



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Krupíčkové a soudců Petra Šuránka a Davida Hipšra ve věci žalobkyně: **Malonia, a.s.**, se sídlem Sokolovská 996/130, Karlovy Vary – Rybáře, zastoupené advokátem Mgr. Václavem Kacálkem, se sídlem Na Ořeškovce 580/4, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 6. 6. 2023, č. j. 57 Af 3/2023-91,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení

[1] V návaznosti na daňovou kontrolu, jejíž zahájení bylo žalobkyni oznámeno dne 28. 1. 2019, Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 1. 2022, č. j. 2243/22/2401-50523-400369 (dále jen „první dodatečný platební výměr“), žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben 2016 ve výši 5 796 921 Kč a stanovil penále z důvodu, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyně podle správce daně konkrétně neprokázala, že by si pořídila automobil Ferrari La Ferrari (dále jen „vozidlo“) pro účely jeho použití v rámci své ekonomické činnosti.

[2] Na základě souběžné daňové kontroly zahájené dne 25. 8. 2020 správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 3. 2022, č. j. 187825/22/2401-50522-405311 (dále jen „druhý dodatečný platební výměr“; společně pak jen „dodatečné platební výměry“) žalobkyni za zdaňovací období leden 2019 doměřil daň ve výši 0 Kč (zrušil původně vykázaný údaj o dodání zboží do jiného členského státu ve výši 28 840 000 Kč bez dopadu na výslednou daňovou povinnost), jelikož žalobkyně podle něj neprokázala reálné dodání vozidla do Velké Británie, potažmo splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH.

[3] Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 1. 2023, č. j. 3431/23/5300-22444-713037 (dále jen „napadené rozhodnutí“) posléze zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry správce daně jako správné.

[4] Žalovaný měl za prokázané, že žalobkyně kupní smlouvou ze dne 10. 1. 2015 koupila a převzala vozidlo od společnosti Scuderia Praha a.s. (dále jen „prodávající“), avšak žalobkyní tvrzený záměr následného prodeje vozidla považoval (obdobně jako správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 11. 11. 2019) za zpochybněný řadou skutečností. V kupní smlouvě s prodávající totiž vzala žalobkyně explicitně na vědomí, že vozidlo je jí prodáno pro vlastní potřebu, a nikoliv pro účely dalšího prodeje nebo cenové spekulace, což bylo v kupní smlouvě zajištěno předkupním právem prodávající k vozidlu trvajícím 18 měsíců od předání vozidla a smluvními sankcemi pro případ jeho nedodržení. Žalobkyně sice uzavřela v den převzetí vozidla (20. 4. 2016) se společností SF Motors, s.r.o., (dále jen „komisionář“) komisionářskou smlouvu, v níž se komisionář zavázal vozidlo vystavit ve svém autosalonu a zprostředkovat jeho prodej. Dne 31. 12. 2017 ale podle dohody o ukončení komisionářské smlouvy měl komisionář prodej skončit bezvýsledně. Ač měl komisionář podle uzavřené smlouvy předat žalobkyni závěrečnou zprávu a zprávu o vyúčtování, ty nebyly v řízení vůbec předloženy. Ničím také nebylo prokázáno, že by vozidlo bylo reálně nabízeno k prodeji, přičemž v dokumentech byly i nesrovnalosti (předávací protokol uváděl datum předání vozidla komisionáři předcházející datu uskutečnění zdanitelného plnění v daňovém dokladu prodávající).

[5] Žalovaný též poukázal na to, že vozidlo bylo pořízeno až poté, co se žalobkyni podařilo dosáhnout registrace k DPH po celkem čtyřech neúspěšných pokusech, při nichž žalobkyně přes výzvy nedoložila splnění podmínek registrace ve smyslu § 5 zákona o DPH a kdy bez zřejmého ekonomického opodstatnění na zamítnuté žádosti reagovala změnou adresy svého sídla vždy do obvodu jiného finančního úřadu. Úspěšná registrace na pátý pokus přitom byla založena na tvrzení žalobkyně, že hodlá prodávat a pronajímat vozidla značky Ferrari, aniž by ale následně k slibovanému pronájmu automobilů došlo. Žalobkyně ve skutečnosti podle podaných daňových přiznání od dubna 2016 do ledna 2019 žádnou ekonomickou činnost nevyvíjela, s výjimkou měsíců, kdy došlo ke koupi a posléze k deklarovanému prodeji vozidla a kdy jako předmět své činnosti uvedla *obchod s automobily a jinými lehkými motorovými vozidly*; ve zbylých zdaňovacích obdobích žalobkyně v daňových přiznáních jako předmět činnosti uváděla *pronájem a správu vlastních nebo pronajatých nemovitostí*. Tomu odpovídaly i výpisy z bankovních účtů žalobkyně, které

pokračování

nevykazovaly žádné platby odpovídající běžnému výkonu ekonomické činnosti, stejně jako zjištění z místních šetření, že žalobkyně nebyla kontaktní na adrese registrovaného sídla (což žalobkyně ostatně potvrdila ve svých vyjádřeních).

[6] Žalovaný dále zohlednil, že v rozhodné době byl jediným členem představenstva i jediným akcionářem žalobkyně pan Robert Pergl, který byl současně i členem představenstva prodávající. Robert Pergl přitom ve videu připojeném ke zprávě serveru Novinky.cz ze dne 1. 2. 2016 uváděl, že vozidlo pořídil pro sebe, aby s ním sám jezdil a navštěvoval různé speciální akce. Na volantu vozidla je ostatně vyražen nápis *For Robert*.

[7] Žalobkyní navržený svědek Š., zástupce komisionáře, tvrdil, že na ukončení komisionářské smlouvy dohodou ze dne 31. 12. 2017 navazovala ústní dohoda o pokračování spolupráce na prodeji vozidla a jeho prodej britské společnosti Bath Taxis Ltd. (dále jen „kupující“) v lednu 2019 s tím, že vozidlo bylo umístěno v autosalonu komisionáře a vzhledem k restrikcím výrobce Ferrari bylo nabízeno jen přes vlastní databázi klientů. Posléze však uváděl, že v období duben 2016 až leden 2019 bylo vozidlo minimálně 3 x v Anglii u pana D. S., který koupil žalobkyni, resp. že první půlrok bylo v Praze, ale pak bylo v Anglii u pana S. a do Prahy jezdilo pouze na servisní úkony. Tvrzené přepravy vozidla v průběhu let 2016 až 2019 z tuzemska tak podle žalovaného nesouvisely s prodejem vozidla (s uskutečňováním ekonomické činnosti žalobkyně). Samotné nezpochybňované umístění vozidla v prostorách komisionáře nemohlo podle žalovaného bez dalšího prokázat nabízení vozidla k prodeji. Výpověď svědka pro její rozpor s ostatními důkazy navíc žalovaný považoval (např. co do tvrzeného nabízení vozidla k prodeji dle komisionářské smlouvy) za nevěrohodnou.

[8] Daňové orgány neměly za prokázané ani alternativní tvrzení žalobkyně, že vozidlo bylo případně dodáno panu S.. Z listin předložených na základě mezinárodního dožádání 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. Z listin sice vyplývalo, že došlo k převodu akcií žalobkyně z české společnosti FINPEN a.s. (dále jen „Finpen“) na britskou společnost Specialist Cars of Malton Ltd. (dále jen „Malton“), vozidlo ovšem bylo nadále součástí obchodního majetku žalobkyně, s čímž počítala i samotná smlouva o převodu akcií. Samotný převod obchodního podílu pak zcela jistě nelze podle žalovaného kvalifikovat jako uskutečňování ekonomické činnosti. Převod vozidla mezi Malton a panem S. dle kupní smlouvy ze dne 17. 6. 2016, dokud vozidlo bylo součástí obchodního majetku žalobkyně, nebyl možný.

[9] V souvislosti s tvrzeným dodáním vozidla do jiného členského státu žalovaný upozornil také na pochybnosti plynoucí z toho, že žalobkyně deklarovala převod vozidla až v daňovém přiznání podaném krátce po zjištění úmyslu správce daně zahájit daňovou kontrolu za zdaňovací období duben roku 2016. V souvislosti s převodem žalobkyně tvrdila, že kupní cena vozidla byla kupující uhrazena z převážné části zápočtem pohledávky z titulu smlouvy o zápůjčce ze dne 11. 12. 2015 a z titulu smlouvy o postoupení pohledávek ze dne 5. 1. 2016, a to podle dohody o zápočtu uzavřené téhož dne jako kupní smlouva, ovšem započítávaná pohledávka nebyla v jejím účetnictví evidována a z výpisů z bankovních účtů

žalobkyně ani neplynulo, že by jí byl do září 2019 kupující uhrazen nezapočtený zbytek kupní ceny.

[10] Žalovaný zpochybňoval i tvrzenou přepravu vozidla ke kupující do Velké Británie dne 10. 1. 2019. Žalobkyně předložila mezinárodní nákladní list č. 9080091 z téhož dne (dále jen „CMR“), podle nějž byla žalobkyně odesílatelem zboží, kupující jeho příjemkyní a komisionář dopravcem, přičemž místem nakládky měly být Karlovy Vary a místem vykládky Calais ve Francii. I když žalobkyně předložila statistický výkaz (dále jen „intrastat“) a protokol o technické prohlídce vozidla ve Velké Británii, tyto úkony byly provedeny až v únoru 2019, tedy poté, co již žalobkyně zjistila, že správce daně bude prověřovat uplatněný odpočet z pořízení vozidla. Svědek S., řidič komisionáře, sice vypověděl, že na začátku roku 2019 přepravil bílé La Ferrari z Karlových Varů do Francie do přístavu Calais (ale nevěděl, zda se jednalo konkrétně o předmětné vozidlo) a na parkovišti pro kamiony je předal včetně technických dokladů, manuálu a klíčů nějakému Angličanovi, který podepsal předávací protokol a CMR a vozidlo jiným návěsem odvezl do Anglie. Svědek též sdělil, že vyplněnou knihu jízd, předávací protokol a CMR odevzdal zaměstnavateli, ale komisionář ani přes výzvu svědkem zmíněnou knihu jízd ani předávací protokol správci daně nepředložil. Nad rámec listin, které měl správce daně již k dispozici, předložil jen svůj 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 ovšem neznamená, že vozidlo bylo dodáno kupující – nebyl totiž prokázán účel převozu vozidla spočívající v dodání zboží. Žalovaný nadto i zde svědeckou výpověď vyhodnotil jako nevěrohodnou pro její rozpor s jinými důkazními prostředky. Svědek Š. totiž v rozporu s výpovědí řidiče uvedl, že originál CMR má vždy u sebe a CMR doklady i daňové doklady se posílají klientovi a zpět skenem. Svědek Š. také uváděl, že vozidlo bylo poprvé do Anglie převezeno jím (patrně již v roce 2016) a že v lednu 2019 nebo prosinci 2018 vozidlo někdo od pana S. převezl k nim a zase odvezl v souvislosti se servisními úkony. Tvrzené přepravy vozidla v průběhu let 2016 až 2019 z tuzemska tak podle žalovaného patrně nesouvisely s prodejem vozidla.

[11] Žalovaný též upozornil na to, že z mezinárodního dožádání vyplynulo, že britský správce daně prověřuje kupující v souvislosti se zapojením se do podvodu při pořízení vozidla společností Malton, neboť z dokumentů a sdělení účetního kupující zjistil, že kupující vozidlo nepořídila, jeho pořízení nedeklarovala ve svých daňových přiznáních a že do nákupu vozidla byl zapojen jeden z akcionářů kupující, pan S., který britskému správci daně uvedl, že vozidlo pořídil pro sebe prostřednictvím společnosti Malton, která vozidlo přepravila.

[12] Podle listin poskytnutých britským správcem měla být v květnu 2016 jediným akcionářem žalobkyně Finpen (což ale neodpovídá údajům zapsaným ve veřejném rejstříku) a jediným aktivem žalobkyně mělo být právě vozidlo, které měl zájem pro sebe zakoupit pan S., jeden z akcionářů kupující a osoba oprávněná jednat za Malton. Podle smlouvy o převodu akcií ze dne 25. 5. 2015 měla Finpen prodat veškeré akcie žalobkyně společnosti Malton, která se tak měla stát jediným akcionářem žalobkyně. Jelikož smlouva obsahuje specifikaci vozidla včetně registrační značky a odkazy na písemnosti z prosince 2015 či ledna 2016, žalovaný vyhodnotil, že datace smlouvy je chybná a že správně měl být uveden rok 2016. Podle smlouvy o převodu akcií měla celý obchod financovat jiná společnost pana S. –

pokračování

JBR Capital Limited (dále jen „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. měl podle navazující kupní smlouvy vozidlo prodat společnosti JBR, kterou autorizoval, aby za něj vypořádala platbu vůči Finpen (2 230 000 €), a podle nájemní smlouvy ze dne 23. 6. 2016 si vozidlo od společnosti JBR pronajal s tím, že po úhradě 48 měsíčních splátek se stane jeho výlučným vlastníkem. Tyto listiny žalovaný vyhodnotil jako účelově vytvořené z důvodu prodejní politiky výrobce Ferrari spočívající v tom, že nejluxusnější a nejdražší vozy (jako je právě předmětné vozidlo) prodává pouze kupujícím, které si sám vybere, a to za přísných podmínek, jež vyplývají z kupní smlouvy mezi žalobkyní a prodávající. Pan S. by jinak neměl možnost pro sebe předmětné vozidlo pořídit. Pochybnosti žalovaného podpořila i skutečnost, že v databázi evidence vozidel i v mezinárodním systému EUCARIS byla i ke dni 22. 1. 2021 stále jako vlastník a provozovatel vozidla uvedena žalobkyně.

[13] Osvobození dodání vozidla od DPH v každém případě podle žalovaného vylučuje již samotná skutečnost, že žalobkyně ani nebyla schopna prokázat, že by v dubnu 2016 vozidlo pořídila pro účely uskutečnění své ekonomické činnosti ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH.

[14] Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí žalobu, kterou Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 6. 6. 2023, č. j. 57 Af 3/2023-91 (dále jen „napadený rozsudek“), zamítl. Napadené rozhodnutí považoval za řádně zdůvodněné, a tedy přezkoumatelné.

[15] Krajský soud vyšel z toho, že v situaci, kdy správce daně identifikoval v příslušných výzvěch vážné pochybnosti o tom, zda vozidlo pořídila pro účely své ekonomické činnosti a zda jej dodala v lednu 2019 kupující do jiného členského státu, bylo v souladu s § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) na žalobkyni, aby tato svá tvrzení prokázala. Připomněl, že podle § 72 odst. 1 zákona o DPH vzniká nárok na odpočet za předpokladu, že plátce použije přijaté plnění v rámci svých ekonomických činností. Samotné vynaložení nákladu na nákup zboží tedy pro vznik nároku na odpočet nepostačuje. Krajský soud se přitom ztotožnil se žalovaným, že se žalobkyni nepodařilo jím identifikované pochybnosti vyvrátit. Ekonomickou činností se rozumí soustavná činnost, žalobkyně však od dubna 2016 do ledna 2019 žádnou ekonomickou činnost nevyvíjela. Žalobkyně nijak nezpochybnila závěr žalovaného, že Robert Pergl, který ji ovládal, prohlašoval, že vozidlo pořídil pro sebe, že volant byl opatřen nápisem *For Robert*, který jistě prodej třetím osobám komplikuje, stejně jako zjištění žalovaného, že neúčtovala o žádných nákladech spojených s provozem vozidla (pojištění, servis aj.). O skutečném naplňování komisionářské smlouvy zároveň panovaly vážné pochybnosti. Svědek Š. v rozporu se smlouvou (konkrétně její bod I.3 hovořil o *vyhotovení a předání* závěrečné zprávy, z čehož plyne písemná forma) žalobkyni nepředal závěrečnou zprávu ani vyúčtování, podle předávacího protokolu bylo vozidlo předáno komisionáři dříve, než se uskutečnilo zdanitelné plnění mezi prodávající a žalobkyní, a navíc tento svědek vypovídal vnitřně rozporně, když na jednu stranu tvrdil, že vozidlo bylo nabízeno k prodeji až do ledna 2019, ale zároveň konstatoval, že po půl roce bylo vozidlo po finální domluvě přepraveno do Anglie panu S. Panoval též rozpor ve výpovědích svědků o přepravě v lednu

2019, pokud jde o cestu originálu CMR. Žalobkyně podle krajského soudu nevyvrátila ani pochybnosti o tom, že cesty vozidla v průběhu let 2016 až 2019 do Anglie nesouvisely s jeho prodejem. Svědkem popisovaná činnost komisionáře je podle krajského soudu stěží uvěřitelná, zejména měl-li nabízet vozidlo k prodeji, ač věděl, že nesmí být prodáno, a že je nabízel až do roku 2019, ačkoliv ještě v roce 2016 bylo převezeno do Anglie. Není přitom pravdou, že by žalovaný považoval výpověď svědka Š. za nepoužitelnou *en bloc*, žalovaný totiž měl za to, že prokázala opakované přepravy vozidla v průběhu let 2016 až 2019 do Anglie a zpět, byť nikoliv v souvislosti s dodáním vozidla jako zboží. I když jednotlivá zjištění by ještě sama o sobě nemusela vzbuzovat pochybnosti o účelu pořízení vozidla (např. jen rozpor v datu převzetí vozidla a datu uskutečnění zdanitelného plnění, nebo jen absence vyúčtování komisionářské smlouvy), ve svém souhrnu se podle krajského soudu pochybnosti prohlubují a neumožňují dospět k závěru, že by žalobkyně prokázala pořízení vozidla pro svou ekonomickou činnost. Stejnou povahu mají podle krajského soudu i zjištění o absenci zázemí žalobkyně, neužívání sídla a o průběhu její registrace k DPH, nebo o vyjádření Roberta Pergla a nápisu *For Robert* – samy o sobě užití vozidla pro ekonomickou činnost nevylučují, ale ve svém souhrnu vytvářejí solidní základ pro závěr, že o takovém využití jsou pochyby. Navíc dispozice, v rámci nichž žalobkyně umožnila vozidlo užívat třetím osobám v Anglii, nenašly podle krajského soudu odraz v přijatých plněních. Bezúplatná aktivita přitom nemůže představovat ekonomickou činnost. Pokud pak žalobkyně namítla, že po celou dobu vozidlo vedla ve svém účetnictví jako zboží a daňové orgány ji nevyzvaly k nápravě, toto tvrzení v daňovém řízení neuplatnila, a proto jim nelze vyčítat, pokud se jím nezabývaly. Krajský soud by pak jako první toto skutkové tvrzení posuzovat neměl. Nicméně jen způsob zaúčtování nepředstavuje důkaz o účelu využití vozidla.

[16] Pokud jde o vykázané osvobození dodání vozidla do jiného členského státu, krajský soud poukázal na to, že podle § 21 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 13 odst. 1 zákona o DPH se plnění spočívající v dodání zboží považuje za uskutečněné dnem převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Tento převod přitom nemusí být totožný s okamžikem převodu vlastnictví a ani nevyžaduje, aby nabyvatel zboží fyzicky obdržel nebo mu bylo přepraveno, neboť k dodání může dojít i dokumentární formou. Podstatou je nabytí možnosti ovlivňovat právní situaci zboží, nikoliv nutně faktická možnost se zbožím nakládat. Jednou z podmínek osvobození dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 odst. 1 zákona o DPH je přitom odeslání nebo přepravení zboží z tuzemska plátcem, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. I zde podle krajského soudu správce daně účinně výzvou k odstranění pochybností přenesl důkazní břemeno na žalobkyni.

[17] Již jen samotný fakt, že žalobkyně ani několik let po tvrzeném prodeji vozidla neučinila žádné kroky ke změně zápisu vlastníka a provozovatele v národním a mezinárodním registru vozidel, vyvolává pochyby o skutečném převodu a dodání vozidla kupující. Námitka, že zápis nemá konstitutivní účinky, nevylučuje pochybnosti vyvolané takovým zápisem. Tyto pochyby přitom násobí fakt, že daňové tvrzení o dodání vozidla bylo učiněno bezprostředně poté, co žalobkyně zjistila, že správce daně bude okolnosti pořízení vozidla prověřovat, stejně jako zjištění, že kupující dodání vozidla popírá a vozidlo bylo předmětem kupních smluv mezi (jinými) subjekty anglického práva. Krajský soud souhlasil i s tím, že tyto pochybnosti podporuje i samotná kupní smlouva mezi žalobkyní a kupující, podle níž mělo k úhradě dojít započtením postoupením nabyté pohledávky

pokračování

o značné výši, jež nebyla evidována v účetnictví žalobkyně, a ve zbytku platbou, kterou ale žalobkyně minimálně do září 2019 od kupující neobdržela. Další pochyby pak plynuly z rozporných výpovědí svědků k přepravě v lednu 2019, jejíž spojitost s dodáním zboží nebyla prokázána. Zástupce komisionáře přitom vypověděl, že důsledkem finální dohody byl převoz vozidla do Anglie v roce 2016. Krajský soud dodal, že podle listin předložených žalobkyní měl pan S. v tentýž den (10. 1. 2019) podepsat kupní smlouvu v Praze i předávací protokol o převzetí vozidla v Karlových Varech a podle tvrzení žalobkyně také převzít vozidlo ve Francii. Předávací protokol ze dne 10. 1. 2019 přitom uvádí nižší nájezd vozidla (50 km), než jaký byl uváděn při převzetí vozidla komisionářem v dubnu 2016 (89 km). To platí pro obě žalobkyní alternativně uváděná dodání (přepravy) buď v roce 2016, nebo v lednu 2019. Nadto intrakomunitární přeprava odůvodňující osvobození od daně musí být faktickou realizací převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, nelze tedy přiřazovat libovolnou přepravu v období uzavření převodní smlouvy. Přeprava do Anglie uskutečněná v roce 2016, i kdyby byla prokázána, nemohla být realizací o tři roky později uzavřené kupní smlouvy. Argumentovala-li pak žalobkyně tím, že třetí osoby v Anglii nabyly právo nakládat s vozidlem jako vlastníci již v roce 2016, nemohlo by to být významné pro osvobození od daně uplatněné až v lednu 2019 v souvislosti s převodem vlastnického práva na kupující. Možnost přiznání osvobození pak vylučuje již samotné neprokázání předchozího pořízení vozidla za účelem ekonomické činnosti žalobkyně.

[18] Krajský soud nepovažoval za důvodné ani žalobní námitky, podle nichž daňové orgány neposoudily varianty s dopady do zdaňovacího období červen 2016 spočívající v přemístění obchodního majetku žalobkyně ve smyslu § 13 odst. 6 zákona o DPH s jeho následným dodáním mimo tuzemsko v Anglii, popř. v poskytnutí obchodního majetku bez úplaty ve smyslu § 13 odst. 5 zákona o DPH, ani možnost, že pokud nebyla platně uzavřena kupní smlouva, tak pan S. vozidlo nabyl do svého vlastnictví vydržením na základě držby poskytnuté mu společností JBR. Zde krajský soud považoval za podstatné především to, že sama žalobkyně ve svém daňovém přiznání za leden 2019 uplatnila osvobození podle § 64 odst. 1 zákona o DPH a následně v daňovém řízení (a ani v žalobě) neoznačila skutkový děj, jehož podstatou by bylo přemístění obchodního majetku či jeho poskytnutí bez úplaty, a ani netvrdila, že by vozidlo nabyl pan S. vydržením. Nebylo přitom povinností daňových orgánů zjišťovat a prokazovat, jaké majetkové dispozice žalobkyně v letech 2016 až 2019 provedla, z jejich strany stačilo prokázat přítomnost vážných a důvodných pochybností o souladu předložených dokladů se skutečností, a to splnily. K novým tvrzením o skutkovém stavu již v soudním řízení nelze přihlížet, neboť těžiště dokazování se nacházelo v daňovém řízení, kde žalobkyně tvrdila něco jiného, přičemž důsledky neunesení důkazního břemene již nemůže zhojit v řízení před správním soudem. To platí i o novém tvrzení o dodání vozidla v tuzemsku, jež je navíc v rozporu s žalobkyní předloženým daňovým dokladem a CMR. Daňové orgány též nezakládaly své závěry na neplatnosti kupní smlouvy.

[19] Žalobkyně podle krajského soudu také v daňovém řízení netvrdila a neprokazovala, že by doplatek kupní ceny kupující uhradila v hotovosti. Pokud pak v souvislosti se zpochybňovaným započtením namítá, že účtovala o svém závazku vůči D. S., pomíjí, že předmětem zápočtu nebyla tato pohledávka, ale pohledávka kupující. Nadto i kdyby o pohledávce účtovala, zůstávají nevyvráceny pochybnosti správce daně o samotné existenci (tj. právním důvodu vzniku a trvání) takové pohledávky. Na účtech tvrzených v žalobě

(325100 a 379100) ostatně podle krajského soudu ani žádný závazek žalobkyně vůči kupující nebo panu S. zaúčtován nebyl. V kontextu popření pořízení vozidla ze strany kupující a obsahu listin získaných od anglického správce daně, jež žalobkyně nepopírala, se ani závěr žalovaného o účelovosti kupní smlouvy ze dne 10. 1. 2019 nejeví být přehnaným. Z provedených důkazů je podle krajského soudu patrné, že záměrem zúčastněných nejspíše bylo bezprostředně po koupi vozidla žalobkyní dostat toto vozidlo do dispoziční sféry pana S. za současného získání osvobození od DPH s nárokem na odpočet. Tento účel právních jednání žalobkyně dokonce explicitně přiznala, když v žalobě uvedla, že účelem právní konstrukce bylo dodržení smluvních podmínek výrobce vozidla.

[20] Na závěr krajský soud v napadeném rozsudku nedal za pravdu ani námitce žalobkyně, že ji správce daně měl nejprve vyzvat podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání, a proto jí nebyl oprávněn vyměřit penále. Uvedl, že žalobkyně vytrhuje z kontextu konstatování správce daně ve zprávě o daňové kontrole o zjištěných pochybnostech o oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet, jež se vztahuje i ke zjištěním získaným až dokazováním v průběhu daňové kontroly, jako byly informace získané mezinárodním dožádáním. Samotná vyhledávací činnost správce daně uskutečněná před zahájením daňové kontroly, jež spočívala v místních šetřeních ověřujících existenci sídla žalobkyně, neposkytla správci daně takové informace, aby byl odůvodněn předpoklad, že daň měla být žalobkyní přiznána v jiné výši. Žalobní tvrzení o silných indiciích pro doměření daně odporují obsahu správního spisu.

II.

Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků

[21] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost, v níž namítá s odkazem na § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku a nesprávné vyhodnocení skutkového stavu.

[22] Stěžovatelka namítá, že účel koupě vozidla daňovým orgánům a soudu věrohodně popsala. Deklarovaný záměr a postup stěžovatelky, tedy koupit vozidlo a následně je jako zboží prodat, je podle stěžovatelky zcela patrný ze shromážděných důkazních prostředků, zejména z komisionářské smlouvy a výpovědi svědka Š. Stěžovatelka trvá na tom, že komisionářská smlouva neobsahovala závazek vyhotovit závěrečnou zprávu a vyúčtování v písemné podobě. Nikdo nezpochybnil sdělení svědka, že přítomnost vozidla v jejich provozovně si zkontroloval samotný správce daně. Komisionář za své služby obdržel též odměnu, jak dokládá její výdajový pokladní doklad, který předkládá k důkazu. Tím je podle stěžovatelky úspěšně vyvrácena pochybnost daňových orgánů o reálném nabízení vozidla k prodeji, nehledě na to, že daňové orgány podle ní ani popsany účel koupě vozidla věrohodně nezpochybnily.

pokračování

[23] Stěžovatelka dále popsala okolnosti zjištěné mezinárodním dožádáním s tím, že z nich plyne, že došlo k převodu práva nakládat s vozidlem jako vlastníkem na kupujícího (z rekapitulovaných okolností plyne, že kupujícím má stěžovatelka patrně na mysli D. S. či Malton jako mezičlánek) a že v roce 2016 se vozidlo již nacházelo v Anglii a (od převodu akcií dne 17. 6. 2016) nebylo součástí obchodního majetku stěžovatelky. Do vlastnictví kupujícího tak mimo akcií přešlo i vozidlo, přičemž obsah registrů je s ohledem na deklaratorní povahu v tomto směru irelevantní.

[24] Stěžovatelka dále nesouhlasí s tím, že by neprokázala existenci vzájemné pohledávky D. S., jelikož dne 23. 7. 2020 byly správci daně na základě jeho požadavku zaslány účetní sestavy za roky 2016-2018 a v nich byly na začátku roku 2018 evidovány dluhy vůči panu S. v celkové výši 10 384 450 Kč (účet 325100) a 17 211 740 Kč (účet 379100) a (po administrativním sloučení na konci roku 2018 na účtu 379100 dluh ve výši 27 596 190 Kč, což bylo po přepočtu 1 071 696,70 €. Dohoda o zápočtu se pak odvolává na dluh stěžovatelky vůči kupující (tj. Bath Taxis Ltd.) ve výši oněch 1 071 696,70 € a na smlouvu o postoupení pohledávky ze dne 5. 1. 2016, již pan S. tuto pohledávku postoupil kupující. Krajskému soudu tudíž podle stěžovatelky nelze přisvědčit v tom, že by závazek neevidovala ve svém účetnictví. Kupní smlouva na prodej vozidla uzavřená stěžovatelkou dne 10. 1. 2019 s kupující pak dokládá, že se jednalo o aktivitu vykonávanou za účelem získání úplaty, takže stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem ani v tom, že by šlo o aktivitu bezúplatnou, nespádající do systému DPH. Kupní cena byla stěžovatelce uhrazena zčásti zápočtem a zčásti platbou v hotovosti, což stěžovatelka dokládá příjmovým pokladním dokladem na platbu od komisionáře. Krajský soud tedy nemá pravdu ani v tom, že by nedošlo k úhradě kupní ceny za vozidlo.

[25] Stěžovatelka dále namítá, že nápis na volantu *For Robert* není vyjádřením úmyslu stěžovatelky, resp. pana Pergla pořídit si vozidlo pro vlastní potřebu a není ani způsobilý jakkoliv komplikovat prodej vozidla třetím osobám. Ze strany soudu se jedná jen o nepochopení obchodní politiky výrobce Ferrari při prodeji limitovaných edicí vozů této značky. Nápis je jen důkazem a vyzdvižením exkluzivity vozidla, jež je nabízeno jen vybraným osobám z okruhu zákazníků značky Ferrari. Stěžovatelka tedy má za to, že veškeré pochybnosti žalovaného vyvrátila, když bylo prokázáno, že vozidlo pořídila za účelem jeho dalšího prodeje, v rámci své ekonomické činnosti soustavně sháněla zájemce o jeho koupi (a také o koupi jiných vozidel z limitovaných edic Ferrari) a vozidlo prodala do Anglie. Stěžovatelka tak naplnila definici soustavné ekonomické činnosti obchodníků.

[26] Napadené rozhodnutí i dodatečné platební výměry jsou tudíž podle stěžovatelky nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost a jsou založeny na nesprávném vyhodnocení shromážděných důkazních prostředků a chybně zjištěném skutkovém stavu. Daňové orgány též porušily § 1 odst. 2, § 5 odst. 1, § 8 odst. 1, 3 a 4 a § 92 odst. 2 a 5 daňového řádu. Krajský soud podle stěžovatelky pochybil, pokud jejím žalobním námitkám nevyhověl.

[27] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, ze žaloby je zjevné, že mu stěžovatelka porozuměla, přičemž nebyla schopna konkrétně specifikovat ani jednu námitku, na niž by žalovaný opomněl reagovat.

K nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pak v kasační stížnosti nijak neargumentuje. Obecně zmíněná porušení daňového řádu stěžovatelka také blíže nespecifikuje. Tvzení, že pořízení vozidla za účelem jeho dalšího prodeje dostatečně prokazují komisionářská smlouva a výpověď svědka Š., je opakováním žalobní argumentace, se kterou se krajský soud v napadeném rozsudku podrobně vypořádal v bodech 47 a 53, aniž by stěžovatelka toto vysvětlení zpochybnila. Žalovaný tudíž jen připomíná, že tyto důkazy byly i podle krajského soudu zpochybněny souhrnem celé řady dalších zjištění.

[28] Žalovaný přitom nesouhlasí s tím, že by výpověď svědka Š. byla nerozporná, jasná a srozumitelná. Naopak zde byl jasný rozpor s výpovědí svědka S. stran CMR listu a předávacího protokolu, s tvrzeními stěžovatelky o dodání vozidla kupující (svědek tvrdil, že vozidlo převezl pan S.), rozpor obou svědeckých výpovědí s účetnictvím stěžovatelky (ač svědci tvrdili, že vozidlo bylo pojištěno a dojíždělo za účelem oprav do České republiky, takové náklady účetnictvím stěžovatelky neprochází) a konečně i vnitřní rozpor, tvrdil-li svědek předání vozidla panu S. již půl roku po jeho pořízení, ale zároveň spolupráci se stěžovatelkou na prodeji vozidla i po ukončení komisionářské smlouvy.

[29] Pokud stěžovatelka v příloze kasační stížnosti předkládá doklad o odměně komisionáře, žalovaný namítá, že k důkazu předloženému až během soudního řízení (natož teprve v řízení o kasační stížnosti) nelze přihlížet, jelikož stěžovatelka byla povinna unést své důkazní břemeno již v daňovém řízení. Stěžovatelka podle žalovaného ve své argumentaci k některým jednotlivým zjištěním daňových orgánů také zcela přehlíží opakované konstatování krajského soudu, že veškerá zjištění je třeba hodnotit v jejich souhrnu. Stěžovatelka například nijak nebrojí ani proti závěru krajského soudu, že celá právní konstrukce byla vytvořena účelově z důvodu smluvních podmínek výrobce vozidel Ferrari.

[30] Žalovaný v každém případě nemůže souhlasit s tvrzením stěžovatelky, že po převodu jejích akcií již nebylo vozidlo součástí jejího obchodního majetku. Připomíná, že podle obchodního rejstříku byl až do 3. 1. 2021 jediným akcionářem stěžovatelky Robert Pergl. I kdyby ale k převodu akcií na Malton došlo, vozidlo by bylo nadále součástí obchodního majetku stěžovatelky, s čímž ostatně počítá i samotná smlouva o převodu akcií ze dne 25. 5. 2015. Ostatně i v žalobě stěžovatelka výslovně uváděla, že byla vlastníkem vozidla až do dne 10. 1. 2019. V kasační stížnosti jen stěžovatelka účelově mění svá tvrzení.

[31] Žalovaný také trvá na tom, že kupní cena podle kupní smlouvy ze dne 10. 1. 2019 nebyla uhrazena, a to minimálně její doplatek ve výši 43 303,30 €. O jeho úhradě v hotovosti se žalobkyně zmínila poprvé až v žalobě, přičemž k důkazu předkládanému poprvé spolu s kasační stížností nelze přihlídnout, neboť nic nemění na tom, že stěžovatelka v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno. V případě započtení pak podle žalovaného stěžovatelka přehlíží argumentaci krajského soudu, že předmětem zápočtu nebyla pohledávka D. S.

pokračování

III.

Posouzení kasační stížnosti

[32] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal podmínky pro řízení o kasační stížnosti stěžovatelky. Kasační stížnost byla podána včas ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.); stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.) a je osobou oprávněnou, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.).

[33] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka uplatnil v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[34] Nejvyšší správní soud na úvod připomíná, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost proto musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat rozhodovací důvody krajského soudu. Není-li tomu tak, je kasační stížnost nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se opírá jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS).

[35] Kasační stížnost podaná stěžovatelkou je z pohledu naplnění této podmínky problematická, neboť v podstatné míře spíše opakuje nebo rozvíjí argumentaci uplatněnou již v žalobě ve vztahu k napadenému rozhodnutí, zatímco na rozhodovací důvody krajského soudu nereaguje nebo je zmiňuje jen okrajově. Nejvyšší správní soud se proto ve vypořádání kasační stížnosti koncentruje pouze na ty pasáže kasační stížnosti, které polemizují s napadeným rozsudkem.

[36] Nejvyšší správní soud zároveň na tomto místě odkazuje na svou ustálenou judikaturu, dle které obsah a kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčují nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku soudu. Je totiž odpovědností stěžovatelky, aby v kasační stížnosti v souladu s § 106 odst. 1 a § 109 odst. 4 s. ř. s. specifikovala skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012-42, nebo ze dne 16. 5. 2018, č. j. 1 Afs 172/2017-59).

[37] K nijak nezdůvodněné námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku a obecně uplatněné námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud se dostatečně a přezkoumatelně vypořádal se všemi žalobními námitkami a vysvětlil, proč stěžovatelčinu žalobu zamítl. Rozhodovací důvody krajského soudu jsou z odůvodnění rozsudku seznatelné (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44), napadený rozsudek tedy není namítanou nepřezkoumatelností zatížen. Totéž platí i pro napadené rozhodnutí. Jak je patrné z předchozí rekapitulace, žalovaný se argumentací stěžovatelky zevrubně zabýval a pro své závěry poskytl srozumitelné vysvětlení. Ostatně stěžovatelka ve své argumentaci fakticky napadá spíše správnost závěrů žalovaného (a omezeně též krajského soudu) než jejich

absenci, ve skutečnosti primárně zpochybňuje řádné zjištění skutkového stavu a zákonnost závěrů opírajících se o tato zjištění.

[38] Pokud jde o v závěru kasační stížnosti vyjmenovaná ustanovení daňového řádu, prostý odkaz na ně není řádně formulovaným stížnostním bodem (k minimálním náležitostem žalobního, a tedy i stížnostního bodu viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, a navazující judikaturu).

[39] Jádrem kasační stížnosti, k němuž se Nejvyšší správní soud musí vyjádřit, je především polemika stěžovatelky s hodnocením zjištěného skutkového stavu žalovaným a posléze krajským soudem. Zde je přitom třeba předeslat, že se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že správce daně výzvami k odstranění pochybností unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když na základě zjištění plynoucích z mezinárodního dožádání účinně zpochybnil věrohodnost stěžovatelkou předložených dokladů, podle nichž vozidlo pořídila s cílem, aby je za pomoci komisionáře dále prodala, což měla realizovat prodejem vozidla kupující v lednu 2019. Nejvyšší správní soud tudíž sdílí náhled krajského soudu, že v dané situaci bylo na stěžovatelce, aby v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu svá tvrzení, ať již původní, či korigovaná, prokázala, a to případně i jinými důkazními prostředky.

[40] Toto důkazní břemeno přitom byla stěžovatelka povinna unést již v daňovém řízení. Žalovaný správně poukazuje na to, že v případě, že se napadené rozhodnutí opírá o závěr o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem, nemůže již daňový subjekt rozhodné skutečnosti úspěšně prokázat nově navrženými důkazy až dodatečně v řízení před soudem. I tehdy by totiž platilo, že závěr žalovaného, že v průběhu daňového řízení stěžovatelka nebyla schopna prokázat svá tvrzení, byl správný. V této situaci není dodatečná náprava nedostatečné aktivity v daňovém řízení předkládáním nových důkazů v řízení před soudem možná (srov. již např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 8. 2004, č. j. 3 Afs 2/2003-58, či ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71). V tomto případě nejde ani o výjimečnou situaci, kdy by se řádně v daňovém řízení uplatněný důkaz stal dostupným až po podání žaloby či kdy by relevance určité skutečnosti vyplynula teprve až z odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[41] Z toho nutně vyplývá, že důkazní listiny předložené poprvé dokonce až spolu s kasační stížností (interní účetní doklad o přijetí doplatku kupní ceny za vozidlo a výdajový pokladní doklad týkající se odměny komisionáře), nemohou mít na hodnocení zákonnosti závěrů žalovaného a potažmo i krajského soudu žádný vliv. Nejvyšší správní soud tudíž důkaz těmito listinami z důvodu jejich irelevance pro výsledek soudního řízení neprováděl a k jejich obsahu nepřihlédl (jakkoliv by ovšem bylo možné nad rámec věci poznamenat, že s ohledem na jejich interní povahu a absenci jakýchkoliv podpisů by tyto listiny stejně situaci nemohly zvrátit).

[42] V tomto kontextu Nejvyšší správní soud konstatuje, že argumentaci stěžovatelky nepovažuje za způsobitou zpochybnit výsledné úvahy krajského soudu. Do jisté míry lze pochybovat již o tom, že by tvrzení stěžovatelky o pořízení vozidla za účelem jeho prodeje působila důvěryhodně, jestliže již na samém počátku daňového řízení stěžovatelka předložila

pokračování

kupní smlouvu, z níž plynulo, že další prodej vozidla je nežádoucí, a současně ihned uzavřenou komisionářskou smlouvu na zprostředkování takového prodeje. Je sice pravdou, že nedodržení soukromoprávních závazků nic nemění na tom, že případný prodej vozidla by i v takovém případě byl řádným zdanitelným plněním pro účely DPH. Nicméně v situaci, kdy zároveň z mezinárodního dožádání vyplynulo, že deklarovaná kupující popírá pořízení vozidla, a vedle toho byla přítomna celá řada indicií, že na straně osoby ovládající stěžovatelku (Robert Pergl) chybí vůle vozidlo prodat (komisionářská smlouva byla ukončena bez prodeje vozidla, aniž byly zaznamenány známky jejího naplňování, ať již v podobě propagace prodeje vozidla, uskutečnění prodeje v době trvání, vystavení závěrečného vyúčtování či vyplacení odměny komisionáři; souběžné prohlášení Roberta Pergla na kameru, že si vozidlo pořídil pro sebe; nápis *For Robert* na volantu), anebo že ve skutečnosti došlo jen k převodu akcií stěžovatelky (smlouvy získané mezinárodním dožádáním, jež se ovšem nijak nepromítly do zápisů v obchodním rejstříku) a následnému právně obtížně vysvětlitelnému vyvedení vozidla z obchodního majetku stěžovatelky, ovšem v úplně jiném zdaňovacím období, již o jakékoliv důvěryhodnosti daňových tvrzení stěžovatelky nelze vůbec hovořit. Za daného stavu se stala skutková situace naprosto nepřehlednou a pochybnou. Bylo tudíž povinností stěžovatelky, aby v této situaci zcela srozumitelně osvětlila pravou podstatu uskutečněných operací a předložením odpovídajících důkazních prostředků odstranila veškeré relevantní pochybnosti, které z rozporu mezi jejími dosavadními daňovými tvrzeními a správcem daně získanými listinami pramenily. To však stěžovatelka neučinila. I v argumentaci uplatněné před krajským soudem například vnitřně rozporně na jednu stranu trvala na tom, že vozidlo bylo dodáno do jiného členského státu kupující v lednu 2019 (třebaže ta jeho pořízení odmítá), na druhé straně ale souběžně poukazovala na to, že si vozidlo pořídil pan D. S. v roce 2016.

[43] Nejvyšší správní soud plně potvrzuje závěr krajského soudu, že stěžovatelka v daňovém řízení pochybnosti spojené jak s pořízením vozidla za účelem jeho dalšího prodeje (tedy pro účely své ekonomické činnosti), tak s jeho následným dodáním do jiného členského státu dostatečně nerozptýlila. V obecnosti lze konstatovat, že i kdyby byla přijata premisa stěžovatelky, že vozidlo se v každém případě dostalo do rukou pana S., ať již v roce 2016, nebo prostřednictvím jím ovládané kupující v lednu 2019, a tedy stěžovatelka uskutečnila obchodní činnost ospravedlňující přiznání odpočtu při pořízení vozidla, taková úvaha trpí zásadní slabinou spočívající v tom, že převod akcií je obecně od DPH osvobozen bez nároku na odpočet [viz § 51 odst. 1 písm. c), resp. b) ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 3. 2019, ve spojení s § 54 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], přičemž jde-li o vlastní akcie stěžovatelky, pak z její strany ani nemůže jít o ekonomickou činnost ve smyslu § 5 zákona o DPH. S ohledem na shromážděné podklady a časové souvislosti jejich vzniku se v případě kupní smlouvy z roku 2019 jako nejpravděpodobnější varianta jeví, že se jedná jen o fingovanou kupní smlouvu navázanou na cestu vozidla z Anglie do Prahy a zpět v souvislosti s jeho servisem. V roce 2016 pak primárně mělo dojít právě k převodu akcií stěžovatelky, čímž měl D. S. za organizační a finanční pomoci společností Malton a JBR dostat vozidlo do své dispozice. Stěžovatelka přitom v roce 2016 dodání vozidla do jiného členského státu vůbec nedeklarovala, stejně jako nedeklarovala ani přemístění svého obchodního majetku ve smyslu § 13 odst. 6 zákona o DPH (což ostatně poprvé zmínila až v řízení před krajským soudem). V této souvislosti lze též připomenout, že předmětem zahájených daňových kontrol byla výhradně zdaňovací období duben 2016 a leden 2019. Pokud snad stěžovatelka hodlala změnit svá tvrzení a tvrdit dodání vozidla již v červnu či

v druhé polovině roku 2016, měla v takovém případě podat tomu odpovídající dodatečné daňové priznání.

[44] Na celou transakci by snad bylo možné pohlížet i tak (z důkazních prostředků plynou tomu odpovídající indicie), že sěžovatelka byla pouhou schránkovou společností obsahující jen vozidlo, jež byla využita k obejití přísné obchodní politiky společnosti Ferrari, a že tedy pravou podstatou transakcí skutečně byl prodej vozidla panu S. Pokud by se ovšem s ohledem na skutečnou povahu transakcí odhlédlo od vložení vozidla do obchodního majetku sěžovatelky, bylo by nutné z pohledu DPH transakci zdanit jako prodej vozidla panem Robertem Perglem (tedy nikoliv sěžovatelkou jako právnickou osobou registrovanou jako plátce DPH) panu D. S.

[45] Nutno ovšem říci, že toto všechno zůstává jen v rovině teoretických úvah, neboť klíčové a rozhodující je, že sěžovatelka nebyla schopna s dostatečnou mírou pravděpodobnosti (bez vážných pochybností) v daňovém řízení prokázat, jak se celá transakce odehrála. Lze dokonce říci, že s ohledem na rozpory panující mezi jednotlivými důkazy a tvrzeními sěžovatelky, na něž poukázal žalovaný a posléze i krajský soud, stále není bezpečně vyloučena ani varianta, že veškeré transakce jsou fingované jen za účelem získání odpočtu DPH a vozidlo si stále ponechával ve své dispozici pan Robert Pergl (čemuž by pro změnu nasvědčovaly údaje v obchodním rejstříku sěžovatelky spolu s údaji v registrech vozidel, jakkoliv ty mají deklaratorní povahu a jde o variantu méně pravděpodobnou).

[46] Má-li se Nejvyšší správní soud konkrétněji vyjádřit k jednotlivým dílčím námitkám sěžovatelky stran hodnocení skutkového stavu, je třeba ve shodě se žalovaným říci, že sěžovatelka pomíjí rozporováním jednotlivých skutečností komplexnost závěrů krajského soudu, který skutečně nedává žádné ze zjištěných skutečností punc zřetelného důkazu opaku tvrzení sěžovatelky, nýbrž váhu dílčí indicie vyvolávající pochyby o těchto daňových tvrzeních. Žádná z těchto dílčích indicií nestojí sama, ale je součástí širšího souboru takových indicií, takže vyvrácení jedné či jen několika z nich není dostatečné k obnovení důvěryhodnosti účetních záznamů a listin předložených sěžovatelkou, natožpak k bezpečnému prokázání jejích tvrzení.

[47] Pokud jde konkrétně o rozporovanou povinnost vyhotovit v návaznosti na ukončení komisionářské smlouvy závěrečnou zprávu a vyúčtování v písemné podobě, nehledě na to, že Nejvyšší správní soud souhlasí s výkladem komisionářské smlouvy zaujatým krajským soudem (*vyhotovení a předání* je vyjádřením zachycení závěrečné zprávy a vyúčtování v písemné formě), ani případnou ústní povahu takového vyústění komisionářské smlouvy svědek Š. nepotvrdil, když si nebyl vůbec vědom takové povinnosti komisionáře. O realizaci komisionářské smlouvy přitom souběžně plynuly pochyby též na základě dalších zjištění v podobě odporujících smluvních závazků sěžovatelky, tvrzeného (a ve výsledku spíše vyvráceného) prodeje vozidla až několik let po ukončení komisionářské smlouvy, absence jakýchkoliv známek probíhající propagace prodeje vozidla (vystavení takto vzácného vozidla v autosalonu komisionáře nemusí být důkazem snahy o prodej) či důkazu o úhradě odměny komisionáře (k opožděně předloženému důkazu v soudním řízení již nelze přihlížet).

pokračování

[48] Ani namítané listiny dokládající prodej vozidla společností Malton panu S. nijak nedokládají, že by vozidlo prodala stěžovatelka. Např. krádež či zpronevěra vozidla z majetku stěžovatelky by zdanitelným plněním nebyla (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 7. 2005, C-435/03 *British American Tobacco a Newman Shipping*). Ze souvisejících listin pak vyplývá jen převod akcií stěžovatelky. Kupní smlouva z 10. 1. 2019 je ve zjevném rozporu s listinami, podle nichž mělo být vlastnické právo k vozidlu převáděno již v roce 2016, i se stanoviskem kupující, která pořízení vozidla popírá.

[49] Stěžovatelce lze přisvědčit jen v tom, že v účetních sestavách zaslaných správci daně v roce 2018 skutečně figurovaly na účtech 325100 a 379100 závazky vůči panu D. S. ve výši 10 384 450 Kč a 17 211 740 Kč, což patrně krajský soud přehlédl. Tím však není nijak zpochybněn doprovodný argument krajského soudu, že nebyla vůbec prokázána reálná existence takových závazků údajně započtených na kupní cenu vozidla v lednu 2019. Taková pochybnost přitom zazněla již v daňovém řízení, aniž by stěžovatelka reálnou podstatu takového závazku doložila. Nadto Nejvyšší správní soud dodává, že z účetních sestav obsažených ve správním spise vyplývá, že v letech 2016 a 2017 byly tyto závazky evidovány vůči komisionáři. To je v přímém rozporu s tvrzením stěžovatelky, že tyto pohledávky pan S. postoupil kupující dne 5. 1. 2016. Ani obsah účetních sestav tedy není schopen rozptýlit zcela zásadní pochybnosti panující o daňových tvrzeních stěžovatelky.

[50] Nejvyšší správní soud vedle toho ještě nesouhlasí s krajským soudem v dílčích úvahách, že by nápis na volantu *For Robert* musel nutně něco vypovídat o vůli Roberta Pergla, popř. stěžovatelky jako právnické osoby jím po jistou dobu ovládané (mohl by také vypovídat o vůli výrobce vozidla, která se nemusela shodovat s vůlí stěžovatelky), nebo že by byl (zásadní) překážkou prodeje vozidla. Lze si představit, že v této pasáži má stěžovatelka též do jisté míry pravdu. Ovšem ani případná nesprávnost úvah krajského soudu v této dílčí záležitosti nic nemění na nesouladu mezi shromážděnými důkazními prostředky i tvrzeními stěžovatelky a z nich plynoucích pochybnostmi o skutečné povaze transakcí.

[51] Jelikož není bezpečně vyloučena (byť je méně pravděpodobná) ani varianta, že vozidlo reálně nadále zůstává v dispoziční sféře stěžovatelky, resp. Roberta Pergla, nelze žalovanému úspěšně vytýkat, pokud stěžovatelce neuznal nárok na odpočet při pořízení vozidla v dubnu 2016 ani jeho dodání do jiného členského státu v lednu 2019. V daňovém řízení skutečně tížilo důkazní břemeno stěžovatelku a ta je ke své újmě nedokázala unést.

IV.

Závěr a náklady řízení

[52] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů neshledal kasační stížnost důvodnou, pročez ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[53] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti

nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. března 2025

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu