



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **Moravská nemovitostní a. s.**  
sídlem Příkop 843/4, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 2. 2020, č. j. 7070/20/5300-22443-712892,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V projednávané věci jde o doměření daně z přidané hodnoty („DPH“) v souvislosti s neuznáním nároku na odpočet daně za zdaňovací období únor 2017 (dále jen „kontrolované zdaňovací období“).

2. Dne 24. 3. 2017 podala žalobkyně řádné daňové přiznání k DPH za kontrolované zdaňovací období, ve kterém si mimo jiné uplatnila nárok na odpočet daně plynoucí z pořízení osobního automobilu Ferrari 430 Scuderia ve výši 957 669 Kč. Dne 27. 4. 2017 zahájil Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) daňovou kontrolu, v rámci které vydal výzvy k prokázání skutečností ze dne 22. 5. 2017 a 7. 3. 2018, ve kterých žalobkyni vyzval k prokázání oprávněnosti čerpání odpočtu DPH v souvislosti s ustanoveními § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Na základě vysvětlení podaných žalobkyní v návaznosti na výše uvedené výzvy dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala, že by nakoupený automobil byl použit pro ekonomickou činnost žalobkyně. Neuznal jí proto deklarovaný nárok na odpočet DPH. Daňová kontrola byla ukončena dne 20. 11. 2018 vydáním zprávy o daňové kontrole č. j. 1941156/18/3312-60562-800703. Poté vydal správce daně dne 27. 11. 2019 platební výměr č. j. 2075387/18/3312-50522-712289, jímž žalobkyni vyměřil za únor 2017 daň ve výši 11 783 Kč.
3. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměr potvrdil.

## II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně v podané žalobě namítla, že se žalovaný dopustil nesprávného právního hodnocení, pokud investiční záměr žalobkyně spočívající v pořízení vozidla Ferrari nepovažoval za ekonomickou činnost. Po celou dobu řízení žalobkyně tvrdila a prokazovala, že předmětné osobní vozidlo bylo pořízeno jako investice pro jeho budoucí zhodnocení prodejem za mnohonásobě vyšší cenu. Právě tento investiční záměr považuje žalobkyně za svou ekonomickou činnost, byť se její výnos se objeví až v budoucnosti.
5. Má rovněž za to, že napadené rozhodnutí je založeno na nedostatečně, resp. nesprávně zjištěných a obsahově zcela nepravdivých skutečnostech.
6. Nesouhlasí rovněž s hodnocením důkazů. Domnívá se, že ze žalobou napadeného rozhodnutí není zřejmé, proč správce daně některé důkazní prostředky neosvědčil jako důkaz a nepřesunul je do veřejné části spisu. Nedostatečné vysvětlení této skutečnosti považuje žalobkyně za nepřijatelnou selekci důkazních prostředků v neprospěch daňového subjektu ze strany správce daně. Zároveň namítá, že jako důkaz byl připuštěn úřední záznam č. j. 2065064/17/3312-60562-800703, ve kterém správce daně uvedl skutečnosti, které měl zástupce žalobkyně říci něco „mimo protokol“. Lze tak mít pochybnosti o tom, zda k daným tvrzením vůbec došlo, neboť na úředním záznamu absentoval podpis zástupce žalobkyně. Z uvedeného plyne, že správní orgány hodnotily důkazy účelově v neprospěch žalobkyně.
7. Je přesvědčena, že žalovaný ani správce daně se nevypořádali se všemi námitkami a připomínkami, které žalobkyně vznesla v rámci návrhů na doplnění kontrolního zjištění a v rámci podaného odvolání.
8. Navrhla proto, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i dodatečný platební výměr zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

## III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odmítl, že by se dopustil nesprávného právního hodnocení věci. Žalobkyně od počátku daňového řízení předkládala skutečnosti, kterými chtěla

dokázat ekonomickou činnost spočívající v pronájmu vozidla. Důkazy shromážděné v daňovém řízení však její tvrzení neprokázaly. Není pravdou, že by se žalobkyně během celého daňového řízení snažila dokázat, že předmětné vozidlo bylo pořízeno jako investice. Všechny její argumenty směřovaly k prokázání skutečnosti, že předmětné vozidlo bylo využíváno k pronájmu, konkrétně k poskytování zážitkových jízd pro klienty žalobkyně. Jádrem celého daňového řízení tak bylo posouzení, zda k pronájmu předmětného vozidla vůbec došlo. Postupně v rámci daňového řízení jak žalovaný, tak i správce daně zjistili mnoho pochybností a nejasností (např. rozpory v listinách, žádná propagace, nevěrohodné výpovědi svědků, absence pojištění pro případ pronájmů), na základě, kterých dospěli k závěru, že žalobkyně předmětné vozidlo nevyužívala pro ekonomickou činnost. Proto jí nebyl uznán nárok na odpočet DPH. Žalovaný považuje za neakceptovatelné, že by po tom, co žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání pronájmu vozidla, by jí měl být uznán plný odpočet daně jenom na základě argumentu, že pokud by bylo vozidlo v budoucnosti prodáno, jistě by generovalo zisk a tím i ekonomickou aktivitu.

10. Odmítl rovněž námitky ohledně nesprávného hodnocení důkazů. Z napadeného rozhodnutí i ze zprávy o daňové kontrole se podává jasné stanovisko žalovaného i správce daně ke všem zjištěným skutečnostem. Podle zásady volného hodnocení důkazů bylo jeho povinností popsat vše, co bylo během daňové kontroly zjištěno a vyšlo najevo, resp. jak tato zjištění posoudil jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Nebyl povinen zdůvodňovat relevantnost každé jednotlivé skutečnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 As 161/2013-25 ze dne 31. 10. 2014), která by sama o sobě nebyla schopná osvědčit závěr správce daně. Výsledný závěr správce daně lze učinit až při zohlednění všech dalších skutečností a jejich posouzení ve vzájemné souvislosti. Trvá na tom, že z napadeného rozhodnutí a ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, jak žalovaný i správce daně rozhodli o námitkách žalobkyně, resp. jak se vypořádali s důkazními prostředky. Je z něj seznatelná reakce na jednotlivé odvolací námitky žalobkyně, i konkrétní úvahy žalovaného, přičemž tyto závěry mají oporu ve spisovém materiálu.
11. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením, že by vycházel z nesprávně zjištěných a obsahově zcela nepravdivých skutečností. Připustil však, že při posuzování aktuálního vlastnictví vozidla vycházel z neaktuálních dat.
12. Nesouhlasí se žalobkyní, že by se dopustil nepřipustné selekce důkazních prostředků.
13. Je přesvědčen, že z napadeného rozhodnutí i ze zprávy o daňové kontrole je zcela zřejmé stanovisko správních orgánů ke všem relevantním skutečnostem.
14. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

#### IV. Posouzení věci soudem

15. O žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
16. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
17. Předmětem sporu v nyní projednávané věci je, zda žalobkyně v daňovém řízení prokázala pořízení vozidla Ferrari pro ekonomické účely, tedy zda jí vznikl nárok na odpočet DPH či nikoliv.
18. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí [bod IV. A) rozsudku], poté hodnotil námitku nesprávného hodnocení důkazních prostředků [bod

IV. B) rozsudku] a závěrem se věnoval námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu a nesprávného právního posouzení věci [bod IV. C) rozsudku].

*IV. A) Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí*

19. Žalobkyně v podané žalobě uplatnila námitku nepřezkoumatelnosti, proto se soud nejprve zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí, ať už pro jeho nesrozumitelnost nebo pro nedostatek důvodů, by totiž byla vadou natolik závažnou, že by k ní soud byl povinen přihlížet z úřední povinnosti a pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušeno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35).
20. Podle žalobkyně se žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně přesvědčivě nevypořádal s návrhovými body, o které požadovala doplnit kontrolní zjištění. Namísto toho bylo pouze odkázáno na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25, podle kterého není odvolací orgán povinen vyčerpávajícím způsobem reagovat na každou námitku, s níž se již dříve vyrovnal prvoinstanční správní orgán.
21. Soud po prostudování správního spisu dospěl k závěru, že žalovaný i správce daně reagovali na námitky žalobkyně dostatečně. Všech osm námitek se vztahovalo ke způsobu hodnocení důkazů správcem daně. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný se reakcí žalobkyně na vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (viz bod 30 napadeného rozhodnutí) i její argumentací k nesprávnému hodnocení důkazů uplatněnou v odvolání v napadeném rozhodnutí věnoval (viz např. body 40, 43, resp. 48 a násl.). Žalobkyně svými návrhovými body zpochybňovala závěry správce daně ohledně hodnocení důkazů; netvrdila, že její námitky zůstaly správními orgány opomenuty. Přestože žalobkyně se výsledným hodnocením důkazů nesouhlasí, případně považuje reakce žalovaného na její námitky za příliš stručné, je soud přesvědčen, že napadené rozhodnutí z hlediska přezkoumatelnosti ob stojí. Je z něj zřejmé, jaké stanovisko zaujal žalovaný k námitkám žalobkyně, i jak ve svém souhrnu zhodnotil důkazy shromážděné v daňovém řízení. Je nutno mít na paměti, že adekvátní reakcí na určitou námitku může být i situace, kdy žalovaný „v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016-59). Ostatně žalobkyně se závěry žalovaného ohledně hodnocení důkazů v podané žalobě polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelného rozhodnutí možné nebylo.
22. Námitka tak není důvodná.

*IV. B) Námitka nesprávného hodnocení důkazních prostředků*

23. Dále žalobkyně namítá nesprávné hodnocení důkazů, konkrétně pochybení při přesunu důkazů z vyhledávací části spisu. Upozorňuje rovněž na nemožnost použití informace obsažené v úředním záznamu.
24. Podle § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, „*správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*“
25. K namítanému pochybení spočívajícímu v ponechání listin ve vyhledávací části spisu soud uvádí následující. Podle ustanovení § 65 odst. 1 daňového řádu „*se do vyhledávací části spisu*

se zakládají a) písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu, b) písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní, c) úřední záznamy nebo protokoly o podaných vysvětleních, pokud nejsou použity jako pomůcky, d) písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně.“ Z odst. 2 dále plyne, že „písemnosti zakládané do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění.“

26. K rozsahu nahlížení do spisu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51, uvedl, že daňový subjekt má právo nahlížet do úplného soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu a právo obdržet opis či kopii takového soupisu nebo výpis z něho. V bodě 34 rozsudku pak zdůraznil, že „[z] položek soupisu týkajících se vyhledávací části musí být v každém jednotlivém případě patrné, o jakou konkrétní písemnost jde, v té míře, aby si z toho mohl daňový subjekt učinit aspoň rámcovou představu, zda konkrétní písemnosti mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jak s tím počítají § 65 odst. 1 písm. a) a odst. 2 daňového řádu, včetně s tím spojeného povinného přesunu písemnosti z vyhledávací do „nevychledávací“ části spisu v zákonem stanovený okamžik.“
27. Zástupkyně žalobkyně dne 20. 11. 2018 nahlížela do spisu a byl jí předložen soupis písemností veřejné a vyhledávací části spisu (viz č. 33 správního spisu). Při tomto jednání jí správce daně sdělil, že veškeré listiny, které byly použity jako důkaz, byly přerazeny do veřejné části spisu. O tom svědčí úřední záznam ze dne 19. 11. 2018 (viz č. 62 správního spisu), na jehož základě došlo k přerazení listin z vyhledávací do veřejné části spisu. Soud ověřil, že přerazeny byly v souladu s § 65 odst. 2 daňového řádu všechny listiny, které byly v řízení použity jako důkaz. Není tedy pravdou, že by se správní orgány při přesunu listin z vyhledávací do veřejné části spisu dopustily nepřípustné selekce důkazních prostředků. Žádnou konkrétní argumentaci žalobkyně v tomto směru neuplatnila, proto rovněž soud obecně uvádí, že porušení zákona při vedení správního spisu neshledal.
28. Podle žalobkyně správce daně pochybil rovněž tím, že některé skutečnosti dne 6. 9. 2017 zaznamenal pouze formou úředního záznamu, namísto protokolu o jednání. Ze správního spisu vyplývá, že se dne 6. 9. 2017 dostavil zástupce žalobkyně Mgr. M. na finanční úřad, aby byl seznámen s průběhem daňové kontroly. Jednání proběhlo od 13:20 do 14:10 hodin (viz protokol č. j. 1733822/17/3312-60562-800703; č. 70 správního spisu). V průběhu jednání byly zástupci žalobce kladeny dotazy ohledně sdělení lokality, kde se vozidlo nachází, ohledně existence knihy jízd, využívání vozidla pro soukromé účely, počtu zápůjček vozu atd. Zástupce žalobkyně na dotazy správce daně neznal odpověď, ale přislíbil vyjádřit se ve lhůtě 20 dnů. Ve spise je založen rovněž úřední záznam z téhož dne vyhotovený ve 14:20 hod. (č. 63 správního spisu). Z něj plyne, že úřední osoby, které vedly se zástupcem žalobkyně jednání, po skončení jednání formou úředního záznamu poznamenaly, že zástupce nejprve mimo protokol o ústním jednání uvedl, že kniha jízd nebyla vedena, ale není problém knihu jízd dodělat a předložit. Do protokolu však uvedl: „nevím, doložím do 20 dnů“.
29. Žalovaný ve vyjádření k žalobě podotkl, že těmto vyjádřením „mimo protokol“ zaznamenaným v úředním záznamu nepřiznával stejnou důkazní hodnotu jako vyjádřením z protokolu o ústním jednání. To je ostatně patrné rovněž z napadeného rozhodnutí (viz

bod 55). Z jeho kontextu totiž plyne, že závěr o neprokázání použití vozidla pro ekonomickou činnost žalobkyně byl učiněn na základě důkazů shromážděných v daňovém řízení, zejména důkazů listinných. Předmětný úřední záznam tak je nutno chápat pouze jako zachycení určité skutečnosti dokreslující celkový kontext případu. Ostatně o tom, že kniha jízd mohla být vytvořena dodatečně, svědčí rovněž průběh daňového řízení, v němž byla předložena první kniha jízd a poté, co byla zpochybněna její věrohodnost, byla předložena kniha jízd nová (viz bod 36 rozsudku). Tyto skutečnosti byly správcem daně řádně zohledněny v rámci hodnocení důkazů.

30. Námitka tak není důvodná.

*IV. C) Námitka nedostatečného zjištění skutkového stavu a nesprávného právního posouzení věci*

31. Stěžejní námitkou obsaženou v žalobě je tvrzení, že správní orgány nesprávně uzavřely, že žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na odpočet DPH.

32. Uplatní-li plátce nárok na odpočet DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění, která správce daně následně zpochybní, je na plátcí, aby v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázal splnění nejen formálních, ale i hmotněprávních podmínek odpočtu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ze dne 24. 1. 2008, č. j. 7 Afs 112/2007-40, č. 1836/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79).

33. Formální podmínkou uplatnění nároku na odpočet je především existence daňového dokladu vystaveného plátcem podle § 73 odst. 1 zákona o DPH. Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet pak vyplývají z § 72 odst. 1 zákona o DPH, podle něhož nárok na odpočet na vstupu vzniká plátcí, který zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

34. Podle § 5 odst. 2 zákona o DPH se ekonomickou činností pro účely zákona o DPH rozumí „soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovníprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu.“

35. Pokud si daňový subjekt uplatní nárok na odpočet DPH z určitého plnění (pořízení automobilu), musí být schopen na výzvu správce daně jednoznačně a konkrétně prokázat, k jaké ekonomické činnosti bude pořízené vozidlo sloužit, přičemž bude muset být schopen v tomto směru unést své důkazní břemeno plynoucí z § 92 odst. 3 daňového řádu.

36. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobkyně při místním šetření dne 21. 4. 2017 správcem daně sdělila, že její podnikatelská činnost spočívá v provozování autoservisu, v provozu benzinové pumpy a v pronájmu osobních automobilů. Správce daně od pana H. (účetního) rovněž zjistil, že vozidlo Ferrari do té doby nebylo využito k ekonomické činnosti, do budoucna však má sloužit k pronájmu, nikoliv pro soukromé účely. Bylo rovněž zjištěno,

že nákup vozidla byl financován půjčkou od R. S., předsedy představenstva (viz protokol o místním šetření č. j. 926122/17/3312-60562-800703; č. 50 správního spisu). Vzhledem k tomu, že daný automobil se vymykal běžné nabídce vozidel daňového subjektu určených k pronájmu (dva vozy Škoda Octavia a dva vozy Škoda Fabia), jakož i s ohledem na fakt, že vůz byl financován půjčkou od předsedy představenstva, vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti odpočtu DPH. Zahájil proto daňovou kontrolu a výzvami ze dne 22. 5. 2017 a 7. 3. 2018 vyzval žalobkyni k prokázání oprávněnosti čerpání odpočtu DPH. Ani při ústním jednání dne 22. 5. 2017 nebylo potvrzeno, že by vozidlo bylo využíváno pro ekonomickou činnost (viz bod 28 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně následně sice určité důkazy, které měly svědčit o pronájmu vozidla, doložila, byly v nich však shledány rozpory, případně se jednalo o důkazy, které byly vytvořeny až dodatečně (webové stránky obsahující informaci o pronájmu vozidla žalobkyní). Ani svědecká výpověď pana Z. ze dne 26. 1. 2018 či vyjádření pana P. ze dne 10. 8. 2017, kteří měli mít uvedené vozidlo od žalobkyně pronajato, nepřesvědčili správce daně o věrohodnosti pronájmu vozidla. Při místním šetření dne 20. 10. 2017 nebylo správci daně umožnit vstoupit do skladu a ověřit stav tachometru předmětného vozidla. To bylo umožněno až při místním šetření 6. 11. 2017. V návaznosti na toto místní šetření byla předložena druhá kniha jízd, v níž oproti první evidenci byly upraveny údaje tak, aby odpovídaly předloženým smlouvám o nájmu dopravního prostředku. Tyto rozpory a nejasnosti v předložených důkazech jsou detailně popsány v bodech 29 – 40 napadeného rozhodnutí.

37. Žalovaný proto v bodě 41 napadeného rozhodnutí dovodil, že předložené důkazní prostředky neprokázaly tvrzení žalobkyně o využívání vozidla k pronájmu. V průběhu řízení se tvrzení žalobkyně měnila a údaje ve smlouvách o nájmu vozidla nekorespondovaly s vyjádřeními údajných nájemců, kteří si navíc zážitek z jízdy luxusním automobilem vesměs nepamatovali. Upozornil rovněž na pojistnou smlouvu uzavřenou k danému vozidlu, v níž bylo sjednáno pouze běžné pojištění (bod 42 rozhodnutí). Jako další nestandardní skutečnost zmínil způsob financování nákupu vozidla půjčkou od předsedy představenstva, která ani dva měsíce po termínu splatnosti nebyla uhrazena (viz bod 43 rozhodnutí). Z těchto důvodů žalovaný v bodě 44 rozhodnutí uzavřel, že vozidlo nebylo pořízeno pro uskutečňování ekonomické činnosti. Doplnil rovněž, že vozidlo nebylo po uskutečnění fúze přepsáno na nástupnickou společnost (bod 45 rozhodnutí).
38. Soud po prostudování správního spisu souhlasí se žalovaným, že žalobkyně v průběhu daňového řízení neprokázala využití vozidla pro ekonomické účely. Předmětem dokazování přitom bylo, zda je vozidlo využíváno k pronájmu, nikoliv to zda slouží k investičním účelům. Již ve vyjádření doručeném správci daně dne 27. 3. 2018 v reakci na výzvu k prokázání skutečností žalobkyně tvrdila, že předmětné vozidlo pořídila k tomu, „aby doplnila portfolio automobilů dosud nabízených k pronájmu o jedinečný luxusní automobil“. Přestože žalobkyně v obecné rovině zmiňovala i investiční potenciál vozidla, jejím stěžejním argumentem prezentovaným správci daně bylo poskytování krátkodobého pronájmu. K využití vozidla za účelem investice nenabízela žádné důkazy, proto je zcela pochopitelné, že správce daně sám možnost investičního využití vozu nezvažoval.
39. Během daňové kontroly zjistil správce daně několik indicií, která jej vedly k závěru, že předmětné vozidlo nebylo využíváno k ekonomickým účelům. Jednalo se například o nekompletní listinné důkazy (smlouvy o nájmu vozidla) nebo chybějící pokladní doklady vystavené při údajném pronájmu vozidla. Navíc předkládané důkazní listiny byly žalobkyní v průběhu daňové kontroly měněny a vystavené faktury na pronájem

předmětného vozidla nekorespondovaly s údaji zachycenými v knize jízd. Další nejasnosti plynuly i z výpovědi svědků, kteří si pronajali předmětné vozidlo pro zážitkové jízdy, nicméně nedokázali si vzpomenout na žádnou z podrobností, jako například ujetou vzdálenost, počasí, trasu, místo, kde tankovali, a podobně. Poté, co správce daně oznámil žalobkyni nesrovnalosti mezi údaji zjištěnými z knihy jízd a svědeckými výpověďmi, případně vystavenými fakturami, žalobkyně dodala novou knihu jízd, ve které napravila nesrovnalosti vytýkané správcem daně. Údaje v nové knize jízd se však lišily od původní knihy jízd, což svědčí o nevěrohodnosti předkládaných dokladů. Výše uvedené nesrovnalosti a manipulace s daty podle soudu oprávněně vyvolaly u správních orgánů obavy o věrohodnosti poskytnutých výdajů a o tom, zda vůbec došlo k pronájmu předmětného vozidla. Soud se proto plně ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobkyně v daňovém řízení neprokázala využití automobilu Ferrari pro ekonomickou činnost (viz bod 44 napadeného rozhodnutí).

40. Kromě nesrovnalostí v dokladech lze i podle soudu za další důležitou skutečnost označit neexistenci pojištění předmětného vozidla pro účely pronájmu. Pokud by žalobkyně skutečně hodlala vozidlo v rámci své ekonomické činnosti pronajímat, nepochybně tomu měla přizpůsobit pojistnou smlouvu. V případě, že tak neučinila, jedná se o další indicii svědčící o tom, že vozidlo mohlo být pořízeno za jiným účelem než k využívání pro podnikatelskou činnost žalobkyně. V podané žalobě žalobkyně změnila svoji procesní taktiku a tvrdí, že vozidlo hodlala využít jako investici.
41. K těmto tvrzením však nyní nelze přihlížet. Těžší dokazování spočívá v daňovém řízení. V něm žalobkyně v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu byla povinna prokázat mj. souvislost pořízeného plnění s její ekonomickou činností. Pokud v průběhu celého daňového řízení tvrdila, že vozidlo pořídila za účelem jeho pronájmu klientům, k čemuž směřovalo důkazní řízení, nemůže nyní v řízení před správními soudy s úspěchem svoji verzi změnit a tvrdit, že vozidlo bylo pořízeno za účelem investice. Soud přezkoumává napadené rozhodnutí žalovaného podle § 75 odst. 1 s. ř. s. ke skutkovému stavu, který existoval v době rozhodnutí žalovaného. Hodnotí tedy správnost jeho úvah ve vztahu k tvrzením a důkazům shromážděným v daňovém řízení. Prostor pro prokázání souvislosti plnění s ekonomickou činností žalobkyně byl v řízení daňovém. Pokud jej žalobkyně nevyužila, nemůže důsledky neunesení důkazního břemena zhojit v řízení před správními soudy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91; přestože byl citovaný rozsudek následně zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/2009, závěry v něm vyslovené ohledně dokazování v daňovém řízení zůstaly Ústavním soudem nedotčeny). Úkolem správce daně ani žalovaného tak nebylo z vlastní iniciativy a bez konkrétních důkazů či tvrzení žalobkyně zvažovat, zda vozidlo nemohlo být využito pro ekonomické účely jiným způsobem – např. v rámci investiční činnosti.
42. Žalobkyně dále nesouhlasí s úvahami žalovaného ohledně nestandardnosti financování vozidla půjčkou od předsedy představenstva. Tvrdí, že k vypořádání závazku vůči předsedovi představenstva již došlo, a dodává, že takový způsob financování je pro její aktivity zcela běžný. Soud do jisté míry souhlasí se žalobkyní, že využití zdrojů financování od statutárního orgánu může být běžnou praxí obchodních korporací. Je však nutné uvedené tvrzení správce daně vnímat v kontextu celého případu. Správci daně vznikly oprávněně pochybnosti o ekonomické souvislosti pořízeného automobilu s podnikáním žalobkyně popsané výše. Navazující zjištění, že nákup vozidla byl

financován půjčkou od předsedy představenstva, správce daně mohlo prohloubit jeho pochybnosti, zda vozidlo ve skutečnosti nebylo pořízeno pro soukromé účely předsedy představenstva spíše než k ekonomické činnosti žalobkyně. Výtku žalobkyně proto při zohlednění skutkových okolností případu neshledal soud příležitou.

43. Podle žalobkyně žalovaný rozhodoval na základě chybně zjištěného skutkového stavu, neboť tvrdil, že vozidlo nebylo převedeno na nástupnickou společnost (žalobkyni). K převodu vozidla však došlo 26. 3. 2019. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě přiznal, že v napadeném rozhodnutí došlo k omylu, jelikož vycházel z neaktuálních dat. Závěry žalovaného vyslovené v bodě 45 napadeného rozhodnutí tak jsou chybné. Soud je však přesvědčen, že i bez této dílčí skutečnosti závěr žalovaného o neprokázání ekonomické souvislosti plnění s podnikáním žalobkyně ob stojí.
44. Pokud žalobkyně tvrdí, že v průběhu daňového řízení neodmítla jiné využití předmětného vozidla než pro účely pronájmu, odkazuje soud na bod 40 výše. Jak však příležitostně uvádí žalovaný, nejspíše se jedná o nedorozumění, neboť žalovaného v tomto směru se týkaly odpovědi na dotaz, zda je předmětné vozidlo využíváno i pro neekonomické účely, což žalobkyně popřela. Stejně však je, že důkazní břemeno k prokázání využití vozidla pro ekonomické účely spočívalo na žalobkyni a ta jej v daňovém řízení neunesla.
45. Námitka tak není důvodná.

#### V. Závěr a náklady řízení

46. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
47. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 20. dubna 2022

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu