



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: **Malonia, a.s.**, IČ 28209231
sídlem Sokolovská 996/130, 360 05 Karlovy Vary
zastoupená Mgr. Václavem Kacálkem, advokátem
sídlem Na Ořechovce 580/4, 162 00 Praha 6

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 1. 2023, č. j. 3431/23/5300-22444-713037,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. V této věci soud řešil oprávněnost odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben roku 2016 v souvislosti s pořízením vozidla La Ferrari a oprávněnost osvobození od téže daně za zdaňovací období leden roku 2019 v souvislosti s dodáním tohoto vozidla do Velké Británie.
2. Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 1. 2023, č. j. 3431/23/5300-22444-713037 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 12. 1. 2022, č. j. 2243/22/2401-50523-400369 (dále jen „*první dodatečný platební výměr*“), a ze dne 11. 3. 2022, č. j. 187825/22/2401-50522-405311 (dále jen „*druhý dodatečný platební výměr*“; dále oba jen „*dodatečné platební výměry*“).
3. Prvním dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni za zdaňovací období duben 2016 doměřena daň za přidané hodnoty (dále jen „*daň*“) ve výši 5 796 921 Kč a stanoveno penále z důvodu, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně v souladu s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné zdaňovací období (dále jen „*ZDPH*“), neboť neprokázala pořízení vozidla La Ferrari (dále jen „*vozidlo*“) pro účely jeho použití v souvislosti s její ekonomickou činností.
4. Druhým dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni za zdaňovací období leden 2019 doměřena daň ve výši 0 Kč a stanoveno penále z důvodu, že žalobkyně neprokázala reálné dodání vozidla do jiného členského státu, potažmo splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění osvobození od daně dle § 64 ZDPH.

II.

Žaloba

5. Žalobkyně žádala, aby soud zrušil napadené rozhodnutí i dodatečné platební výměry.
6. Žalobkyně tvrdila následující skutkový děj: Žalobkyně pořídila vozidlo kupní smlouvou uzavřenou s firmou Scuderia Praha a.s. (dále jen „*prodávající*“) dne 10. 1. 2015 za kupní cenu 27 604 388 Kč bez DPH. Proávající předal žalobkyni vozidlo dne 20. 4. 2016: Téhož dne uzavřela žalobkyně s firmou SF Motors, s.r.o. (dále jen „*komisionář*“) komisionářskou smlouvu, již se komisionář zavázal vozidlo prodat a vystavit ve svém autosalonu, a žalobkyně komisionáři vozidlo předala. Dne 25. 5. 2016 bylo převedeno 100 % akcií žalobkyně od stávajícího akcionáře, spol. FINPEN a.s. (dále jen „*FINPEN*“) na firmu Specialist Cars of Malton Ltd. (dále jen „*Malton*“), která je převedla dne 17. 6. 2016 D. S. – vozidlo bylo také přepraveno do Anglie a do ČR bylo převáženo pouze příležitostně za účelem servisních úkonů. Dne 21. 6. 2016 byla uzavřena kupní smlouva o prodeji vozidla mezi D. S. a firmou JBR Capital Limited (dále jen „*JBR*“) jako kupujícím a současně byla mezi nimi ohledně vozidla uzavřena nájemní (leasingová) smlouva. Dne 10. 1. 2019 byla uzavřena kupní smlouva o prodeji vozidla mezi žalobkyní a společností Bath Taxis Ltd. (dále jen „*kupující*“) a téhož dne bylo vozidlo opětovně přepraveno do Anglie po servisním úkonu v ČR.
7. Žalobkyně měla napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (bod 4 žaloby).

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

8. Podle žalobkyně žalovaný nesprávně vyhodnotil provedené dokazování, neboť komisionářská smlouva, předávací protokol, fotografie přebíraného vozidla, místní šetření k provozovně komisionáře a výpověď jednatele komisionáře pana S. Š. (dále jen „svědek Š.“) prokázaly, že žalobkyně pověřila komisionáře prodejem vozidla, který vozidlo vystavil ve svém autosalonu a nabízel k prodeji za pomoci svých kontaktů. Žalobkyně též argumentovala tím, že vozidlo přece prodala do Anglie. Daňové orgány správně nevyhodnotily výpověď svědka Š., neboť nepřihlížely k faktům, které uvedl ve výpovědi ve prospěch žalobkyně – svědek popsal způsob, účel a průběh spolupráce s žalobkyní i místo, čas a způsob předání vozidla žalobkyní komisionáři. Žalovaný neuvedl žádné konkrétní rozpory v této výpovědi, ač je konstatoval, tudíž nemohou zpochybňovat naplnění komisionářské smlouvy. Zjištění, že nebyla prokázána výpověď svědka Š. ve vztahu k údajům o okolnostech pozdějšího prodeje do Anglie, nemůže znevěrohodnit jeho celou výpověď jako celek. Naplnění komisionářské smlouvy nemůže podle žalobkyně z povahy věci zpochybnit ani nepředložení závěrečné zprávy a vyúčtování, které podle komisionářské smlouvy ani nemusely být písemné. Podle žalobkyně žalovaný ani neměl argumentovat daňovým dokladem prodávajícího, kde byl jako datum uskutečnění zdanitelného plnění uveden den 26. 4. 2016, kdy vozidlo bylo předáno komisionáři již dne 20. 4. 2016, neboť prodávající uvedl v důsledku chyby psaní či formální chyby jako datum uskutečnění plnění stejné datum jako vystavení dokladu, což nemůže v kombinaci s výše uvedenými ostatními důkazy svědčit o neplnění komisionářské smlouvy. Irelevantními jsou podle žalobkyně zjištění daňových orgánů o jejím zázemí a sídle i průběhu její registrace k dani a průběhu vyměřovacího řízení. Argumentace žalovaného je účelová, neboť registrační a vyměřovací řízení nemají s věcí nic společného. Žalobkyně byla správcem daně k dani zaregistrována za plátce daně, a pokud měl správce daně nějaké pochybnosti ve vztahu k registračnímu řízení jako takovému, měl je řešit v čase probíhajícího registračního řízení a nikoli v této věci. Z průběhu vyměřovacích řízení u přiznání k dani za jednotlivá zdaňovací období také nevyplývaly žádné pochybnosti správce daně o činnosti žalobkyně. Argumentace žalovaného vztahující se k místu, provozovně a kanceláři žalobkyně též nemůže obstát, neboť ekonomická činnost žalobkyně spočívala v nabízení prodeje vozidla zájemcům prostřednictvím komisionáře v jeho prostorách. Podle žalobkyně je stejně nepřiléhavá i argumentace žalovaného označením volantu vozidla znakem *for Robert* a článkem z internetového serveru Novinky.cz. R. P., tehdejší člen představenstva a jediný akcionář žalobkyně, měl šanci se díky obchodní politice výrobce dostat k vozidlu, a proto do majetku žalobkyně vozidlo pořídil, a to s úmyslem ho dále se ziskem pronajímat a prodat, v čemž spočívá ekonomická činnost žalobkyně. Vozidlo bylo po celou dobu v účetnictví žalobkyně vedeno jako zboží, jak vyplývá z předloženého účetnictví a každoročně podávaných příloh daňového přiznání ve formě opisu účetních závěrek správci daně. Přitom v letech 2016 až 2018 správce daně neměl proti takovému vykazování vozidla v účetnictví žádných námitek, ač o něm měl a mohl z podávaných daňových přiznání vědět. Pokud by měl správce daně pochybnosti o evidenci vozidla jako zboží na skladě, které je určeno k prodeji, jistě by žalobkyni vyzval k nápravě. Prezentace vozidla R. P. v médiích a nápis na volantu vozidla je důkazem exkluzivity vozidla, se kterým je spojen zájem veřejnosti - nejde o důkaz úmyslu R. P. poříditi vozidlo pro osobní potřebu (str. 5 až 7 žaloby).
9. Žalobkyně v žalobě tvrdila převody 100% svých akcií z FINPEN na Malton a z Malton na pana S. v roce 2016 a následnou přepravu vozidla firmou Malton do Velké Británie, kde se již nadále nacházelo s výjimkou nutných servisních úkonů. Žalobkyně dále v žalobě

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

tvrdila, že červnu 2016 vystavila potvrzení, že její majetek přechází na Malton, a dále že mezi kupujícím a panem S., který měl vozidlo v držení, byla uzavřena kupní a nájemní smlouva. Žalobkyně zároveň tvrdila, že dne 10. 1. 2019 vozidlo prodala kupujícímu a zajistila jeho přepravu do Velké Británie po servisním úkonu v ČR. Žalobkyně poukázala na to, že již v roce 2016 bylo vozidlo přepraveno do Anglie a bylo v držení subjektů práva v Anglii (bod 2 a str. 8 a 9 žaloby). Již v okamžiku, kdy osoby v Anglii nabyly právo zacházet s vozidlem jako vlastníky ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH, jim bylo vozidlo dodáno, resp. došlo k přemístění obchodního majetku žalobkyně ve smyslu § 13 odst. 6 ZDPH s jeho následným dodáním s místem plnění mimo Českou republiku v Anglii, případně došlo k poskytnutí obchodního majetku bez úplaty dle § 13 odst. 5 ZDPH. Správce daně se měl zabývat těmito variantami, které by měly dopad do daně ve zdaňovacím období červen 2016. Žalobkyně pro postavení najisto ohledně převodu vlastnického práva k vozidlu dne 10. 1. 2019 přistoupila k uzavření kupní smlouvy s kupujícím, kterého označil zájemce o vozidlo, D. S., který kupujícího ovládal. Kupní cena vozidla byla kupujícím v souladu s kupní smlouvou uhrazena z části zápočtem a z části platbou v hotovosti, kdy provedení hotovostní platby bylo smluvní podmínkou převodu vlastnického práva. Pokud by však nedošlo k uzavření kupní smlouvy, došlo by k vydržení vlastnického práva k vozidlu vzhledem k tomu, že dne 23. 6. 2016 byla uzavřena nájemní (leasingová) smlouva, která zahrnuje opci odkupu vozidla, kterou D. S. uplatnil a vozidlo tak nabyl do svého vlastnictví - od tohoto časového okamžiku započalo trvání řádné, poctivé a pravé nepřerušené držby vozidla ze strany D. S.. Daňové orgány podle žalobkyně nepředložily žádnou relevantní argumentaci o neplatnosti kupní smlouvy. Existence pohledávek za žalobkyní způsobilých k započtení vyplývá z účetnictví žalobkyně (dluh žalobkyně vůči D. S. ve výši 27 596 190 Kč), kdy o zápočtu byla sjednána dohoda ze dne 10. 1. 2019 a postoupení pohledávky pana S. kupujícímu bylo žalobkyni prokázáno a je na něj odkazováno i v dohodě o zápočtu - závěr žalovaného o neprokázání existence pohledávek a zpochybňující úhradu kupní ceny za vozidlo je tedy nesrozumitelný. Registr vozidel podle žalobkyně není relevantní a nemůže být důkazem vlastnického práva k vozidlu, neboť zápis v registru vozidel nemá konstitutivní účinky, nýbrž vlastnické vztahy pouze eviduje - zápis v registru vozidel nezakládá žádné věcné právo - jeho primárním účelem je přehled aparátu veřejné správy o provozovateli vozidel. Kupní smlouvou, resp. vydržením vlastnického práva nabyvatelem vozidla v Anglii je vyvrácen závěr žalovaného, že žalobkyní nebyl prokázán prodej vozidla kupujícímu. Žalovaný nerozlišoval mezi platností kupní smlouvy podle předpisů soukromého práva a případným neprokázáním přepravy vozidla důležitým pro posouzení režimu daně v období leden 2019 a smísl je dohromady. Je-li kupní smlouva s kupujícím platná, bylo vozidlo z hlediska soukromého práva kupujícímu prodáno a je třeba se zabývat tím, zda se jednalo o osvobozené dodání podle § 64 ZDPH, příp. zda je nutno aplikovat jiná ustanovení ZDPH. Od června 2016 se vozidlo nacházelo v Anglii a do České republiky bylo přepravováno pouze za účelem servisních úkonů, což bylo prokázáno listinnými důkazy zajištěnými britskou daňovou správou a výpovědí svědka Š.. K jednomu z těchto servisních úkonů došlo i v lednu 2019 v době uzavření kupní smlouvy na prodej vozidla a přeprava vozidla dne 19. 1. 2019 z České republiky do Anglie byla žalobkyní přiřazena ke kupní smlouvě uzavřené kupujícím ze dne 10. 1. 2019. Tato přeprava byla prokázána kupní smlouvou, předávacím protokolem, listem CMR, svědectvím řidiče komisionáře V. S. (dále jen „řidič“) a výpovědí svědka Š.. ZDPH nezapovídá přepravu vozidla do jiného členského státu před převodem práva nakládat s vozidlem jako vlastníky, k němuž došlo uzavřením kupní smlouvy v lednu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

2019. K formě listu CMR žalobkyně uvedla, že nelze spatřovat nic zvláštního na skutečnosti, že se finální přepravní dokumenty vyměňují formou emailu, jak bylo potvrzeno výpovědí svědka Š.. Žalovaný mohl maximálně rozporovat důkazy o provedení a přiřazení přepravy k prodeji vozidla v lednu 2019 v návaznosti na následné neuznání tohoto dodání jakožto osvobozeného plnění podle § 64 ZDPH, ale žalobkyně kladla otázku, jaký dopad do daně má toto rozporování důkazů o provedení a *přiřazení* přepravy vozidla do Anglie dne 19. 1. 2016 za nezpochybnitelné platnosti uzavřené kupní smlouvy ze dne 10. 1. 2016. Z pohledu DPH lze podle žalobkyně na situaci v návaznosti na to, kde se nacházelo vozidlo v době prodeje, nahlížet tak, že byl uskutečněn prodej vozu: s místem plnění na území České republiky ve smyslu § 7 odst. 1 ZDPH a měla být doměřena daň z přidané hodnoty na výstupu ve zdaňovacím období leden 2019; resp. s místem plnění mimo Českou republiku ve smyslu § 7 odst. 1 ZDPH a neměla být doměřena žádná daň ani na vstupu v období duben 2016 dle § 72 odst. 1 písm. c) ZDP. Daňové orgány se tím však nezabývaly, nezjišťovaly skutkový stav a daň byla doměřena ve zdaňovacím období duben 2016 z důvodu neuskutečnění ekonomické činnosti, přičemž je zcela zřejmé, že vozidlo bylo prokazatelně prodáno kupujícímu kupní smlouvou ze dne 10. 1. 2019, který se stal vlastníkem vozidla, a tím byla naplněna ekonomická činnost žalobkyně. Vzhledem k tomuto prodeji vozidla v lednu 2019 mohla být daň doměřena maximálně za období leden 2019, avšak nikdy nemohla být daň z přidané hodnoty doměřena za zdaňovací období duben 2016 z důvodu nepřijetí plnění pro ekonomickou činnost (str. 9 až 12 žaloby). Žalobkyně dále namítla, že daňové orgány neunesly své důkazní břemeno podle § 8 odst. 3, 4 a § 92 odst. 5 daňového řádu, pokud jde o neprokázané závěry o *zjevně fiktivně vytvořené* důkazní prostředky, *účelově vytvořené* právní vztahy, *účelová* tvrzení apod. Takto je podle žalobkyně například označena kupní smlouva uzavřená mezi žalobkyní a kupujícím – měl-li žalovaný za to, že kupní smlouva splňuje znaky podle § 8 odst. 3 nebo odst. 4 daňového řádu, měl předestřít své argumenty a unést své důkazní břemeno a teprve poté na základě takového odůvodnění činit závěry o případném doměření daně. Totéž žalobkyně namítla k právním vztahům mezi jednotlivými účastníky obchodního případu, které žalovaný označil za účelové, ač byly vytvořeny zcela legálně za účelem dodržení smluvních podmínek výrobce vozidel Ferrari (str. 13 žaloby). V odst. 5 žaloby kromě obecných výhrad, které žalobkyně nevztáhla konkrétně k napadenému rozhodnutí a jeho důvodům, žalobkyně namítla, že daňové orgány účelově dezinterpretovaly výpověď řidiče, kdy správce daně v případě výpovědi řidiče nevzal v úvahu osobu svědka, který je řidičem motorového vozidla, a proto jeho výpověď nemůže být komplexní a detailní. Pokud měl příslušný správce daně další požadavky na řidiče, měl během výsledku svědka pokládat další otázky a nemohl následně konstatovat, že výpověď byla pouze obecná. Žalovaný pominul pro žalobkyni pozitivní pasáže, kde svědek například výslovně potvrdil existenci komisionářské smlouvy, místo, způsob, dobu a detaily jejího plnění atd. Daňové orgány tak nedostály své povinnosti zjišťovat a brát v úvahu skutečnosti jak ve prospěch, tak i v neprospěch žalobkyně (str. 14 žaloby).

10. Žalobkyně namítla nezákonnost stanoveného penále pro rozpor s § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť je ze zprávy o daňové kontrole zřejmé, že správce daně již před zahájením daňové kontroly důvodně předpokládal, že daň bude doměřena, a proto měl nejprve žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobkyní v žalobě citovaný text je ve zprávě o daňové kontrole uveden v části, kde správce daně obsáhle popisuje svoji vyhledávací činnost včetně několika místních šetření před zahájením daňové kontroly, která správce daně již před zahájením daňové kontroly vedla k závěrům o ekonomické

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

činnosti žalobkyně, přičemž tyto závěry byly následně důvodem k doměření daně – žalobkyně odkázala na str. 10 a 16 zprávy o daňové kontrole. Správce daně u žalobkyně prováděl vyhledávací činnost v letech 2016-2018 zaměřenou na skutečnosti související s její ekonomickou činností a s pořízením vozidla, tedy již od doby, kdy žalobkyni vyplatil nadměrný odpočet z pořízení tohoto vozidla, a to za účelem pozdějšího zahájení daňové kontroly, která byla zahájena jen proto, že indicie získané správcem daně při jeho vyhledávací činnosti byly natolik silné, že správce daně předpokládal doměření daně. Pokud by výsledky vyhledávací činnosti nepřinesly správci daně tyto indicie o možném doměření daně, správce daně by daňovou kontrolu vůbec nezahajoval.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl k jednotlivým žalobním námitkám následující.
12. Údajné nesprávné hodnocení důkazních prostředků nemůže způsobit nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Napadené rozhodnutí je přezkoumatelné.
13. Důvodem napadeného rozhodnutí není zneužití práva ze strany žalobkyně, ale neunesení důkazního břemene ve vztahu k oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně a osvobození od daně. Správce daně souhrn konkrétních pochybností ohledně uplatněného odpočtu a osvobození od daně kvalifikovaně vyjádřil ve výzvách k prokázání skutečností (podrobněji body 13 a 15 vyjádření k žalobě) a unesl své důkazní břemeno.
14. Daňové orgány nebyly povinny prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí žalobkyně, ani prokázat, jak se uskutečnilo, ale prokazovaly pouze existenci důvodných pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků. Žalobkyně však v reakci na první výzvu navrhla pouze svědeckou výpověď svědka Š., která nebyla s to pochybnosti správce daně rozptýlit - svědecká výpověď nanejvýš prokázala, že vozidlo bylo v průběhu let 2016 až 2019 opakovaně přepravováno z tuzemska do jiného členského státu a zpět, avšak nikoli souvislost takových přeprav s dodáním vozidla jako zboží, resp. převedením práva nakládat s daným vozidlem jako vlastníkem, tedy uskutečňování ekonomické činnosti. Svědek Š. sice potvrdil nabízení vozidla k prodeji dle komisionářské smlouvy, ale současně vypovídal v přímém rozporu se získanými důkazními prostředky, pokud tvrdil, že i po ukončení komisionářské smlouvy spolupracoval s žalobkyní na prodeji vozidla kupujícímu. Výpověď svědka Š. nebyla ani v souladu s výpovědí řidiče ohledně okolností přepravy vozidla. Tato zjištění výpověď svědka Š. značně znevěrohodnila. Tvrzení svědka Š., která byla v rozporu s dalšími důkazními prostředky, jeho svědeckou výpověď znevěrohodnila jako celek, přičemž oba okruhy žalobkyní zmiňovaných dotazovaných skutečností se týkají téhož - smluvního vztahu mezi komisionářem a žalobkyní a plnění povinností plynoucích z tohoto závazku. Navíc si svědek Š. na bližší informace ohledně plnění komisionářské smlouvy a jejího ukončení, např. z jakého důvodu byla smlouva ukončena, a komu byly vyúčtovány výdaje spojené s jejím plněním, nepamatoval. Dle svědka Š. bylo vozidlo v období duben 2016 až leden 2019 minimálně 3x v Anglii u pana S., avšak později svědek upřesnil, že vozidlo bylo v Praze pouze první půlrok a pak bylo v Anglii a do Prahy jezdilo pouze na servisní úkony. Podle svědka také nebylo vozidlo inzerováno, protože se nemělo veřejně nabízet z důvodu restrikcí výrobce Ferrari. Žalobkyně neprokázala faktické naplňování komisionářské

smlouvy, zejména nabízení vozidla k prodeji, jímž nemůže být pouhé umístění v prostorách komisionáře. Ani dodání vozidla panu S. nebylo prokázáno.

15. Žalobkyně na druhou výzvu žádné důkazní prostředky nepředložila. Z bankovních výpisů žalobkyně neplynulo, že by žalobkyně přijala minimálně do září 2019 od kupujícího zbylou část kupní ceny po provedeném zápočtu a tvrzení o hotovostní úhradě žalobkyně neprokázala. Existence započitatelných pohledávek společnosti kupujícího za žalobkyni z žalobkyni předloženého účetnictví nevyplývá - žalobkyně ve svém účetnictví neevidovala závazek odpovídající závazku vůči kupujícímu z titulu předložené smlouvy o zápůjčce ze dne 11. 12. 2015 a smlouvy o postoupení pohledávek ze dne 5. 1. 2016 (v popisu účtů 325100 a 379100 není označení např. „závazek Bath Taxis“). Samotná žalobkyně uvádí, že z předmětných účtů vyplývá existence dluhů žalobkyně vůči panu D. S. (účet 325100 a účet 379100) ve výši 27 596 190 Kč, což odpovídá následně započítávané částce ve výši 1 071 696,70 EUR. Žalobkyně tak pomíjí, že mělo dojít k započtení kupní ceny za vozidlo s pohledávkou kupujícího. K žalobní argumentaci vydržením žalovaný uvedl, že žalobkyně neprokázala faktické dodání vozidla do jiného členského státu. Vzhledem k obchodní politice výrobce nemohl pan S. vozidlo od žalobkyně jednoduše koupit, a proto byly účelově vytvořeny obchodní vztahy tak, aby se vozidlo dostalo do jeho dispozice. Prodej vozidla společností Malton panu S. dle kupní smlouvy ze dne 17. 6. 2016 nebyl možný, neboť vozidlo bylo v této době stále součástí obchodního majetku žalobkyně. Žalobkyně nikdy v daňovém řízení netvrdila přemístění obchodního majetku podle § 13 odst. 6 ZDPH do Anglie, příp. poskytnutí obchodního majetku bez úplaty dle § 13 odst. 5 ZDPH, kdy to ani nevyplývá ze spisu. Nic nenasvědčuje tomu, že žalobkyně přepravila vozidlo do jiného členského státu pro účely uskutečňování svých tamních ekonomických činností. Tvrzení o poskytnutí obchodního majetku bez úplaty je v rozporu s tvrzeními žalobkyně, že jí bylo za vozidlo ze strany kupujícího zapláceno a že její ekonomická činnost spočívala v nákupu a prodeji vozidla.
16. Možnost vydat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení před případným zahájením daňové kontroly se odvíjí od množství a kvality informací, jimiž správce daně disponuje. Zde správce daně před zahájením daňové kontroly za zdaňovací období duben 2016 neměl konkrétní poznatky nasvědčující tomu, že žalobkyni bude doměřena daň. Správce daně nemohl dostatečně konkretizovat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání a formulovat v ní jasné věcné důvody pro její vydání, protože neměl důvodné poznatky, že daň bude doměřena v určité výši. Až při zahájení daňové kontroly žalobkyně správci daně předložila mnohé důkazní prostředky, v průběhu daňové kontroly došlo k provedení svědecké výpovědi i mezinárodního dožádání a až na základě hodnocení těchto provedených důkazních prostředků vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně. Z místních šetření nevyplynul předpoklad doměření daně z důvodu neprokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně z přijatého plnění od prodávajícího a správce daně mohl mít jen stěží před zahájením daňové kontroly jasné indicie o tom, že se žalobkyni v průběhu daňové kontroly nepodaří unést důkazní břemeno. Správce daně mohl daňovou kontrolu zahájit i bez konkrétních důvodů, kdy se postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu neuplatní. Žalobkyně neuvedla nic konkrétního ve vztahu ke správci daně známým skutečnostem, na jejichž základě mohl správce daně důvodně předpokládat doměření daně žalobkyni.
17. Žalovaný nepochybil při hodnocení důkazů a nevyčítal žalobkyni nekomplexnost ani obecnost svědecké výpovědi řidiče.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

18. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Rozhodnutí bez nařízení jednání

19. Vzhledem k tomu, že oba účastníci vyslovili výslovný souhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání (žalobkyně v podání ze dne 17. 4. 2023 a žalovaný ve vyjádření k žalobě), rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání.

V.

Posouzení věci soudem

20. V souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Přezkumná činnost soudu dále respektovala dispoziční zásadu vyjádřenou v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 in fine a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, z jakých skutkových či právních důvodů je napadené rozhodnutí správního orgánu nezákonné. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. - takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
21. Při posouzení důvodnosti žaloby vycházel soud z obsahu žalovaným předloženého správního spisu, přičemž správním spisem se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS). Všechny listiny přiložené k žalobě jako důkazy byly součástí správního spisu (viz bod 1.9 žaloby).
22. Žaloba je nedůvodná.
23. Námitka nepřezkoumatelnosti dodatečných platebních výměrů a napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů nebyla opodstatněná.
24. Soud předznamenává, že z hlediska soudního přezkumu představují napadené rozhodnutí a dodatečné platební výměry, za jejichž odůvodnění se podle § 147 odst. 3 daňového řádu považují zprávy o daňové kontrole, jeden celek (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. října 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56).
25. Zprávy o daňové kontrole č. j. 949885/21/2401-60561-402087 a 147549/22/2401-60561-402087, které se považují za odůvodnění dodatečných platebních výměrů, i napadené rozhodnutí srozumitelně vymezují důvody, které daňové orgány vedly k doměření daně, a úvahy daňových orgánů, které je k jejich závěrům dovedly. Zprávy o daňové kontrole i napadené rozhodnutí nejsou ani vnitřně rozporné a žalobkyně jim zjevně porozuměla, neboť s nimi v žalobě věcně polemizuje. Soud konstatuje, že je zřejmé, jak daňové orgány rozhodly, jaký skutkový stav vzaly za rozhodný, jak uvažily o relevantních skutečnostech a jak se vypořádaly s námitkami žalobkyně. Rozhodnutí daňových orgánů tak umožňuje jejich věcný přezkum. Soud zdůrazňuje, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy účastníka řízení o tom, jak by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která správnímu soudu znemožňuje přezkoumat

napadené rozhodnutí. Zdejší soud tak vadu nepřezkoumatelnosti v případě napadeného rozhodnutí i dodatečných platebních výměrů neshledal a přistoupil proto k věcnému přezkumu zákonnosti napadeného rozhodnutí a dodatečných platebních výměrů v mezích žalobních námitek.

26. Soud při posouzení důvodnosti žaloby vyšel z následující právní úpravy.
27. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 citovaného ustanovení dále platí, že pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
28. Výše citovaná ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu jsou projevem tradičního principu daňového práva, že daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně skutečností, které tvrdí a k nimž byl správcem daně vyzván. Důkazní břemeno znamená, že daňový subjekt může být vyzván k prokázání všech skutečností, které ve svých podáních tvrdil nebo tvrdit měl. Dokazování v daňovém řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Konstantní judikatura zdůrazňuje, že s ohledem na tuto důkazní povinnost má daňový subjekt ve svém vlastním zájmu zajistit důkazy, jimiž může uskutečnění tvrzeného zdanitelného plnění v případě pochybností prokázat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2023, č. j. 6 Afs 115/2021-43, body 40 a 41 a tam uvedená judikatura).
29. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, tedy dostatečně věrohodně zpochybní tvrzení daňového subjektu, pak je opět na něm, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).
30. Uplatní-li tedy plátce nárok na odpočet daně na vstupu z přijatého zdanitelného plnění nebo nárok na osvobození dodání zboží od daně, které správce daně následně zpochybní, je na plátcích, aby v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázal splnění nejen formálních, ale i hmotněprávních podmínek odpočtu a osvobození od daně. Důkazní břemeno leží na plátcích, který zdanitelné plnění uskutečňuje.
31. Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet vyplývají z § 72 odst. 1 ZDPH, podle něhož nárok na odpočet na vstupu vzniká plátcích, který zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce *použije v rámci svých ekonomických činností*. Podle § 5 odst. 1, 2 ZDPH platí, že *ekonomickou činností* se rozumí mj. soustavná činnost obchodníků.
32. Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na osvobození od daně stanoví § 64 odst. 1 ZDPH, podle něhož nárok na osvobození vzniká plátcích, který *dodá zboží do jiného*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou.

33. Žalobkyně v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období duben 2016 uplatnila nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění v hodnotě základu daně ve výši 27 604 387,50 Kč a daň v základní sazbě ve výši 5 796 921,38 Kč od prodávajícího spočívajícího v pořízení vozidla. V řádném daňovém přiznání za zdaňovací období leden 2019 žalobkyně uplatnila osvobození od daně u uskutečněného plnění v hodnotě 28 480 000 Kč jako dodání zboží do jiného členského státu kupujícímu.
34. Daňové orgány dospěly k závěru (srov. body 45 a 49 napadeného rozhodnutí), že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala (i) pořízení vozidla za účelem jeho využívání při uskutečňování své ekonomické činnosti a (ii) skutečné dodání vozidla kupujícímu v lednu 2019.
35. Daňové orgány odůvodnily své závěry celou řadou konkrétních skutečností vztahujících se k osudu vozidla i k subjektům, které se na jeho příběhu podílely. Ty jsou velmi detailně popsány ve zprávách o daňové kontrole a v napadeném rozhodnutí (zejména body 23 až 47).
36. Daňové orgány měly ve vztahu k závěru o odpočtu za prokázané, že žalobkyně kupní smlouvou ze dne 10. 1. 2015 koupila vozidlo od prodávajícího a vozidlo od prodávajícího převzala, avšak nikoli za účelem uskutečňování své ekonomické činnosti, konkrétně za účelem jeho dalšího prodeje. Popsaný účel koupě vozidla daňové orgány zpochybnilly souborem následujících zjištění.
 - a) V kupní smlouvě s prodávajícím vzala žalobkyně explicitně na vědomí, že cílem společným cílem výrobce vozidla a prodávajícího je prodávat automobily především milovníkům značky Ferrari pro jejich vlastní potřebu, a nikoliv pro účely dalšího prodeje nebo cenové spekulace. Tento cíl se v kupní smlouvě promítl v sankčně zajištěném závazku žalobkyně dodržet předkupní právo prodávajícího k vozidlu (bod 24 napadeného rozhodnutí).
 - b) Podle komisionářské smlouvy a předávacího protokolu ze dne 20. 4. 2016 měl komisionář převzít vozidlo a pro žalobkyni zprostředkovat jeho prodej. Podle dohody o ukončení komisionářské smlouvy měl komisní prodej skončit a komisionář měl předat žalobkyni převzaté předměty, závěrečnou zprávu a zprávu o vyúčtování. Jelikož však žalobkyně nepředložila závěrečnou zprávu ani zprávu o vyúčtování, ani jinak neprokázala reálné nabízení vozidla k prodeji, měly daňové orgány pochybnosti o tom, zda byla vůbec komisionářská smlouva naplňována, a to i vzhledem k tomu, že předávací protokol uváděl dřívější datum předání vozidla komisionáři, než jaké bylo uvedeno v daňovém dokladu prodávajícího o uskutečnění zdanitelného plnění (body 25, 46 a 53 napadeného rozhodnutí).
 - c) Žalobkyně byla registrována jako plátce daně ode dne 1. 4. 2016 po celkem čtyřech neúspěšných pokusech o registraci z důvodu dle § 6 ZDPH v rámci roku 2015, kdy přihlášky žalobkyně byly zamítnuty z důvodu, že žalobkyně přes výzvy správců daně nedoložila splnění podmínek registrace ve smyslu § 5 ZDPH. Žalobkyně přitom v průběhu pokusů o registraci bez zřejmého ekonomického opodstatnění několikrát změnila adresu svého sídla, což nasvědčovalo tomu, že se žalobkyně snažila dosáhnout registrace u jiného správce daně. V řízení o páté přihlášce za žalobkyni R. P. sdělil, že žalobkyně hodlá

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

prodávat a pronajímat vozidla značky Ferrari, aniž by bylo zjištěno, že by k pronájmu automobilů následně došlo (bod 34 napadeného rozhodnutí).

d) Pan R. P. byl v rozhodné době jediným členem představenstva i jediným akcionářem žalobkyně. R. P. byl též v době pořízení vozidla členem představenstva prodávajícího. R. P. se podle zprávy serveru Novinky.cz ze dne 1. 2. 2016 vyjádřil, že pořídil vozidlo pro sebe, aby s ním sám jezdil a navštěvoval různé speciální akce. Na volantu vozidla je vyražen nápis *for Robert* (body 23 a 35 napadeného rozhodnutí).

e) Žalobkyně od dubna 2016 do ledna 2019 nevyvíjela žádnou ekonomickou činnost vyjma deklarované koupě a prodeje vozidla. Tento závěr učinily daňové orgány z daňových přiznání žalobkyně, která zde jako svou hlavní ekonomickou činnost uvedla pouze v měsících koupě a prodeje vozidla *obchod s automobily a jinými lehkými motorovými vozidly* a v ostatních daňových přiznáních *pronájem a správa vlastních nebo pronajatých nemovitostí*. Dále šlo o výpisy z bankovních účtů žalobkyně, které neobsahovaly žádné platby běžného provozu související s vykonáváním ekonomické činnosti. I čtyři místní šetření na adrese registrovaného sídla žalobkyně prokázaly, že zde žalobkyně dlouhodobě nevykonávala ekonomickou činnost, což žalobkyně potvrdila svými vyjádřeními v daňovém řízení (body 36 a 37 napadeného rozhodnutí).

f) Daňové orgány konstatovaly, že svědek Š., zástupce komisionáře, tvrdil uzavření komisionářské smlouvy, její ukončení dohodou ze dne 31. 12. 2017 a ústní dohodu o pokračování spolupráce s žalobkyní o prodeji vozidla kupujícímu v lednu 2019. Svědek doplnil, že vozidlo bylo umístěno v prostorách komisionáře, vzhledem k restrikcím výrobce Ferrari bylo zpočátku nabízeno přes vlastní databázi klientů, kdy v období duben 2016 až leden 2019 bylo vozidlo minimálně 3 x v Anglii u pana S.. Svědek poté upřesnil, že první půlrok bylo vozidlo v Praze, ale pak bylo v Anglii u pana S. a do Prahy jezdilo pouze na servisní úkony. Podle svědka bylo vozidlo u pana S. z důvodu, že *pan S. koupil tu společnost Malonia*. Výpověď svědka Š. vyhodnotily daňové orgány tak, že neprokázala, že tvrzené přepravy vozidla v průběhu let 2016 až 2019 z tuzemska souvisely s prodejem vozidla, tedy využití vozidla žalobkyní při uskutečňování její ekonomické činnosti. Byť svědek potvrdil nabízení vozidla k prodeji dle komisionářské smlouvy, měly daňové orgány výpověď za nevěrohodnou pro její rozpor s ostatními důkazy. Umístění vozidla v prostorách komisionáře nemohlo bez dalšího prokázat nabízení vozidla k prodeji (body 40 a 63 napadeného rozhodnutí).

g) Daňové orgány neměly ani za prokázané tvrzení žalobkyně, že vozidlo bylo případně dodáno panu S., jak žalobkyně tvrdila poté, co správce daně vyloučil dodání pro kupujícího. Z listin předložených britským správcem daně sice plynula určitá účelová formálně vytvořená konstrukce právních vztahů, jejímž zjevným účelem bylo, aby se vozidlo dostalo do dispozice pana S., avšak to neprokázalo uskutečňování ekonomické činnosti v souvislosti s vozidlem. Bylo sice prokázáno, že došlo k převodu akcií žalobkyně na Malton, vozidlo ovšem bylo nadále součástí obchodního majetku žalobkyně, s čímž počítá i samotná smlouva o převodu akcií - samotný převod obchodního podílu pak zcela jistě nelze kvalifikovat jako uskutečňování ekonomické činnosti. Dále bylo prokázáno, že převod vozidla mezi Malton a panem S. dle kupní smlouvy ze dne 17. 06. 2016 nebyl možný, neboť vozidlo bylo součástí obchodního majetku žalobkyně. Vytvořená konstrukce tak mohla panu S. maximálně umožnit disponovat s vozidlem určitým způsobem (body 47 a 53 napadeného rozhodnutí).

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

37. Daňové orgány závěr o neprokázání skutečného dodání vozidla žalobkyní kupujícímu v lednu 2019 do Velké Británie, odůvodnily následujícím souborem zjištění.

A) Žalobkyně deklarovala převod vozidla až v daňovém přiznání za zdaňovací období leden 2019, které podala krátce po zjištění úmyslu správce daně zahájit daňovou kontrolu za zdaňovací období duben roku 2016 v rozsahu prověření oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně z pořízení vozidla (bod 26 napadeného rozhodnutí).

B) Žalobkyně tvrdila, že kupní cena vozidla byla kupujícím uhrazena z převážné části zápočtem podle dohody o zápočtu, uzavřené téhož dne jako kupní smlouva. Daňovým orgánům však vznikly o existenci vzájemných pohledávek a jejich zápočtu pochybnosti, jelikož předmětem zápočtu byla pohledávka kupujícího proti žalobkyni z titulu smlouvy o zápůjčce ze dne 11. 12. 2015 a z titulu smlouvy o postoupení pohledávek ze dne 5. 1. 2016, aniž by započítávaná pohledávka byla v účetnictví žalobkyně evidována, a z výpisů z bankovních účtů žalobkyně ani neplynulo, že by žalobkyně přijala minimálně do září 2019 od kupujícího nezapočtený zbytek kupní ceny (bod 26 napadeného rozhodnutí).

C) Daňové orgány zpochybnily i tvrzenou přepravu vozidla kupujícímu do Velké Británie dne 10. 1. 2019. Žalobkyně předložila mezinárodní nákladní list č. 9080091 ze dne 10. 1. 2019 (dále jen „list CMR“), dle kterého byla žalobkyně odesílatelem zboží, kupující jeho příjemcem a komisionář dopravcem, místem nakládky měly být Karlovy Vary a místem vykládky Calais, France. Žalobkyně sice předložila výkaz pro intrastat a protokol o technické prohlídce vozidla ve Velké Británii, avšak tyto úkony byly provedeny až v únoru 2019, tedy v časové návaznosti na zjištění žalobkyně o plánovaném prověření nároku na odpočet daně z pořízení vozidla (bod 27 napadeného rozhodnutí). Řidič komisionáře sice vypověděl, že na začátku roku 2019 přepravil bílé Ferrari z Karlových Varů do Francie do přístavu Calais a na parkovišti pro kamiony jej předal včetně technických dokladů, manuálu a klíčů *nějakému Angličanovi*, který podepsal předávací protokol a CMR a vozidlo měl jiným návěsem vézt do Anglie, kdy vyplněnou knihu jízd, předávací protokol a CMR řidič odevzdal zaměstnavateli, ale nevěděl, zda se jednalo konkrétně o předmětné vozidlo. Komisionář přes výzvu správce daně nepředložil svědkem zmíněnou knihu jízd, ani předávací protokol, kdy kromě listin, které měl správce daně již k dispozici, předložil jen jeho příjmový pokladní doklad ze dne 21. 5. 2019 o přijetí hotovosti ve výši 605 € od žalobkyně v souvislosti s přepravou vozidla. Přeprava vozidla do Anglie neznamená, že vozidlo bylo dodáno kupujícímu – nebyl prokázán ani účel převozu vozidla spočívající v dodání zboží. Důvodem, proč svědecké výpovědi jako nevěrohodné neprokázaly dodání vozidla do Anglie kupujícímu, nebyla jejich nesrozumitelnost nebo nekomplexnost, ale jejich rozpor s jinými důkazními prostředky (body 28, 29, 61 a 62 napadeného rozhodnutí).

D) Z mezinárodního dožádání od britského správce daně vyplynulo, že britský správce daně prověřuje kupujícího v souvislosti se zapojením se do podvodu v rámci pořízení vozidla společností Malton, kdy od účetního kupujícího zjistil, že kupující vozidlo nepořídil, jeho pořízení nedeklaroval ve svých daňových přiznáních a že do nákupu vozidla byl zapojen jeden z akcionářů kupujícího, pan S., který měl sdělit britskému správci daně, že vozidlo pořídil pro sebe prostřednictvím společnosti Malton, která vozidlo přepravila (bod 30 napadeného rozhodnutí).

E) Podle listin poskytnutých britským správcem měla být v květnu 2016 jediným akcionářem žalobkyně společnost FINPEN, což neodpovídá údajům zapsaným ve

veřejném rejstříku, a jediným aktivem žalobkyně mělo být právě předmětné vozidlo, které měl zájem pro sebe zakoupit pan S., jeden z akcionářů kupujícího a osoba oprávněná jednat za Malton. Podle smlouvy o převodu akcií ze dne 25. 5. 2015 společnost FINPEN prodala veškeré akcie žalobkyně společnosti Malton, a stala se takto jediným akcionářem žalobkyně. Jelikož smlouva obsahuje specifikaci vozidla včetně registrační značky a odkazy na písemnosti z prosince 2015 či ledna 2016, šlo ve vztahu k roku uzavření o chybný údaj, správně měl být uveden rok 2016. Podle smlouvy o převodu akcií měla celý obchod financovat společnost pana S. - JBR, nikoliv Malton. Podle kupní smlouvy uzavřené mezi Malton a panem S. měla následně Malton prodat dne 17. 6. 2016 vozidlo panu S. a pan S. podle kupní smlouvy měl následně prodat vozidlo společnosti JBR a současně ji autorizovat, aby za něj vypořádala platbu vůči FINPEN (2 230 000 €). Podle nájemní smlouvy ze dne 23. 6. 2016 mělo být vozidlo pronajato panu S., který se měl po úhradě 48 měsíčních splátek stát jeho výlučným vlastníkem. Tyto důkazní prostředky daňové orgány vyhodnotily jako účelově vytvořené z důvodu prodejní politiky výrobce Ferrari, která spočívá v tom, že nejluxusnější a nejdražší vozidla, jímž je vozidlo, mohou být prodána pouze kupujícím splňujícím přísné podmínky, které si výrobce následně sám vybere, jak vyplývá z kupní smlouvy mezi žalobkyní a prodávajícím. Pan S. by jinak neměl možnost pro sebe předmětné vozidlo pořídit (bod 31 napadeného rozhodnutí).

F) Daňové orgány konstatovaly, že svědek Š., jednatel komisionáře, tvrdil, že *se finálně domluvili, odvezlo se auto do Anglie, tam se předalo, on letěl zpátky, pak se ještě cca 2x nebo 3x vrátilo zpátky do Čech, kvůli servisu nebo špatné baterce*. Svědek potvrdil doklad za dopravu vozidla k eurotunelu včetně CMR a podpis na CMR za příjemce pana S., ovšem uvedl, že u tohoto podpisu nebyl přítomen. Svědek v rozporu s výpovědi řidiče vypověděl, že originál CMR má vždy u sebe a CMR doklady i daňové doklady se posílají klientovi zpět skenem. Svědek doplnil, že vozidlo bylo v období duben 2016 až leden 2019 minimálně 3x v Anglii u pana S., poté upřesnil, že první půlrok bylo vozidlo v Praze, ale pak v Anglii u pana S. a do Prahy jezdilo pouze na servisní úkony. Svědek uvedl, že vozidlo bylo poprvé do Anglie převezeno jím, *poté byl nějaký problém s baterkou, tak ho vyzvedla odtahovka Scuderia Praha a pak už nevím, a pak až v lednu 2019 ho někdo od pana S. převezl k nám a zase odvezl. Ale jestli to bylo v lednu 2019, si přesně nepamatuju*. To bylo v rozporu s tvrzeními žalobkyně a výpovědi řidiče o tom, jak bylo vozidlo přepraveno do Velké Británie. V další odpovědi svědek upřesnil, že vozidlo bylo u pana S. z důvodu, že *pan S. koupil tu společnost Malonia*. Výpověď svědka Š. vyhodnotily daňové orgány tak, že neprokázala, že tvrzené přepravy vozidla v průběhu let 2016 až 2019 z tuzemska souvisely s prodejem vozidla a byla nevěrohodná (bod 40 napadeného rozhodnutí).

G) V databázi evidence vozidel i v mezinárodním systému EUCARIS byla ke dni 22. 1. 2021 stále jako vlastník a provozovatel vozidla uvedena žalobkyně (bod 41 napadeného rozhodnutí).

H) Osvobození od daně vylučuje již samotná skutečnost, že nebylo prokázáno, že by žalobkyně využila vozidlo pro účely uskutečnění své ekonomické činnosti podle § 5 odst. 2 ZDPH (bod 58 napadeného rozhodnutí).

Odpočet daně

38. Soud připomíná, že podle § 72 odst. 1 ZDPH vzniká plátcí daně nárok na odpočet na vstupu, pokud zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce *použije v rámci svých ekonomických činností*.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

39. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013-29, bod 34, platí, že pro určení rozsahu nároku na odpočet daně je v každém jednotlivém případě důležité posoudit účel použití předmětného zdanitelného plnění v návaznosti na zákonná ustanovení § 72 a násl. ZDPH, vztahující se k uplatnění nároku na odpočet daně.
40. V rozsudku ze dne 13. 7. 2022, č. j. 6 Afs 340/2020-40, bod 39, Nejvyšší správní soud, s odkazem na tam uvedenou judikaturu vysvětlil, že pod ekonomickou činnost lze podřadit pouze aktivity, které jsou vykonávány za účelem získání úplaty, resp. aktivity, za něž lze očekávat úplatu. Pokud jsou aktivity bezúplatné, do systému daně nespádají.
41. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2023, č. j. 6 Afs 115/2021-43, bod 38, je plátce daně oprávněn k odpočtu daně na vstupu za podmínky, že přijaté zdanitelné plnění použije v rámci své ekonomické činnosti v souladu s § 72 odst. 1 Z DPH. Samotné vynaložení nákladu na nákup zboží tedy pro vznik nároku na odpočet daně nepostačuje, neboť tím by byla tato zákonná podmínka fakticky anulována.
42. V rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013-42, publ. pod č. 2944/2014 ve Sb. NSS, Nejvyšší správní soud uvedl: „*Jednotlivec, který nabude zboží či služby pro účely ekonomické činnosti, tak činí jako osoba povinná k dani, i když toto zboží či služby nejsou okamžitě pro tuto ekonomickou činnost užity. Podle ustálené judikatury Soudního dvora pojem „ekonomická činnost“ může sestávat z řady po sobě následujících jednání, a mezi těmito jednáními přípravné úkony, jako nabytí prostředků pro provozování, musí být považovány za ekonomické činnosti (viz rozsudky ze dne 14. 2. 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, s. 655, bod 22, ze dne 11. 7. 1991, Lennartz, C-97/90, Recueil, s. I-3795, bod 13, a ze dne 29. 2. 1996, INZO, C-110/94, Recueil, s. I-857, bod 15, jakož i ze dne 3. 3. 2005, Fini H, C-32/03, Sb. rozh., s. I-1599, body 21 a 22).*“
43. Žalobkyně sporovala závěr daňových orgánů, že neprokázala pořízení vozidla za účelem uskutečňování své ekonomické činnosti, tedy za účelem jeho dalšího prodeje.
44. V daňovém řízení stejně jako v žalobě žalobkyně jako důvod odpočtu daně tvrdila, že od prodávajícího pořídila vozidlo proto, aby ho prodala. Žalobkyně konkrétně tvrdila, že tento účel koupě realizovala pověřením komisionáře v dubnu 2016, aby nabízel vozidlo k prodeji, kdy komisionář vozidlo skutečně vystavil a k prodeji nabízel.
45. Soud po prostudování správního spisu souhlasí se žalovaným, že žalobkyně v průběhu daňového řízení nevyvrátila pochybnosti, že nevyužila vozidlo pro ekonomické účely. Předmětem dokazování přitom vzhledem k tvrzením žalobkyně bylo, zda bylo žalobkyní vozidlo využito k prodeji.
46. Během daňové kontroly zjistil správce daně několik indicií, která jej vedly k závěru, že předmětné vozidlo nebylo využíváno k ekonomickým účelům. Přes výzvu k prokázání skutečností žalobkyně tyto pochybnosti nevyvrátila. Daňové orgány zjistily, že žalobkyně podle kupní smlouvy, jíž vozidlo pořídila, byla vázána předkupním právem prodávajícího a byla si vědoma cíle prodávajícího, aby vozidlo žalobkyně dále nepřeprodávala, že R. P., který žalobkyni ovládal, a byl členem představenstva prodávajícího, se vyjadřoval, že pořídil vozidlo pro sebe, aby s ním sám jezdil a navštěvoval různé speciální akce, kdy na volantu vozidla byl vyražen nápis *for Robert*, že žalobkyně od dubna 2016 do ledna 2019 nevyvíjela žádnou ekonomickou činnost vyjma deklarované koupě a prodeje vozidla (soud připomíná, že za obchodní ekonomickou činnost ve smyslu ZDPH se považuje *soustavná činnost obchodníka*) a že koupě vozidla následovala bezprostředně poté, kdy se žalobkyně

po čtyřech neúspěšných pokusech stala plátcem daně. Soud poukazuje na to, že žádné z těchto zjištění žalobkyně nespороvala. Žalobkyně sice uzavřela smlouvu s komisionářem a vozidlo mu předala, ale o naplňování komisionářské smlouvy, tedy že by bylo vozidlo nabízeno k prodeji, vznikly pochybnosti – (i) komisionář v rozporu se smlouvou žalobkyni nepředložil závěrečnou zprávu a vyúčtování, (ii) podle předávacího protokolu žalobkyně předala vozidlo komisionáři předtím, než se uskutečnilo zdanitelné plnění mezi ní a prodávajícím, (iii) výpověď svědka Š. nebyla věrohodná, neboť uvedl, že v rozporu s komisionářskou smlouvou nepředal žalobkyni závěrečnou zprávu ani vyúčtování, dále jeho výpověď byla vnitřně rozporná (svědek uvedl jednak, že komisionářská smlouva trvala od dubna 2016 až do ledna 2019 a po celou dobu bylo vozidlo nabízeno k prodeji, avšak současně i to, že po půlroce od dubna 2016 bylo vozidlo *po finální domluvě* přepraveno do Anglie panu S., protože *pan S. koupil tu společnost Malonia*, kdy se od něj vozidlo 2x až 3x přepravovalo do ČR jen za účelem provedení servisu, přičemž komisionář potvrdil, že věděl, že rok nebo dva se vozidlo nesmí prodat) i v rozporu s jinými důkazy (komisionář v rozporu s výpovědí řidiče uvedl k přepravě v lednu 2019, že řidič neměl k dispozici originál listu CMR). Soud na tomto místě poznamenává, že žalobkyně nezpochybňovala skutkové zjištění správce daně na str. 7 zprávy o daňové kontrole č. j. 147549/22/2401-60561-402087, že žalobkyně neúčtovala o žádných nákladech spojených s provozem vozidla (pojistné, servis atp.). Žalobkyně nevyvrátila ani pochybnosti ohledně dodání vozidla kupujícímu, neboť sice vozidlo dostalo do dispozice pana S., avšak bez souvislosti s uskutečňováním ekonomické činnosti žalobkyně, kdy tvrzené přepravy vozidla v průběhu let 2016 až 2019 do Anglie nesouvisely s prodejem vozidla.

47. Výše uvedené nesrovnalosti podle soudu oprávněně vyvolaly u daňových orgánů pochybnosti o věrohodnosti tvrzení žalobkyně, že komisionářská smlouva byla naplňována a vozidlo bylo v lednu 2019 prodáno kupujícímu. Tvrzení žalobkyně, že komisionář na základě jejího pokynu nabízel vozidlo k prodeji, zpochybnil souhrn zjištění, podle kterých žalobkyně byla smluvně zavázána (s vědomím komisionáře) vozidlo neprodat, dále statutární zástupce žalobkyně se vyjádřil, že pořídil vozidlo pro sebe, kdy ve shodě s tím vozidlo opatřil nápisem *for Robert* (který jistě prodej třetím osobám komplikuje), žalobkyně žádnou ekonomickou činnost nevykonávala a že koupě vozidla následovala pár dnů po čtyřech neúspěšných pokusech žalobkyně stát se plátcem daně. Činnost komisionáře tak, jak ji ve vlastní výpovědi popsal, byla stěží uvěřitelná – zejm. měl vozidlo nabízet k prodeji, ač prodáno být nesmělo, a měl vozidlo nabízet po celou dobu od dubna 2016 až do ledna 2019, ač ještě v roce 2016 bylo vozidlo přepraveno do Anglie panu S.. I okolnosti přepravy v lednu 2019 do Anglie vzbuzovaly pochybnosti – komisionář a řidič se neshodli, kdo měl mít originál listu CMR. Jakkoli by možná jedno z popsaných zjištění nemuselo důvodné pochybnosti o účelu pořízení vozidla vzbudit, ve svém souhrnu lze učinit jednoznačný závěr, že důkazními prostředky předloženými a navrženými žalobkyní sporná skutečnost prokázána nebyla. Jednotlivá zjištění daňových orgánů je nutno vnímat v kontextu a nikoli izolovaně, kdy jednotlivé pochybnosti ve svém souhrnu, vzájemně se prohlubující, vytváří nejistotu. Soud se proto plně ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobkyně v daňovém řízení neprokázala využití vozidla pro ekonomickou činnost.
48. K jednotlivým žalobním námitkám uvádí soud následující.
49. Pokud žalobkyně obecně uvedla, že komisionářská smlouvu, předávací protokol, fotografie přebíraného vozidla, místní šetření k provozovně komisionáře a výpověď

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

svědka Š. prokázaly, že žalobkyně pověřila komisionáře prodejem vozidla, který vozidlo vystavil ve svém autosalonu a nabízel k prodeji za pomoci svých kontaktů, pominula odůvodnění napadeného rozhodnutí. Výše je shrnuto, proč uvedené důkazní prostředky, ani ve svém souhrnu, neprokázaly, že účelem pořízení vozidla žalobkyní nebylo jeho využití pro ekonomickou činnost.

50. Ač se soud vyjádří k tvrzení žalobkyně o prodeji vozidla do Anglie dále ve vztahu k osvobození od daně, již na tomto místě považuje za vhodné uvést, že žalobkyně netvrdila, že by po pořízení vozidla kontinuálně činila sled úkonů a jednání, které měly a mohly vést k prodeji vozidla a dosažení zisku z úplaty. Dispozice žalobkyně, jimiž umožnila třetím osobám v Anglii vozidlo užívat, nenašly odraz v přijatých plněních žalobkyně. Jinak řečeno, bezúplatné aktivity žalobkyně nemohly představovat ekonomickou činnost spadající do systému. Vynaložení nákladu na nákup zboží pro vznik nároku na odpočet daně nepostačuje.
51. Dále žalobkyně brojila proti hodnocení výpovědi svědka Š.. Kromě obecných výhrad, postrádajících konkrétní argumentaci, žalobkyně daňovým orgánům vytkla, že nepřihlížely k částem výpovědi ve prospěch žalobkyně, kde svědek popsal způsob, účel a průběh spolupráce s žalobkyní i místo, čas a způsob předání vozidla žalobkyní komisionáři. Žalobkyně však konkrétně neuvedla, jaká *konkrétní* vyjádření svědka byla pominuta. Na soudu nebylo, aby je bez odpovídajících konkrétních žalobních námitek ve výpovědi svědka vyhledával a domýšlel, jak chtěla žalobkyně argumentovat.
52. Žalovaný dále podle žalobkyně neidentifikoval rozpory ve výpovědi, ač ji vyhodnotil jako nevěrohodnou. Nevěrohodnost výpovědi svědka Š. ve vztahu k údajům o okolnostech pozdějšího prodeje do Anglie, přitom podle žalobkyně nemohla znevěrohodnit jeho celou výpověď jako celek, tedy i pasáž o plnění komisionářské smlouvy.
53. Soud žalobkyni nepřisvědčil. Žalovaný v bodě 40 napadeného rozhodnutí shrnul podstatné části výpovědi svědka Š. a identifikoval zde jednak rozpor jeho výpovědi s výpovědí řidiče ohledně manipulace s listem CMR a přepravy do Anglie a jednak vnitřní rozpor jeho výpovědi ohledně spolupráce s žalobkyní na prodeji vozidla i po ukončení komisionářské smlouvy, kdy svědek současně tvrdil předání vozidla panu S. již půl roku od jeho převzetí od žalobkyně. I soud považuje uvedené rozpory za takové, že znemožňují učinit závěr, že komisionář naplňoval komisionářskou smlouvu a nabízel vozidlo k prodeji od dubna 2016 do ledna 2019. Výtka žalobkyně, že daňové orgány chybně měly výpověď svědka Štekl za nevěrohodnou a nepoužitelnou jako celek, nebyla na místě, neboť v bodě 40 napadeného rozhodnutí žalovaný při hodnocení výpovědi uvedl, že prokázala, že vozidlo bylo v průběhu let 2016 až 2019 opakovaně přepravováno z tuzemska do jiného členského státu a zpět, ovšem bez souvislosti s dodáním vozidla jako zboží. Ve vztahu k žalobní námitce na str. 14 žaloby, že žalovaný pominul, že svědek Štekl výslovně potvrdil existenci komisionářské smlouvy, místo, způsob, dobu a detaily jejího plnění, soud uvádí, že žalovaný nepominul, že komisionář potvrdil uzavření komisionářské smlouvy, ani skutečnosti svědkem tvrzené o jejím plnění (žalobkyně konkrétněji svou námitku neformulovala).
54. Naplnění komisionářské smlouvy samo o sobě jistě nevyvrací nepředložení závěrečné zprávy a vyúčtování komisionářem žalobkyní. Žalovaný však takto napadené rozhodnutí neodůvodnil – v bodě 25 totiž uvedl, že přestože předložení těchto dokumentů bylo ve smlouvě ujednáno, žalobkyně je nepředložila, i když se mohly prokázání nabízení vozidla

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

týkat. Pokud žalobkyně v žalobě namítla, že je takové nepředložení irelevantní, protože smlouva neobsahuje závazek komisionáře vyhotovit a předat tuto zprávu a vyúčtování v písemné podobě, nelze jí přitakat. V odst. I.3 dohody o ukončení komisionářské smlouvy bylo sjednáno, že závěrečné zpráva a vyúčtování má být *vyhotovena a předána*. Soud má za to, že zvolením těchto slov je určena písemná forma informací. Ale i kdyby tomu tak nebylo, fakt, že dokumenty poskytnuty nebyly, nevedl k závěru, že by bylo naplnění smlouvy vyvráceno – jen podpořilo (v souhrnu s ostatními zjištěními) pochybnosti o naplnění smlouvy. V podstatě totéž lze uvést k žalobní námitce, že žalovaný neměl argumentovat daňovým dokladem prodávajícího, kde byl jako datum uskutečnění zdanitelného plnění uveden den 26. 4. 2016, kdy vozidlo bylo předáno komisionáři již dne 20. 4. 2016. Tento rozpor v datech, jistě vysvětlitelný chybou v psaní, izolovaně nevedl k závěru o neplnění komisionářské smlouvy, jak žalobkyně tvrdí v žalobě, ale jen podpořil (v souhrnu s ostatními zjištěními) pochybnosti o naplnění smlouvy (viz bod 25 napadeného rozhodnutí).

55. Námitka, že zjištění daňových orgánů o jejím zázemí a sídle i průběhu její registrace k dani a průběhu vyměřovacího řízení, jsou irelevantní, nebyla důvodná. Žádné z těchto zjištění nevyvrací využití vozidla pro ekonomickou činnost žalobkyně, ale společně i s ostatními zjištěními jsou solidním základem pro závěr, že o takovém využití jsou pochybnosti. Bylo na žalobkyni, aby je vyvrátila.
56. Totéž lze uvést k žalobní argumentaci ohledně značky *for Robert* na volantu vozidla a veřejným vyjádřením zástupce žalobkyně. Ani jedno z toho nemůže využití vozidla pro prodej vyvrátit, ale naprosto logicky každé z nich (a navíc ve spojení se všemi ostatními výše uvedenými skutečnostmi) u každého musí vzbudit pochyby, zda vskutku žalobkyně chtěla vozidlo prodat, pokud se její zástupce vyjadřoval jinak a na volant nechala žalobkyně vyrazit nápis, který prodej nepodpořil (se skutkovou verzí reality, pro kterého jiného R. bylo vozidlo vyrobeno, žalobkyně nepřišla).
57. Námitku, že vozidlo bylo po celou dobu v účetnictví žalobkyně vedeno jako zboží, aniž daňové orgány vyzvaly žalobkyni k nápravě, žalobkyně v daňovém řízení neuplatnila. Soud přezkoumává napadené rozhodnutí žalovaného podle § 75 odst. 1 s. ř. s. ke skutkovému stavu, který existoval v době rozhodnutí žalovaného, a hodnotí správnost jeho úvah ve vztahu k tvrzením a důkazům shromážděným v daňovém řízení. Jelikož žalobkyně takto v daňovém řízení neargumentovala, nemohly daňové orgány pochybit, pokud se touto otázkou nezabývaly. Na soudu nelze žádat, aby poprvé v řízení před ním posuzoval skutkové tvrzení žalobkyně, které žalobkyně v daňovém řízení neuplatnila a ani netvrdila, proč ji uplatnit nemohla. Nadto soud uvádí, že způsob zaúčtování vozidla nemohl být důkazem o účelu jeho pořízení.

Osvobození od daně

58. Soud připomíná, že podle § 64 odst. 1 ZDPH je jednou z podmínek osvobození od daně dodání zboží do jiného členského státu, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Podle § 21 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 13 odst. 1 ZDPH se při dodání zboží považuje zdanitelné plnění za uskutečněné dnem převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem.
59. Daňový subjekt je tedy povinen prokázat mj., že převedl právo nakládat se zbožím jako vlastníkem a že toto zboží bylo fyzicky přepraveno do jiného členského státu (viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 27. 9. 2007, C-409/04, Teleos, odst. 37 až 42, ze dne 16.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

12. 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding, odst. 29, nebo ze dne 9. 10. 2014, C-492/13, Traum, odst. 24).

60. Z bodu 38 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 30/2017-30, vyplývá, že je podstatné posoudit, kdy a mezi kým došlo k dodání zboží. Podle ustálené judikatury Soudního dvora pojem „dodání zboží“ *„neodkazuje na převod vlastnictví způsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku“* (srov. rozsudek ze dne 8. 2. 1990 ve věci C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe). V návaznosti na uvedenou judikaturu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014 - 46, dovodil, že *„dodáním zboží se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. [...] právo nakládat se zbožím jako vlastník zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku“*.
61. Převod vlastnického práva dle vnitrostátních předpisů sice „dodání zboží“ pro účely DPH nevyčerpává, zásadně však představuje dodání zboží pro účely DPH (rozsudek Soudního dvora EZ ze dne 19. 12. 2018, C-414/17, věc AREX CZ). V rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016–176, Nejvyšší správní soud připomněl, že byť převod práva nakládat se zbožím jako vlastník nemusí nutně splývat s převodem vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů, neznamená to, že by otázka převodu vlastnictví nehrála vůbec žádnou roli. Právo nakládat se zbožím jako vlastník nelze vykládat tak, že se jedná výlučně o převod vlastnického práva, zpravidla však bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník právě jeho vlastník, výjimečně půjde také o převod jiných práv, která dovolí nabyvateli nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako kdyby na něj vlastnické právo bylo převedeno. Také v rozsudku ze dne 29. 5. 2020, č. j. 8 Afs 74/2019–68, Nejvyšší správní soud potvrdil, že převod vlastnického práva zásadně představuje dodání zboží ve smyslu § 13 zákona o DPH, byť výjimečně může k převodu práva se zbožím nakládat jako vlastník dojít i jiným způsobem. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník nevyžaduje, aby strana, na kterou je zboží převáděno, zboží fyzicky držela, aby k ní bylo zboží fyzicky přepraveno nebo ho fyzicky obdržela (srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 20. 6. 2018, C-108/17, věc Enteco Baltic). K dodání zboží může dojít i dokumentární formou, nikoli jen fyzickým převzetím. V rozsudku ze dne 23. 4. 2020, C-401/18, věc Herst, s. r. o., Soudní dvůr EU i Nejvyšší správní soud zdůraznily nikoliv faktickou možnost se zbožím nakládat, ale možnost ovlivňovat právní situaci zboží, možnost oprávněně nakládat se zbožím za stejných podmínek jako jeho vlastník (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2023, č. j. 6 Afs 115/2021-43, body 29 až 32).
62. Lze shrnout, že vzhledem k vyjádřeným pochybnostem správce daně žalobkyni tížilo důkazní břemeno prokázání toho, že převedla na kupujícího právo nakládat s vozidlem jako vlastník a v souvislosti s tímto dodáním bylo vozidlo fyzicky přepraveno z tuzemska do jiného členského státu. Právo nakládat s vozidlem jako vlastník zahrnuje přitom veškeré převody opravňující kupujícího k faktickému nakládání s vozidlem, jako by byl vlastníkem tohoto majetku. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník nevyžaduje, aby strana, na kterou je zboží převáděno, zboží fyzicky držela.
63. Soud dále připomíná, že svého důkazního břemene se nemohla žalobkyně zbavit s odkazem na vyhledávací povinnost správce daně, neboť jí nebyla nahrazena povinnost

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

žalobkyně tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila - správce daně je povinen prokázat jen to, že o souladu tvrzení daňového subjektu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby.

64. Soud po prostudování správního spisu souhlasí se žalovaným, že žalobkyně v průběhu daňového řízení nevyvrátila pochybnosti o skutečném dodání vozidla žalobkyní kupujícímu v lednu 2019 do Velké Británie. Předmětem důkazního břemene žalobkyně bylo její tvrzení v daňovém řízení, že její plnění pro kupujícího deklarované daňovým dokladem č. 190001 a spočívající v dodání vozidla kupujícímu na základě kupní smlouvy ze dne 10. 1. 2019, bylo osvobozeno od daně ve smyslu § 64 ZDPH, kdy vozidlo bylo fyzicky přepraveno z ČR do jiného členského státu.
65. Během daňové kontroly zjistil správce daně několik skutečností, která zpochybnila, že předmětné vozidlo žalobkyně kupní smlouvou ze dne 10. 1. 2019 převedla na kupujícího a v souvislosti s tímto dodáním bylo vozidlo fyzicky přepraveno z tuzemska do jiného členského státu. Přes výzvu k prokázání skutečností žalobkyně tyto pochybnosti žalobkyně nevyvrátila. Indicie, které zpochybnila dodání vozidla kupujícímu, daňové orgány spatřovaly v tom, že v databázi evidence vozidel i v mezinárodním systému EUCARIS byla ke dni 22. 1. 2021 stále jako vlastník a provozovatel vozidla uvedena žalobkyně, dále že žalobkyně podala daňové přiznání s deklarovaným převodem vozidla krátce po zjištění úmyslu správce daně zahájit daňovou kontrolu za účelem prověření odpočtu daně z pořízení vozidla, dále že britský správce daně prověřuje kupujícího v souvislosti se zapojením se do podvodu v rámci pořízení vozidla společností Malton, kdy kupující pořízení vozidla popřel a pan S. sdělil, že vozidlo pořídil pro sebe prostřednictvím společnosti Malton, která vozidlo přepravila, dále že podle údajů britského správce daně měla být v rozporu s údaji českého veřejného rejstříku v květnu 2016 jediným akcionářem žalobkyně společnost FINPEN, která své akcie na žalobkyni převedla společnosti Malton, kdy celý obchod financovala JBR, a podle kupní smlouvy mezi Malton a panem S. měla následně Malton prodat vozidlo panu S. a pan S. podle kupní smlouvy měl následně prodat vozidlo společnosti JBR a bezprostředně poté si od ní vozidlo pronajmout. Všechna popsaná zjištění žalobkyně v žalobě nezpochybňovala a soud je ve shodě s daňovými orgány hodnotí v jejich souhrnu jako důvod vzniku pochybností o dodání vozidla kupujícímu. Již jen samotný fakt, že žalobkyně, ač tvrdila převod vlastnictví vozidla na kupujícího, i po dobu několika následujících let neučinila kroky ke změně zápisu vlastníka a provozovatele v národním ani mezinárodním registru vozidel, dává vzniknout pochybám, zda vozidlo bylo skutečně kupujícímu převedeno a dodáno. Uvedená pochybnost byla znásobena dalšími zjištěnými skutečnostmi spočívajícími zejména v tom, že k daňovému tvrzení o dodání vozidla kupujícímu došlo bezprostředně po zjištění, že správce daně bude prověřovat okolnosti spojené s pořízením vozidla, a v tom, že sám kupující pořízení vozidla popírá, vozidlo bylo přeprodáváno subjekty anglického práva, kdy pan S. tvrdil, že vozidlo přepravila Malton. Souhrn těchto skutečností, zahrnující zjištění o tom, že žalobkyně je stále vedena jako vlastník vozidla v registrech, kupující dodání vozidla popírá a vozidlo bylo předmětem kupních smluv mezi subjekty anglického práva, zcela jistě dostačuje k závěru, že dodání vozidla žalobkyní kupujícímu je pochybné.
66. Soud přisvědčuje daňovým orgánům, že pochybnosti podporovala i samotná kupní smlouva mezi žalobkyní a kupujícím ze dne 10. 1. 2019 ve vztahu k ujednání o způsobu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

úhrady kupní ceny, pokud zde byla započítávána postoupením nabytá pohledávka kupujícího ve značné výši, aniž by byla evidována v účetnictví žalobkyně, a pokud žalobkyně minimálně do září 2019 od kupujícího nezapočtený zbytek kupní ceny nepřijala.

67. Ve shodě s daňovými orgány soud hodnotí jako důvod pro vznik pochybností o dodání vozidla kupujícímu zjištění k přepravě vozidla dne 10. 1. 2019 do Anglie a souvislost dodání vozidla kupujícímu s tvrzenými přepravami vozidla v průběhu let 2016 až 2019 z tuzemska. Řidič nepotvrdil přepravu právě ve vztahu k vozidlu a k přepravě, kterou provedl, uvedl, že list CMR předal komisionáři. Oproti tomu komisionáře (svědek Š.), který měl přepravu podle listu CMR zajišťovat, vypověděl, že řidič list CMR při přepravě neměl a že v období duben 2016 až leden 2019 bylo vozidlo první půlrok v Praze, ale pak v Anglii u pana S. a do Prahy jezdilo pouze na servisní úkony, přičemž v lednu 2019, časově si přesně nepamatoval, vozidlo někdo od pana S. převezl k němu a zase odvezl. Daňové orgány správně vyhodnotily, že nebyl prokázán účel přepravy dne 10. 1. 2019, to znamená její spojitost s dodáním vozidla kupujícímu.
68. Nadto soud poukazuje na to, že komisionář vypověděl, že převoz vozidla do Anglie v roce 2016 byl důsledkem *finální dohody*, a v listinách předložených žalobkyní v daňovém řízení nepřehlédl, že pan S. měl podepsat kupní smlouvu v Praze, předávací protokol o převzetí vozidla v Karlových Varech a podle tvrzení žalobkyně fakticky převzít vozidlo ve Francii, to všechno dne 10. 1. 2019. Podotknout lze, že předávací protokol ze dne 10. 1. 2019 obsahuje údaj o nižším kilometrovém stavu tachometru vozidla (50 km), než který mělo vozidlo vykazovat při jeho převzetí komisionářem v dubnu 2016 (89 km).
69. Soud aprobuje i závěr žalovaného, že osvobození od daně z titulu deklarovaného dodání vozidla kupujícímu vylučuje již neprokázání pořízení vozidla žalobkyní pro účely uskutečnění své ekonomické činnosti.
70. Soud tak ve shodě s žalovaným uvádí, že správní spis obsahuje dostatek důkazů ke zpochybnění fakticity deklarovaného dodání vozidla do jiného členského státu.
71. K jednotlivým žalobním námitkám uvádí soud následující.
72. V odvolání ze dne 9. 3. 2022 v rámci daňového řízení tvrdila žalobkyně výslovně následující skutkový děj: Z důvodu změny vlastnictví akcií žalobkyně bylo s jejím vědomím a souhlasem vozidlo v červnu 2016 převezeno do Anglie a zde bylo v držení třetích osob s výjimkou doby, kdy bylo v ČR za účelem provedení několika nutných servisních úkonů. Dne 10. 1. 2019 uzavřela žalobkyně kupní smlouvu s kupujícím, kterou na něj převedla právo nakládat s vozidlem jako vlastník, a téhož dne bylo vozidlo opětovně přepraveno do Anglie po servisním úkonu. Až do uzavření kupní smlouvy dne 10. 1. 2019 bylo vozidlo ve vlastnictví žalobkyně. Žalobkyně tvrdila, že splnění podmínky dle § 64 ZDPH spatřuje v přepravě vozidla do Anglie v roce 2016, kde se kontinuálně nacházelo, byť kupní smlouva byla uzavřena až v lednu 2019. Žalobkyně v odvolání též uvedla, že *navíc lze k dodání vozidla v lednu 2019 přiřadit i přepravu v tomto měsíci*.
73. Žalobkyně v žalobě uvedené skutečnosti potvrdila a dodala, že vzhledem k tomu, že v lednu 2019 byl na vozidlu v ČR proveden servisní úkon, byla přeprava vozidla v lednu 2019 žalobkyní *přiřazena ke kupní smlouvě s kupujícím* (str. 11 žaloby). Žalobkyně v žalobě na str. 9 výslovně tvrdila, že byla vlastníkem vozidla až do uzavření kupní smlouvy dne

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

10. 1. 2019 i že osoby v Anglii nabyly právo zacházet s vozidlem jako vlastník již v roce 2016.
74. Žalobkyně v daňovém řízení i v žalobě tedy skutkově tvrdila, že vozidlo bylo v červnu 2016 přepraveno z tuzemska do Anglie, kde bylo (bez tvrzeného právního důvodu) kontinuálně užíváno třetími osobami. V lednu 2019 byl na vozidle prováděn v ČR servisní úkon a žalobkyně uzavřela dne 10. 1. 2019 s kupujícím kupní smlouvu o převodu vlastnictví k vozidlu. Téhož dne bylo vozidlo přepraveno z tuzemska do Francie, kde ho převzal kupující. Přepřavu, která zakládá splnění podmínky pro osvobození od daně, žalobkyně tvrdila variantně tak, že buď jde o přepravu vozidla do Anglie v roce 2016, nebo lze k dodání vozidla přiřadit přepravu dne 10. 1. 2019.
75. Ohledně žádné z variant nabízených žalobkyní však nebyly pochybnosti daňových orgánů žalobkyní vyvráceny. Žalobkyně tvrdí, že na kupujícího převedla právo nakládat s vozidlem jako vlastník kupní smlouvou ze dne 10. 1. 2019. Přeprava uskutečněná mezi tuzemskem a Anglií v roce 2016, i kdyby byla prokázána, tudíž logicky nemohla být realizací téměř o tři roky později uzavřené kupní smlouvy. Pokud jde o přepravu dne 10. 1. 2019, žalobkyně sama uváděla, že ji ke kupní smlouvě *přiřadila*, protože bylo vozidlo do Anglie přepravováno v souvislosti se servisním úkonem prováděným v ČR. Interkomunitární přeprava odůvodňující osvobození od daně však musí být faktickou realizací převodu práva nakládat s vozidlem jako vlastník, nemůže jít o *nějakou* přepravu v časovém období uzavření převodní smlouvy. Soud dodává, že pokud žalobkyně argumentovala tím, že osoby v Anglii nabyly právo zacházet s vozidlem jako vlastník již v roce 2016, nemohlo to být významné pro sporné osvobození od daně, neboť žalobkyně uplatnila osvobození od daně pro plnění pro kupujícího deklarovaným daňovým dokladem č. 190001 ze dne 10. 1. 2019, tedy ve vztahu k jinému převodu vlastnického práva, odlišnému jak časem, tak i stranou kupující.
76. Žalobkyně dále daňovým orgánům vytkla, že se nezabývaly i variantami s dopady do daně ve zdaňovacím období červen 2016, spočívajícími v přemístění obchodního majetku žalobkyně ve smyslu § 13 odst. 6 ZDPH a jeho následným dodáním s místem plnění mimo Českou republiku v Anglii, případně poskytnutím obchodního majetku bez úplaty dle § 13 odst. 5 ZDPH. Dále žalobkyně namítala, že nebyla-li uzavřena kupní smlouva, vozidlo nabyt do svého vlastnictví pan S. vydržením na základě držby vozidla poskytnuté mu společností JBR.
77. Námitky nebyly důvodné.
78. Soud připomíná, že sama žalobkyně v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období leden 2019 na ř. 20 uplatnila osvobození od daně z titulu dodání vozidla do jiného členského státu kupujícím dle § 64 odst. 1 ZDPH. Žalobkyně v daňovém řízení ani v žalobě neuvedla, v jakém konkrétním skutkovém ději mělo spočívat přemístění obchodního majetku žalobkyně ve smyslu 13 odst. 6 ZDPH, netvrdila ani, že by přemístění bylo realizováno za účelem uskutečňování jejích ekonomických činností v jiném členském státě (srov. § 13 odst. 6 věta druhá ZDPH). Obdobně žalobkyně v daňovém řízení ani v žalobě konkrétně netvrdila, že ve smyslu § 13 odst. 5 ZDPH (za použití § 13 odst. 4 ZDPH) použila hmotný majetek pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce. Též žalobkyně netvrdila, že vozidlo nabyt do svého vlastnictví nikoli kupující, ale pan S., a to vydržením.

79. Jak soud vysvětlil výše, daňové orgány nebyly povinny zjišťovat a prokazovat, jaké majetkové dispozice žalobkyně s vozidla v letech 2016 až 2019 provedla. Dle principů rozložení důkazního břemene v daňovém řízení měly daňové orgány prokázat jen existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených dokladů se skutečností, jejich úkolem nebylo prokázat, ani že předložené a tvrzené údaje o převodu a přepravě vozidla na základě kupní smlouvy ze dne 10. 1. 2019 kupujícímu jsou v rozporu se skutečností, ani jak ve skutečnosti žalobkyně s vozidlem naložila. Daňové orgány existenci pochybností prokázaly. Žalobkyně však tvrzení o převodu a přepravě neprokázala. K žalobním tvrzením, že ohledně přemístění obchodního majetku žalobkyně ve smyslu § 13 odst. 6 ZDPH a poskytnutí obchodního majetku bez úplaty dle § 13 odst. 5 ZDPH a vydržení vozidla panem S. nyní nelze přihlížet, neboť těžiště dokazování se nachází v daňovém řízení, kde žalobkyně tvrdila, že vozidlo prodala a přepravila do jiného členského státu v lednu 2019 kupujícímu. K těmto tvrzením směřovalo důkazní řízení před daňovými orgány, a proto nyní žalobkyně nemůže v řízení před správním soudem s úspěchem svoji verzi měnit a tvrdit odlišné skutečnosti. Soud přezkoumává napadené rozhodnutí podle § 75 odst. 1 s. ř. s. ke skutkovému stavu, který existoval v době rozhodnutí žalovaného a posuzuje správnost jeho úvah ve vztahu k tvrzením a důkazům shromážděným v daňovém řízení. Pokud žalobkyně nevyužila prostor v řízení před daňovými orgány k tvrzení a prokazování, nemůže důsledky neunesení důkazního břemena zhojit v řízení před správním soudem. Soud shrnuje, že úkolem správce daně ani žalovaného nebylo z vlastní iniciativy a bez konkrétních důkazů či tvrzení žalobkyně zvažovat, zda vozidlo nebylo již v roce 2016 přemístěno za účelem uskutečňování ekonomických činností žalobkyně v jiném členském státě nebo zda žalobkyně vozidlo nepoužila pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností.
80. Obdobně lze vypořádat žalobní argumentaci, v níž se žalobkyně dovolává varianty, že vozidlo bylo kupujícímu dodáno v místě plnění na území ČR. Takovou skutkovou verzi reality žalobkyně nikdy předtím netvrdila. Nadto je nyní tvrzená verze v rozporu nejen s tvrzeními žalobkyně v daňovém řízení, ale i jí předloženými důkazními prostředky, např. daňovým dokladem č. 190001 s údajem o místě dodání Calais ve Francii a listem CMR.
81. Žalobkyně v žalobě namítla, že daňové orgány nepředložily žádnou relevantní argumentaci o neplatnosti kupní smlouvy. Námitka se mýjela důvody napadeného rozhodnutí, kdy daňové orgány žádný závěr o neplatnosti kupní smlouvě neučinily. Daňové orgány řádně zpochybnilly daňové tvrzení žalobkyně, že dne 10. 1. 2019 prodala vozidlo kupujícímu souhrnem zjištění (zejména toto vylučující údaje evidence vozidel, popření koupě kupujícím). Bylo na žalobkyni, aby pochybnosti vyvrátila, což neučinila. Proto nelze přisvědčit ani východisku žalobní argumentaci, že nebyla-li prokázána přeprava dne 10. 1. 2019 související s kupní smlouvou s kupujícím, ale byla prokázána platnost kupní smlouvy, mělo být odepřeno osvobození od daně, avšak odpočet daně měl být uznán.
82. Argumentovala-li žalobkyně v žalobě tím, že jí nezapočtený zbytek kupní ceny uhradil kupující v hotovosti, takové tvrzení v daňovém řízení neuvedla, ani neprokázala, přičemž v žalobě sama poukázala na to, že podle kupní smlouvy měl být převod vlastnického práva na kupujícího právě touto úhradou podmíněn.
83. V bodě 26 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že o zápočtu pochyboval, neboť vzájemná pohledávka kupujícího nebyla v účetnictví žalobkyně evidována a žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

nepředložila žádné důkazní prostředky svědčící o její existenci. V bodě 32 napadeného rozhodnutí žalovaný dodal, že kupní smlouva a dohoda o zápočtu byly výše uvedenými skutečnostmi znevěrohodněny. Žalobkyně v žalobě namítla, že existence pohledávek za žalobkyní způsobitelných k započtení vyplývá z předloženého účetnictví, *ze kterého vyplývá existence dluhů žalobkyně vůči panu D. S. (účet 325100 a účet 379100) ve výši 27 596 190 Kč, což odpovídá následně započítávané částce ve výši 1 071 696,70 EUR*. Námitka nemůže být důvodnou již jen z důvodu, že se žalobkyně dovolává zaúčtování svého dluhu u D. S., přičemž předmětem zápočtu kupní ceny z kupní smlouvy ze dne 10. 1. 2019 nebyla žádná pohledávka D. S. vůči žalobkyni. Žalobkyně tedy v žalobě nevyvrací, že pohledávka, která byla kupní smlouvou kupujícím započítávána, nebyla zaúčtována. Žalobkyně tvrdí zaúčtování pohledávky pana S., nikoli pohledávky kupujícího. Navíc, i kdyby byla pohledávka kupujícího zaúčtována, nevyvrací to nijak závěr žalovaného, že její existence nebyla prokázána, neboť dispozice s touto pohledávkou, které žalobkyně tvrdí (postoupení a započtení), se nevztahují k existenci, tj. právnímu důvodu vzniku a trvání pohledávky. Soud dodává, že žalobkyně se zaúčtování započítávané pohledávky na kupní cenu v daňovém řízení vůbec nedovolávala, a proto pouze *obiter dictum* soud dodává, že v účetnictví žalobkyně založeném ve správním spisu, konkrétně na účtech uvedených žalobkyní v žalobě (325100 a 379100), není zaúčtován žádný závazek žalobkyně ani u kupujícího, ani u D. S..

84. Námitka, že údaje v registru vozidel nemají konstitutivní účinky, nebyla důvodná. O východisku žalobkyně nemůže být sporu, avšak daňové orgány neuzavřely, že obsah registrů převod vozidla vylučuje. Jen dospěly k závěru, že ve spojení s ostatními výše uvedenými skutečnostmi zápis žalobkyně jako vlastníka vozidla v registrech zpochybňuje její tvrzení, že kupní smlouvou převedla na kupujícího vlastnické právo k vozidlu. Žalobkyně se proto mylila, pokud měla obsah registrů za irelevantní – údaje registrů byly ve vztahu k pochybnostem o vlastnictví vozidla právně významné.
85. Žalovaný podle žalobkyně rozlišoval mezi účinností kupní smlouvy podle předpisů soukromého práva a prokázáním přepravy vozidla. Jak žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, žalobkyně z výše popsaných důvodů neodstranila správcem daně předestřené pochybnosti jak ve vztahu k samotnému dodání vozidla kupujícímu, tak i ve vztahu k souvislosti přepravy dne 10. 1. 2019 s prodejem vozidla kupujícímu téhož dne. Jak bylo výše uvedeno, žalobkyni nelze přisvědčit, že by podmínky pro osvobození od daně mohly být naplněny tím, že přeprava dne 10. 1. 2019 byla uskutečněna v souvislosti s provedením servisu na vozidle v ČR a byla *přiřazena* ke kupní smlouvě z téhož dne. Taková tvrzení žalobkyně v podstatě vyvracejí závěr, že by přeprava dne 10. 1. 2019 byla provedena jako plnění závazku žalobkyně z kupní smlouvy.
86. Pokud žalobkyně namítala, že nelze spatřovat nic zvláštního na skutečnosti, že se list CMR vyměňoval formou emailu, jak bylo potvrzeno výpovědí komisionáře, pominula, že výpověď svědka Š. byla v tomto směru v jasném rozporu s výpovědí řidiče, který tvrdil, že měl k dispozici originál listu CMR, což u daňových orgánů oprávněně vzbudilo pochybnosti.
87. Námitku, že daňové orgány neunesly své důkazní břemeno podle § 8 odst. 3, 4 a § 92 odst. 5 daňového řádu, pokud jde o neprokázané závěry o *zjevně fiktivně vytvořené* důkazní prostředky, *účelově vytvořené* právní vztahy, *účelová* tvrzení, žalobkyně konkrétně vztáhla jen na závěr žalovaného o účelovosti kupní smlouvy a právní vztahy mezi subjekty obchodního případu. Soud vyhledal v napadeném rozhodnutí, že v bodech 31, 32 a 47

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

žalovaný dospěl k závěru, že z listin předložených britským správcem daně plynula určitá účelová formálně vytvořená konstrukce právních vztahů, jejímž zjevným účelem bylo, aby se předmětné La Ferrari dostalo do dispozice pana S., neboť tohoto nebylo možné dosáhnout z důvodu přísné prodejní politiky výrobce těchto vozů běžným způsobem. Žalovaný uvedl, že z listin poskytnutých britským správcem daně vyplynul zájem pana S., akcionáře kupujícího a zástupce společnosti Malton, pro sebe získat vozidlo. Žalovaný vysvětlil, že tento cíl měl být naplněn sledem kroků (převod akcií žalobkyně z FINPEN na Malton, prodej vozidla z Malton panu S., prodej vozidla panem S. společnosti JRB, nájem vozidla panem S. od společnosti JRB), kdy uvedená právní jednání byla účelově vytvořena z důvodu přísné prodejní politiky výrobce Ferrari, spočívající v tom, že nejluxusnější a nejdražší vozidla, jímž vozidlo je, mohou být prodána pouze kupujícím splňujícím přísné podmínky, které si výrobce následně sám vybere. Soud shrnuje, že žalovaný měl za účelově vytvořené smlouvy, jejichž výsledkem mělo být užívání vozidla panem S., jimiž nevlastník (Malton, ovládaný panem S.) převáděl vozidlo tak, aby ho dal panu S. k dispozici. Žalovaný vysvětlil, že uzavření smluv bylo jedinou možností, aby pan S. pro sebe vozidlo pořídil. Pokud žalobkyně dispozice s vozidlem anglickými subjekty nesporeovala a tvrdila, že v lednu 2019 byl prováděn na vozidle v ČR servis a dopravu dne 10. 1. 2019 ke kupní smlouvě s kupujícím jen *přiradila*, nelze žalovanému vytknout, že měl kupní smlouvu s kupujícím za účelově uzavřenou. Žalovaný tím vyjádřil, že z výše uvedených důvodů jsou pochybnosti o věrohodnosti kupní smlouvy. Soud s tímto závěrem žalovaného souhlasí, kdy žalobkyni nic nebránilo pochybnosti daňových orgánů vyvrátit. Soud v této souvislosti znovu poukazuje na to, že kupující popřel, že by od žalobkyně kupní smlouvou vozidlo koupil, tudíž přehnaným není závěr o pochybnosti o věrohodnosti kupní smlouvy, tj. její účelovosti. Podle soudu žalovaný prokázal důvodné pochybnosti o dodání vozidla kupujícímu, kdy z provedených důkazů je patrné, že záměrem zúčastněných nejspíše bylo bezprostředně po koupi vozidla žalobkyni dostat vozidlo do dispoziční sféry pana S. za současného získání osvobození od DPH s nárokem na odpočet. Z dokazování neplyne žádný jiný rozumný důvod popsaného řetězce transakcí. Žalobkyně ve své argumentaci pomíjí, že žalovaný odůvodnil, proč měl popsané smlouvy za nevěrohodné, resp. účelově uzavřené. Žalobkyni tedy nelze přisvědčit, že žalovaný svůj závěr neodůvodnil, přičemž žalobkyně s argumentací žalovaného v žalobě nijak nepolemizuje. Žalobkyně účel svých právních jednání explicitně přiznala, když uvedla v žalobě, že účelem právní konstrukce bylo dodržení smluvních podmínek výrobce vozidel Ferrari (viz str. 13 žaloby), ale že to nebylo na újmu jejich souladu s právem. V bodě 50 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že důvodem rozhodnutí je neunesení důkazního břemene žalobkyní o uskutečňování ekonomické činnosti s tím, že (hypoteticky), pokud by žalobkyně důkazní břemeno unesla, mohlo by být uvažováno o zneužití práva, případně disimulovaném právním jednání. Z toho je zřejmé, že žalovaný závěr o zneužití práva ve smyslu § 8 odst. 4 daňového řádu ani disimulovaném právním jednání ve smyslu § 8 odst. 3 a § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu důvodem napadeného rozhodnutí neučinil.

88. K žalobním námitkám týkajícím se hodnocení výpovědi řidiče soud uvádí, že obdobné odvolací námitky vypořádal žalovaný v bodech 60 a 61 napadeného rozhodnutí tak, že v posouzení této výpovědi neshledal pochybení a dodal, že výpověď nebyla nesrozumitelná ani neúplná, ale byla nevěrohodná vzhledem k rozporu s jinými důkazy. Žalovaný v napadeném rozhodnutí netvrdil, že výpověď řidiče byla nekomplexní nebo obecná, jak je mu podsouváno v žalobě.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Penále

89. Podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu platí, že pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.
90. Podle § 87 odst. 4 daňového řádu platí, že dojde-li k zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoli byl naplněn důvod pro vydání této výzvy, nemá tato skutečnost vliv na účinky tohoto zahájení. Daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto zahájené daňové kontroly.
91. Pokud tedy správce daně nesprávně upřednostní daňovou kontrolu před výzvou, nemůže daňovému subjektu stanovit penále z částky doměřené daně.
92. Žalobkyně namítla nezákonnost stanoveného penále pro rozpor s § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť mělo být z citovaného textu zprávy o daňové kontrole zřejmé, že správce daně již před zahájením daňové kontroly důvodně předpokládal, že daň bude doměřena, a proto měl nejprve žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání.
93. Žalobkyně odůvodnila závěr, že správce daně již před zahájením daňové kontroly důvodně předpokládal, že daň bude doměřena, tím, že citovaný text je ve zprávě o daňové kontrole uveden v části, kde správce daně obsáhle popisuje svoji vyhledávací činnost včetně několika místních šetření před zahájením daňové kontroly, která správce daně již před zahájením daňové kontroly vedla k závěrům o ekonomické činnosti žalobkyně, přičemž tyto závěry byly následně důvodem k doměření daně. Dále žalobkyně odkázala na str. 16 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně uvedl, že k pochybnostem o ekonomické činnosti žalobkyně přispěly i skutečnosti zjištěné při vyhledávací činnosti před zahájením daňové kontroly. Podle žalobkyně správce daně prováděl vyhledávací činnost v letech 2016-2018 zaměřenou na skutečnosti související s její ekonomickou činností a s pořízením vozidla, tedy již od doby, kdy žalobkyni vyplatil nadměrný odpočet z pořízení tohoto vozidla, a to za účelem pozdějšího zahájení daňové kontroly. Indicie získané správcem daně při jeho vyhledávací činnosti byly podle žalobkyně natolik silné, že správce daně předpokládal doměření daně, jinak by daňovou kontrolu nezahájil.
94. V bodě 65 napadeného rozhodnutí totožnou odvolací námitku vypořádal žalovaný tak, že podle daňového spisu správce daně neměl před zahájením daňové kontroly za zdaňovací období duben 2016 dostatečné indicie o tom, že daň bude doměřena, a doměření daně nepředpokládal. Pochybnosti o pořízení vozidla pro účely jeho použití v souvislosti s ekonomickou činností byly podle žalovaného správcem daně identifikovány a vysloveny až poté, co došlo v rámci daňové kontroly za zdaňovací období duben 2016 ke shromáždění a hodnocení důkazních prostředků, přičemž tyto pochybnosti byly žalobkyni sděleny v souladu se zákonem tak, aby došlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni.
95. Z daňového spisu zjistil soud, že správce daně zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období duben 2016 v rozsahu prověřování oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně dne 13. 2. 2019 poté, co dne 28. 1. 2019 o zahájení kontroly žalobkyni uvědomil.
96. Nejvyšší správní soud v bodech 19 a 20 rozsudku ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76, publ. pod č. 3888/2019 ve Sb. NSS, s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, publ. pod č. 3398/2016 ve Sb. NSS, a ze dne

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, a ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29, přehledně shrnul ustálenou judikaturu ve vztahu k popsáním zákonným ustanovením: *Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání vydá správce daně pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří. Vydání výzvy podle § 145 odst. 2 totiž není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit.*

97. Mezi účastníky bylo sporné, zda byly naplněny podmínky pro aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy zda správce daně mohl před zahájením daňové kontroly dne 13. 2. 2019 důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. Vzhledem k výše popsáním závěrům ustálené judikatury bylo tedy významné, zda správce daně před 13. 2. 2019 disponoval natolik silnými poznatky, že z nich vyplýval důvodný předpoklad o doměření daně, přičemž nepostačovaly indicie, z nichž nebylo možno zformulovat dostatečně spolehlivý závěr o nesprávnosti poslední známé daně.
98. Soud souhlasí s žalovaným, že podmínky vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání v posuzované věci naplněny nebyly. Obsah daňového spisu před zahájením daňové kontroly nedává žádný důvod k závěru, že by správce daně k tomuto okamžiku disponoval informacemi o skutečnostech odůvodňujících předpoklad, že daň měla být daňovým subjektem přiznána a správcem daně vyměřena v jiné výši. Před zahájením daňové kontroly za duben 2016 správce daně neměl konkrétní poznatky, které by mohly vést k doměření daně, a proto nemohl pro nedostatek konkrétních zjištění odůvodňujících doměření daně vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Teprve v průběhu daňové kontroly byly opatřeny listinné důkazní prostředky, byly provedeny výsledky svědků, provedeno mezinárodní dožádání a opatřeny informace od britského správce daně. Až vyhodnocením těchto důkazních prostředků mohly správci daně vzniknout pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně.
99. Mezi účastníky nebylo sporu o tom, že na str. 10 zprávy o daňové kontrole týkající se zdaňovacího období duben 2016, č. j. 949885/21/2401-60561-402087, správce daně uvedl: *Na základě všech výše uvedených skutečností správci daně vyvstaly pochybnosti o oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně na základě daňového dokladu č. 216300031 ve smyslu ust. § 72 odst. 1 písm. a) až e) zákona o DPH, tj. zda bylo přijaté zdanitelné plnění použito v rámci uskutečňování ekonomické činnosti daňového subjektu.*
100. Námitka žalobkyně, že tato věta prokazuje, že správce daně již před zahájením daňové kontroly důvodně předpokládal, že daň bude doměřena, není opodstatněná. *Všechny výše uvedené skutečnosti, zmíněné v citované větě zprávy o daňové kontrole, jsou popsány na str. 2 až 10 do citované věty. Všechna zde uvedená zjištění správce daně nabyli (k jejich zdrojům získal přístup) až po zahájení daňové kontroly – s jedinou výjimkou: Na str. 10 nahoře zprávy o daňové kontrole správce daně uvedl, že místní šetření sídla žalobkyně po zahájení daňové kontroly dne 2. 10. 2019 nebylo první a že se v minulosti již místní šetření sídla žalobkyně konala ve dnech 1. 4. 2016, 6. 10. 2016, 21. 12. 2016 a 31. 5. 2018. Uvedená*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

místní šetření toho, kde žalobkyně sídlí, však nemohla představovat poznatky odůvodňující doměření daně, konkrétně neprokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně z přijatého plnění od prodávajícího. Žalobnímu tvrzení, že ve zprávě o daňové kontrole správce daně *obsáhle popisuje svoji vyhledávací činnost včetně několika místních šetření před zahájením daňové kontroly*, tedy nelze přisvědčit.

101. Vydání výzvy nelze po správci daně požadovat, není-li takový postup způsobilý vést k naplnění účelu daňového řízení a jeho základních zásad. Za takovou situaci je nutno považovat i natolik obecné pochybnosti o činnosti daňového subjektu a jeho daňových povinnostech, které nejsou odstranitelné ani dodatečným daňovým přiznáním daňového subjektu a vyžadují další prověřování (srov. bod 41 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2022, č. j. 6 Afs 273/2020-38).
102. Ani pasáž zprávy o daňové kontrole na str. 16 neprokazuje žalobní tvrzení, že správce daně prováděl vyhledávací činnost v letech 2016 až 2018 zaměřenou na sporný odpočet daně – obsah správního spisu takový závěr vylučuje. Žalobní tvrzení, že *indicie získané správcem daně při jeho vyhledávací činnosti byly natolik silné, že správce daně předpokládal doměření daně*, je obecné a v rozporu s obsahem správního spisu. Nesprávným je východisko žalobkyně, že jediným důvodem zahájení daňové kontroly mohla být zjištění správce daně vyhledávací činnosti, odůvodňující doměření daně, je spekulací v rozporu s daňovým řádem. Správce daně mohl daňovou kontrolu zahájit i bez konkrétních důvodů. Soud uzavírá, že žalobkyně neuvedla žádné konkrétní tvrzení podporující její námitku, že správce daně disponoval před zahájením daňové kontroly silnými poznatky o důvodném předpokladu doměření daně.

VI.

Rozhodnutí soudu

103. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu z přijatého zdanitelného plnění a nárok na osvobození dodání zboží od daně. Správce daně žalobkyni řádně vyzval k prokázání deklarovaného zdanitelného plnění poté, co identifikoval a prokázal skutečnosti zpochybňující skutkový děj tvrzený žalobkyní. Na žalobkyni, která zdanitelná plnění uskutečnila, tak přešlo důkazní břemeno. Žalobkyně toto důkazní břemeno neunesla a vzniklé pochybnosti o deklarovaných zdanitelných plněních nevyvrátila. Žádná z žalobních námitek nevedla k závěru o nezákonnosti právě popsanych závěrů daňových orgánů.
104. Soud neshledal žádný z žalobkyní uplatněných žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VII.

Náklady řízení

105. Náhradu nákladů řízení soud výrokem II rozsudku žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal, protože žalobkyně ve věci úspěch neměla a žalovaný se jí vzdal ve vyjádření k žalobě.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu do dvou týdnů od jeho doručení. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského

soudu v Plzni.

Plzeň 6. června 2023

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.