citované věci odkazuje na svůj rozsudek ze dne 27. 9. 2012 ve věci C-587/10 *VSTR*, bod 31, ve kterém se vyjádřil ke sporu týkajícímu se plnění, v němž bylo prodané zboží předmětem dvou po sobě jdoucích dodání, ale jediné přepravy uvnitř Společenství. Uvedl, že kvalifikace prvního dodání jako dodání uvnitř Společenství, které by mohlo být osvobozeno od DPH, závisí na otázce, zda tato přeprava může být skutečně přičtena pouze tomuto prvnímu dodání. V následujícím bodě Soudní dvůr upřesnil, že odpověď na tuto otázku závisí na celkovém posouzení všech zvláštních okolností věci, a zejména na určení okamžiku, kdy bylo na konečného příjemce převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. Pokud by se druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník uskutečnil před tím, než došlo k přepravě uvnitř Společenství, nebylo by již možné tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele.

[25] Z této judikatury rozhodně nevyplývá, jak tvrdí stěžovatelka, že je nepodstatné, jak se vozidla do jiného členského státu dostala. Je samozřejmé, že je nutné splnit podmínku, že vozidla skutečně fyzicky opustí území jednoho členského státu a vstoupí na území

pokračování

druhého, ale to samo o sobě ještě nestačí. Naopak je nutné zkoumat další okolnosti přepravy, přičemž přepravu lze přičíst jen jednomu dodání. Aby však bylo možné přepravu nějakému dodání přičíst, je nutné identifikovat konkrétní dodání, nikoli se spokojit s tím, že nějaké dodání proběhlo. Soudní dvůr ve věci *B2 Energy* sice připustil v dané transakci, která ale je bezpochyby intrakomunitární, tvrdit dodání jinému příjemci než osobě uvedené na daňovém dokladu, nicméně stále šlo o jednu a tutéž transakci (spojenou s přepravou do jiného členského státu). Otázku, k jaké transakci přiřadit přepravu, vůbec neřešil.

[26] Jak také uvedl Soudní dvůr s odkazem na svou dřívější judikaturu, v rozsudku ze dne 19. 12. 2018 ve věci C-414/17 *AREX CZ*, bodě 61, jednou z podmínek pořízení zboží uvnitř Společenství ve smyslu čl. 20 směrnice o DPH („*Pořízením zboží uvnitř Společenství*“ se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží; pozn. NSS: jde o „zrcadlovou“ situaci ve vztahu k dodání) je to, že dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a jestliže v důsledku tohoto odeslání nebo této přepravy uvedené zboží fyzicky opustilo území členského státu. Pro nynější případ je dle NSS podstatné zdůraznit, že k fyzickému opuštění členského státu došlo **v důsledku** odeslání či přepravy zboží prokázaných dodavatelem, nikoli že se zboží jakkoli dostalo do jiného členského státu, jak argumentuje stěžovatelka.

[27] Dále Soudní dvůr v tomtéž rozhodnutí s odkazem na prejudikaturu vysvětluje, že pokud více po sobě následujících pořízení za úplatu vede k jedinému odeslání nebo jediné přepravě uvnitř Společenství, mohou být toto odeslání či přeprava přičteny pouze jednomu z těchto pořízení a pouze toto pořízení bude předmětem DPH v členském státě určení. Cílem institutu „pořízení zboží uvnitř Společenství“ je totiž poukázání daňového příjmu členskému státu, na jehož území dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží. Toto poukázání je totiž zajištěno v případě jediného plnění zakládajícího pohyb zboží uvnitř Společenství. Výklad, podle něhož by pořízení mělo být předmětem DPH, i když mu nemůže být přičtena přeprava uvnitř Společenství, by umožnil, že by předmětem DPH v členském státě určení bylo pořízení, které by nebylo spjato s přepravou uvnitř Společenství, a nesplňovalo by tudíž všechny podmínky požadované k tomu, aby mohlo být kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství (body 63-64 a 67 věci *AREX CZ*). Soudní dvůr sice odkazoval na kumulativní charakter podmínek ve vztahu ke spotřební dani, nicméně klíčové bylo splnění podmínky „pořízení zboží uvnitř Společenství“ ve smyslu čl. 20 směrnice o DPH.

[28] Jak též uvedl Soudní dvůr v rozsudku ze dne 18. 11. 2010 ve věci C-84/09 X, bod 33, aby bylo plnění kvalifikováno jako dodání nebo pořízení uvnitř Společenství a určeno místo pořízení, je třeba prokázat časovou a věcnou vazbu mezi dodáním dotčeného zboží a jeho přepravou, jakož i nepřetržitost průběhu operace. Tento závěr není v dané věci hlouběji vysvětlen, nicméně v kontextu výše uvedené judikatury se jeví jako přiléhavé shrnutí toho, co musí dodavatel nových dopravních prostředků prokázat, aby si mohl úspěšně nárokovat osvobození a odpočet DPH.

[29] Jestliže tedy z podkladů předložených stěžovatelkou nelze v úplnosti zjistit, jaká byla skutečná cesta vozidel, není možné ani prokázat, že fyzické překročení hranic do dalších členských států lze přičíst právě pořízení jí deklarovaným odběratelem. Nelze vyloučit např. to, že k překročení hranic došlo právě až kvůli dalšímu přeprodeji, se kterým ale stěžovatelka neměla co do činění (což ostatně sama připouští). Pokud tedy neprokázala místní a věcnou vazbu mezi fyzickým dodáním vozidel a jejich přepravou do jiného členského státu, nemá nárok na osvobození od DPH podle § 64 odst. 2 ZDPH, resp. čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH.

[30] Není ani přiléhavá argumentace stěžovatelky odkazem na rozsudek Soudního dvora ve věci *W. sp. z o.o.* Oproti věci *B2 Energy* zde Soudní dvůr nevykládal osvobození od daně vztahující se na dodání zboží uvnitř Společenství podle čl. 138 směrnice o DPH, ale osvobození od daně vztahující se na dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství podle čl. 146 směrnice o DPH. Ve vztahu k osvobození od daně při vývozu podle čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH judikatura Soudního dvora zohledňuje skutečnost, že jestliže dotyčné zboží opustilo celní území Unie, neodvádí se z takového dodání žádná DPH a v zásadě již neexistuje nebezpečí daňového úniku nebo daňových ztrát, které by mohly odůvodnit zdanění dotčeného plnění (bod 45 rozsudku ve věci *W. sp. z o.o.*). Stěžovatelka se ve své argumentaci konstantně dovolává skutečnosti, že dopravní prostředky byly dodány do jiných členských států, a ani ve svém doplnění kasační stížnosti neuvedla, že by snad ve smyslu rozsudku ve věci *W. sp. z o.o.* představovaly dopravní prostředky zboží bez jejího vědomí přepravené mimo Společenství. Specifické požadavky na dodání zboží uvnitř Společenství se proto v plné šíři neuplatní na vývoz zboží mimo Společenství a závěry judikatury k těmto institutům nelze přenášet bez zohlednění jejich specifik. Přenositelnost stěžovatelkou odkazovaných závěrů je proto nízká a v konfrontaci s ostatní judikaturou Soudního dvora nic na závěru NSS v této věci nemění.

[31] Přesto je však vhodné upozornit na to, že Soudní dvůr i v rozsudku ve věci *W. sp. z o.o.* zopakoval, že jednou z podmínek osvobození od daně podle čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) směrnice o DPH je to, že dodavatel prokáže, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno mimo Unii, a jestli zboží v důsledku odeslání nebo přepravy fyzicky opustilo území Unie (bod 20 a tam citovaná judikatura). Skutkové okolnosti ovšem byly významně odlišné od nynějšího případu. Společnost W byla dodavatelem jablek, pořizovatelem byla společnost A.E. Podle nákladních listů v držení společnosti W mělo být zboží přepraveno a dodáno z Polska do Litvy, dopravci z Běloruska, Ruska a Polska, přičemž přepravu měla zajistit společnost A.E. Naproti tomu polské daňové orgány konstatovaly, že společnost A.E. jako pořizovatel jablek tato jablka vyvezla přímo do Běloruska (body 7 až 9 věci *W. sp. z o.o.*). Ačkoli správce daně rozporoval deklarovaný způsob dodání, stále bylo zřejmé, že zboží se dostalo mimo Unii v důsledku transakce mezi daňovým subjektem a pořizovatelem. Rozpor s deklarovaným způsobem plnění spočíval „pouze“ v tom, kam pořizovatel zboží dopravil, nikoli jak to učinil, resp. v souvislosti s jakou transakcí se tak stalo.

[32] Městský soud rozhodnou otázku posoudil správně.

pokračování

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[33] Na základě výše uvedeného dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[34] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. listopadu 2025

Eva Šonková
předsedkyně

s
e
n
á
t
u