



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka, ve věci

**žalobkyně:** OREDO s. r. o., IČ 25981854  
Nerudova 104/63, 500 02 Hradec Králové  
zastoupené korporací UNTAX, s. r. o., oprávněnou poskytovat  
daňové poradenství  
U Továren 256/14, 102 00 Praha – Hostivař,

**proti**  
**žalovanému:** Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043  
Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. května 2018, č. j. 23009/18/5300-21441-703172,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

I. Vymezení věci:

1. Žalobkyně se včas podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“ nebo „OFŘ“) ze dne 29. 5. 2019, č. j.

23009/18/5300-21441-703172, kterým žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 4. 8. 2016, č. j. 1507380/16/2701-50525-602863.

## II. Obsah žaloby:

- Žalobkyně nejprve zrekapitulovala svůj náhled na průběh řízení a skutkový stav věci, následně uvedla jednotlivé žalobní námítky.

### Hmotněprávní podstata sporu

- Žalobkyně pořídila soubor hmotného i nehmotného majetku, konkrétně hardware a software pro systém kompatibilních odbavovacích zařízení a centrální systém, který následně pronajímala za úplatu dopravcům. Za ekonomickou činnost se dle § 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek užíván soustavně. Že žalobkyně realizovala pronájem movitých věcí, nerozporuje ani žalovaný v odstavci 48 napadeného rozhodnutí. Jak plyne z předložených daňových dokladů, žalobkyně prokázala, že pronajímá předmětný movitý majetek dopravcům. Není tedy pravda, že by neunesla důkazní břemeno.
- Dále uvedla, že dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění. Tento nárok vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat, tedy okamžikem přijetí zdanitelného plnění. S ohledem na to, že žalobkyně pořídila dlouhodobý majetek, který soustavně pronajímá dopravcům a poskytuje jim související služby, a tato činnost je zdanitelným plněním podrobeným dani, nemůže být pochyb o tom, že žalobkyni náleží plný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

### Argumentace žalovaného

- Žalobkyně považuje pro posouzení nároku na odpočet DPH z přijatých plnění za podstatný konečný stav, který determinuje, zda jsou poskytované služby zdanitelným plněním s nárokem na odpočet daně z přidané hodnoty, či nikoli, což žalovaný přehlíží. Žalobkyně připomíná, že z příjmů za pronájem věcí dopravcům odvádí daň z přidané hodnoty v řádech milionu korun, bylo by proto nespravedlivé a v rozporu se zákonnou úpravou žalobkyni nepřiznat nárok na odpočet daně. Žalobkyně se dále domnívá, že není rozhodný údajný dřívější úmysl Královéhradeckého a Pardubického kraje poskytovat dopravcům odbavovací zařízení bezplatně v rámci závazku veřejné služby. Žalobkyně však žádnou veřejnou službu dopravcům ani nikomu jinému neposkytuje, pouze na komerční bázi poskytuje služby a za úplatu pronajímá majetek, přičemž žalovaný tuto jednoduchou skutkovou situaci přehlíží a snaží se konstruovat její činnost jako veřejnou službu. Tu však, navíc bez úplaty, žalobkyně v rámci své činnosti neposkytuje, neboť za úplatu poskytované služby nesplňují ani jeden ze znaků veřejné služby. Žalobkyně není dotovaná z veřejných zdrojů, z výnosů hradí své náklady včetně mezd zaměstnanců a dosahuje zisku, což je žalovanému známo z jeho úřední činnosti a rovněž je tato skutečnost patrná z účetních závěrek v Obchodním rejstříku.
- V rámci odvolacího řízení vydal žalovaný přípis, kterým seznámil žalobkyni před vydáním rozhodnutí s odlišným právním názorem. V tomto uzavřel, že část uplatněného nároku na odpočet uplatněna být může, protože slouží k uskutečňování zdanitelných plnění a žalobkyni hodlal uznat 15 % z uplatněného odpočtu, kdy při výpočtu vycházel

ze studie ekonomického hodnocení projektu zpracovatele Centrum evropského projektování, a. s. Žalobkyně se k přípisu vyjádřila dne 2. 5. 2018, kdy výpočet označila za nesprávný, a to proto, že žalovaný uvažoval s hypotetickou hodnotou výše ekonomické činnosti z nájemného a souvisejících služeb, přičemž nerespektoval postupný náběh podnikatelského záměru a skutečnou výši uskutečněných zdanitelných plnění. Jak plyne z listin, které žalobkyně navrhuje jako důkazy, je poměr mezi pořizovací cenou a výší reálně dosahovaných a uvažovaných tržeb za nájemné a související služby po dobu trvání projektu 97 %. Proto žalobkyni náleží nárok na odpočet daně ve výši 97 %, jak již ostatně žalobkyně uvedla ve svém vyjádření.

7. Dále žalobkyně uvedla, že na základě uvedeného vyjádření došel žalovaný k závěru, že žalobkyni náleží poměrná část uplatněného nadměrného odpočtu ve výši 53,89 %, přičemž se žalovaný neodklonil od modelu uvedeného v přípise, který žalobkyně v základním směru akceptovala. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odmítl uznat skutečnou výši tržeb realizovanou za hypotetickou životnost projektu. Dle žalobkyně se zde žalovaný dopouští chyby v úsudku, když projekt rozděluje na několik fází a jednotlivé kroky, na rozdíl od původního přípisu, posuzuje jednotlivě. V něm žalovaný uvažuje s celkovými tržbami za dobu životnosti projektu. Ze své teze však ustupuje, když by měl žalobkyni přiznat nárok na odpočet ve výši 97 %. V tom žalobkyně spatřuje účelovost.
8. Žalobkyně konstatovala, že pořídila majetek za účelem jeho pronájmu dopravcům. Zákon o DPH neukládá žalobkyni nárok na odpočet jakkoli krátit a posuzovat separátně za jednotlivé kalendářní roky. K takovému oddělenému posuzování nakonec žalovaný ani nepředkládá žádnou argumentaci. Dle žalobkyně jde o jeden podnikatelský záměr, který má být posuzován jako celek. Stejně tak neukládá zákon o DPH korigovat nároky na odpočet, pokud tržby, dosahované za používání pořizovaného majetku, narůstají v čase postupně. Žalovaný rovněž nesprávně interpretuje postupný náběh projektu, když žalobkyni doporučuje v odstavci 56 napadeného rozhodnutí postup dle § 78 zákona o DPH. Ten je však nesprávný, jelikož zmíněné ustanovení umožňuje plátcům měnit odpočet daně v případě změny způsobu užívání pořizovaného majetku. K tomu ale nikdy nedošlo.
9. Přestože žalobkyně s právním názorem žalovaného nesouhlasí, dle logiky jím uplatněného řešení má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 97 %. Žalobkyně totiž v logice žalovaného pořídila dlouhodobý hmotný majetek a související služby v celkovém rozsahu 106 691 000 Kč a to ve dvou fázích. Za dobu hypotetické životnosti, jak se podává ze studie, má být životnost těchto zařízení 10 let. Pak nazíráno prismatem samotného žalovaného je nezbytné použít skutečné tržby projektu za celé období a nikoli jen tržby, které uvažovala předmětná studie. Žalovaný ve svém přípise použil hypotetické tržby studie. Když má použít hypotetické tržby, které vycházejí ze skutečnosti (za dobu trvání projektu 103 409 062 Kč), najednou od svého modelu ustupuje. Žalobkyně v průběhu odvolacího řízení při změně právního názoru žalovaného výši těchto tržeb doložila. Tyto tržby činí celkem 103 409 062 Kč, jak se podává z listin předložených v odvolacím řízení označených jako „Kontrolní soupis nájemného za rok 2014“, „Kontrolní soupis nájemného za rok 2015“, „Kontrolní soupis nájemného za rok 2016!“ a „Přepis ročního nájemného a služeb IDS IREDO za rok 2017“. Proto dle žalobkyně z poměru pořizovací ceny majetku 106 691 000 Kč a reálně dosahovaných a

uvažovaných tržeb za nájemné a související služby za dobu trvání projektu 103 409 062 Kč jí musí vzniknout nárok ve výši 97 % nadměrného dopočtu.

10. Žalovaný tím, že nezohlednil při stanovení daně skutečnou výši zdanitelných plnění realizovaných samotnou žalobkyní, porušil zákon, a to konkrétně zásadu uvedenou v § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), dle které musí správce daně vycházet z faktického obsahu skutečnosti rozhodné pro správu daní. Za takovou považuje žalobkyně faktickou výši tržeb ze své podnikatelské činnosti. V důsledku této nesprávnosti, kdy žalovaný žalobkyni přiznal jen nárok v poměru 53,89 % z nadměrného dopočtu, jednal rovněž v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu, dle kterého má být cílem správy daní zjištění a stanovení daní ve správné výši. Těmto zákonným požadavkům však žalovaný nevyhověl.
11. Žalobkyně rovněž odmítá, že nedostála svým povinnostem v reakci na výzvu ze dne 8. 9. 2015, č. j. 1435425/15/2701-60565-609231. Správce daně po žalobkyni požadoval vyčíslit podíl mezi její ekonomickou a neekonomickou činností, ta ovšem žádnou neekonomickou činnost ve formě veřejné služby nevykonávala, tedy ani takový poměr nemohla vyčíslit. Závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene je proto nekorektní.
12. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhuje, aby krajský soud zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Rovněž se domáhá, aby žalovanému byla uložena povinnost nahradit náklady řízení.

### III. Vyjádření žalovaného:

Žalovaný ve svém vyjádření předně uvedl, že se s právním názorem žalobce neztotožňuje. Dále se vyjádřil k jednotlivým námitkám žalobkyně.

#### Námitky ohledně činnosti žalobce

13. K námitkám „Hmotněprávní podstata sporu“ a „Argumentace žalovaného“ žalovaný uvedl, že tyto jsou formulovány pouze v obecné rovině, kdy žalobkyně v podstatě pouze setrvává na tvrzení, že prokázala svůj nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 zákona o DPH, deklarovaný v rámci řádného daňového přiznání. Takto prezentované námitky se jen letmo dotýkají samotného jádra sporu, kterým je neprokázání, že pořízený dlouhodobý majetek byl pořízen právě za účelem jeho užití v ekonomické činnosti. Žalobkyně tedy nevyvrátila důvodné pochybnosti správce daně o tom, že majetek byl pořízen k plnění výkonu veřejnoprávní neekonomické činnosti, když tato spočívala zejména v poskytování služeb skupině dopravců podílejících se na fungování integrovaného dopravního systému v Královéhradeckém a Pardubickém kraji.
14. V této souvislosti žalovaný uvedl, že pochybnosti mu nevznikly bezdůvodně, ale na základě Smlouvy o spolupráci při zajištění dopravní obslužnosti a provozování Integrovaného Dopravního Systému na území Královéhradeckého kraje ze dne 21. 4. 2008, z jejíhož čl. III plyne, že prostředky na zabezpečení činnosti žalobce budou krajem poskytovány ve formě dotace. To samé platí i pro Smlouvu o spolupráci při zajištění dopravní obslužnosti a provozování Integrovaného Dopravního Systému na území Královéhradeckého kraje ze dne 28. 4. 2011, kde je nadto v čl. II bodě 3 uvedeno, že žalobkyně nebude vykonávat žádnou komerční činnost vůči třetím osobám, vyjma společníků (Královéhradecký a Pardubický kraj). Dále žalovaný vycházel ze Smlouvy o spolupráci při zajištění provozu integrovaného dopravního systému IREDO a udržitelnosti projektů financovaných z ROP ze dne 26. 7. 2013, Dohody o zrušení

závazku, kterou byly ke dni 14. 11. 2013 mimo jiné zrušeny závazky vyplývající žalobkyni ze Smlouvy o spolupráci s KHK a z Výpovědi Smlouvy o spolupráci při zajištění dopravní obslužnosti a provozování Integrovaného Dopravního Systému na území Pardubického kraje. Nejen na základě uvedených smluv dospěl žalovaný k závěru, že žalobkyně nesla minimálně po dobu platnosti Smlouvy o spolupráci s KHK a Smlouvy o spolupráci s PK faktické zabezpečení podmínek pro existenci dopravní obslužnosti v odpovídající kvalitě v územních obvodech. V této souvislosti žalovaný odkázal na body 36 až 46 napadeného rozhodnutí, kde jsou skutečnosti detailněji popsány.

15. Žalovaný v kontextu všech zjištěných skutečností dospěl k závěru, že žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích nevykonávala jí deklarovanou ekonomickou činnost, když použila předmětná zdanitelná plnění jednak pro ekonomickou činnost, ale také pro účely s ekonomickou činností nesouvisející. Oproti správci daně ale žalovaný učinil závěr, že v posuzované věci nebylo možné odmítnout nárok na odpočet daně zcela, ale rovněž ho nebylo možné uznat ani v plné výši, jak požadoval žalobce, když žalovaný v návaznosti na vyjádření k seznámení stanovil poměr ve výši 53,89 %.

#### Námítky stran výpočtu poměrné výše odpočtu daně

16. K žalobkyní navrhovanému výpočtu poměrné výše odpočtu daně dle § 75 zákona o DPH uvedenému v jeho vyjádření k seznámení žalovaný plně odkázal na bod 56 napadeného rozhodnutí. V tomto je uvedeno, proč nebylo v rámci výpočtu plně přisvědčeno návrhu žalobkyně. Nadto je žalobní argumentace v podstatě shodná s argumentací ve výše uvedeném vyjádření.

#### Námítka ohledně nesplnění výzvy

17. Žalovaný se neztotožnil ani s poslední námitkou ohledně nevyhovění výzvě ze dne 8. 9. 2015, č. j. 1435425/15/2701-60565-609231. Pokud byl s přijatými zdanitelnými plněními spojen nárok na odpočet daně jenom částečně, pak měla žalobkyně za povinnost předložit důkazní prostředky prokazující tento nárok včetně vyčíslení návrhu výpočtu poměrného koeficientu dle ustanovení § 75 odst. 3 zákona o DPH, a to s ohledem k okamžiku pořízení tohoto majetku. Požadované důkazní prostředky ale žalobkyně nepředložila a zaujala k věci zjednodušený postoj, když svou činnost spojenou s integrovaným dopravním systémem IREDO, zredukovala na pronájem movitých věcí jednotlivým dopravcům. Samotný návrh výpočtu poměrného koeficientu dle § 75 odst. 3 zákona o DPH žalobce navrhl až v návaznosti na seznámení žalovaného ze dne 17. 4. 2018.
18. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem měl žalovaný za to, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí žalobcem tvrzenou nezákonností, když toto bylo vydáno v souladu s daňovým řádem i zákonem o DPH.
19. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

#### **IV. Replika žalobkyně**

20. Dle žalobkyně je závěr o tom, že činnost žalobkyně je výkonem veřejnoprávní neekonomické činnosti, která nezakládá nárok na odpočet DPH, založen na pojmech, kterým chybí zákonné zakotvení. Žalobkyně dále podotkla, že dle § 5 odst. 2 věty druhé zákona o DPH se za ekonomickou činnost považuje také využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván

soustavně. K posouzení nastolené otázky se žalovaný v bodě 24 Vyjádření odkázal na bod 36 až zejména bod 46 žalobou napadeného rozhodnutí. V uvedené části žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný vypočítává okolnosti, které jsou pro aplikaci výše citovaného ust. § 5 odst. 2 zákona o DPH zcela nerozhodné: účast dodavatele žalobkyně, obchodní korporace XT-Card a. s. na "faktickém zabezpečení veřejné zakázky", a zejména pak záměr Královéhradeckého kraje a Pardubického kraje (společníků žalobkyně) k využití žalobkyně, jakožto "organizátora veřejné hromadné dopravy", resp. "organizátora dopravní obslužnosti veřejnou hromadnou dopravou na území Královéhradeckého a Pardubického kraje." Z uvedeného potom žalovaný v bodě 46 žalobou napadeného rozhodnutí vyvozuje závěr, že Královéhradecký kraj (a v roce 2010 přistouпивší druhý společník Pardubický kraj) legitimním způsobem přenesl na firmu OREDO s.r.o. faktické zabezpečení podmínek pro existenci dopravní obslužnosti v odpovídající kvalitě v územních obvodech, ve kterých oba kraje prostřednictvím svých zastupitelstev vykonávají svoji pravomoc a působnost mimo jiné ve smyslu § 35 odst. 2 písm. d) a g) zákona č. 129/2000 Sb. o krajích, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (koordinace rozvoje územního obvodu, schvalování programu rozvoje územního obvodu kraje podle zvláštních zákonů, zajišťování jejich realizaci a kontrola jejich plnění, kam bezesporu patří i zajištění základní celodenní a celotýdenní dopravní obslužnosti z důvodu veřejného zájmu - především do zdravotnických zařízení, do škol, do úřadů, do zaměstnání), resp. kraje plní svoji povinnost ve smyslu § 3 odst. 1 a 2, § 8 a násl. zákona č. 194/2010 Sb., o veřejných službách v přepravě cestujících a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Žalobkyně se významným způsobem spolupodílí (spolu zabezpečuje) na fungování veřejné služby v oblasti dopravní obslužnosti, která je namířena neurčitému okruhu osob, tj. cestujícím. Z povahy potřeby veřejného či obecného zájmu pak také vyplývá specifický zájem ze strany kraje na zabezpečení uspokojování těchto potřeb, který se projevuje tím, že kraje (obdobně obce) drží nad uspokojováním těchto potřeb odpovídající kontrolu (z rady dokumentu Královéhradeckého a Pardubického kraje, zvláště pak ze zápisu z usnesení zastupitelstva kraje jsou na daňový subjekt přenášeny úkoly v typovém znění: "Zastupitelstvo zmocňuje společnost OREDO s.r.o. zajistit v tomto rozsahu?" nebo "Zastupitelstvo ukládá jednateli zajistit?" apod., přičemž plnění uložených úkolů je následně prostřednictvím dozorčí rady kontrolováno). Podle názoru žalobkyně je citovaná argumentace žalovaného vystavěna způsobem, který je z pohledu zákona o DPH zcela irelevantní.

21. Žalobkyně uvedla, že podle ust. § 5 odst. 3 zákona o DPH, ve znění účinném pro posuzované zdaňovací období, "Stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu se při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají úplatu. Pokud však uskutečňováním některých z těchto výkonů došlo podle rozhodnutí příslušného orgánu k výraznému narušení hospodářské soutěže, považuje se, pokud jde o tento výkon, za osobu povinnou k dani, a to ode dne nabytí právní moci vydaného rozhodnutí. Osoba podle věty první se však vždy považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje činnosti uvedené v příloze č. 1.". Jelikož žalobkyně zcela nepochybně nespadá mezi subjekty vyjmenované v ust. § 5 odst. 3 zákona o DPH, nelze proto ani činnost žalobkyně v žádném případě považovat za výkon působnosti veřejné správy bez ohledu

na to, že osobní přeprava je uvedena v Příloze 1 zákona o DPH. Úvahy žalovaného ohledně podílu žalobkyně na poskytování veřejné služby v podobě zajištění dopravní obslužnosti jsou proto nemístné. Zajištění dopravní obslužnosti ve smyslu zákona č. 194/2010 Sb., o veřejných službách v přepravě cestujících a o změně dalších zákonů, při aplikaci zákona o DPH ve vztahu k žalobkyni, coby osobě neuvedené v ust. § 5 odst. 3 zákona o DPH, proto není ničím jiným než poskytováním služeb hromadné pravidelné přepravy osob.

22. Dále konstatovala, že na poskytování služby hromadné pravidelné přepravy osob se žalobkyně spolupodílí tím, že za úplatu pronajímá přepravicům systém odbavování cestujících, který je z pohledu DPH integrální součástí přepravní služby. Tímto na zajištění dopravní obslužnosti coby veřejné služby žalobkyně participuje jakožto jeden ze subdodavatelů, obdobně jako např. dodavatelé pohonných hmot nebo dodavatelé zajišťující údržbu vozového parku. Okolnost spočívající v tom, že společníky žalobkyně jsou územně samosprávné celky, s nimiž má žalobkyně uzavřenu Smlouvu o spolupráci při zajištění provozu integrovaného dopravního systému IREDO a udržitelnosti projektů financovaných z ROP, je vzhledem ke znění ust. § 5 odst. 3 zákona o DPH pro posouzení dané věci nerozhodná. Žalobkyně proto trvala na tom, že soustavně využívá hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, tzn. že provádí ekonomickou činnost ve smyslu ust. § 5 odst. 2 druhé věty zákona o DPH, a proto ji náleží nárok na odpočet daně. Jelikož přitom žádnou jinou, než uvedenou ekonomickou činnost žalobkyně za úplatu neprovádí, na žalobkyni se proto nevztahuje povinnost poměrně krátit nárok na odpočet DPH ve smyslu ust. § 72 odst. 5 zákon o DPH. Výpočet poměrné části odpočtu provedený žalovaným v jeho písemnosti označené jako "Seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení" vydané pod č. j. 11/18/5300-21441-703172 dne 17. 4. 2018 proto považovala za nepatřičný.

## V. Posouzení věci krajským soudem

23. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.
24. Z průběhu daňového řízení vyplynulo, že žalovaný v předmětné věci posuzoval, zda předložené důkazní prostředky prokazují oprávněnost žalobkyni v přiznání k dani z přidané hodnoty uplatněného nároku na odpočet daně z pořízeného majetku krytého dotací v rámci projektu Modernizace odbavovacího systému integrované dopravy Královéhradeckého a Pardubického kraje za předmětné zdaňovací období z důvodu Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) vznesených pochybností ohledně jeho použití pro ekonomickou činnost žalobkyně ve smyslu § 72 odst. 1 a násl. zákona o DPH.
25. Dále krajský soud zjistil, že dne 23. 1. 2015 podala žalobkyně řádné tvrzení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 2 942 068 Kč, který zásadně ovlivnil na řádku 40 vykázaný odpočet daně ve výši 3 337 019 Kč ze základu daně 15 890 543 Kč. V reakci na to vydal správce daně ve smyslu ust. § 89 odst. 1 daňového řádu dne 11. 2. 2015 výzvu a to z důvodu vzniklých pochybností o uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, o správnosti hodnoty

pořízeného majetku a jeho použití k ekonomickým činnostem a pochybnosti o výsledném nadměrném odpočtu.

26. V návaznosti na návrh daňového subjektu zahájil správce daně dne 15. 6. 2015 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014. Během daňové kontroly za předmětné zdaňovací období probíhala souběžně i daňová kontrola za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011, březen 2012, červen 2012, srpen 2012, prosinec 2012, 1. čtvrtletí 2013 a 2. čtvrtletí 2013, v průběhu kterých učinil správce daně správní úkony, jejichž cílem bylo vyvolat adekvátní reakce daňového subjektu na prokázání pravdivosti, správnosti a úplnosti vykázaných údajů. Za účelem správného zjištění si správce daně vyžádal od Plzeňského kraje informace o projektu „Zvýšení kvality veřejné dopravy v Plzeňském kraji“. Žalobce se správcem daně spolupracoval a důkazní prostředky postupně předkládal, avšak některým požadavkům správce daně nevyhověl.
27. Na základě provedené daňové kontroly vydal správce daně rozhodnutí, která následně žalobkyně napadla odvoláním ze dne 1. 9. 2016. Žalovaný přezkoumal odvoláním napadený platební výměr, kdy došel k závěru, že v posuzované věci byly dány důvody pro stanovení poměru ve výši 53,89 %. Vzhledem k tomu změnil žalovaný odvoláním napadené rozhodnutí tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.
28. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je tedy posouzení, zda postup žalobkyně při podání řádného daňového tvrzení na daň z přidané hodnoty za shora specifikované zdaňovací období byl v souladu s příslušnými ustanoveními zákona o DPH a daňového řádu.
29. Z ust. § 2 zákona o DPH mimo jiné vyplývá, že předmětem daně je dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Dále z této právní úpravy vyplývá, že ekonomickou činností uvedenou v odst. 1 (§ 5 zákona o DPH) se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních předpisů. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Dle následující právní úpravy obsažené v ust. § 72 odst. 1 písm. a) až e) zákona o DPH pak vyplývá, že *„Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet s místem plnění v tuzemsku, plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5“*. Z § 72 odst. 5 ZDPH pak vyplývá, že plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odst. 1.
30. Aplikací těchto ustanovení zákona o DPH na projednávanou věc pak krajský soud posuzoval, zda žalobkyně v daňovém řízení dostatečně prokázala, že pořízený dlouhodobý majetek byl určený pouze pro použití v rámci ekonomických činností plátce

a zda tedy odpočet uplatněný v dodatečných daňových příznáních odpovídal požadavkům ust. § 72 zákona o DPH.

31. Z průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že k datu 12. 12. 2002 projednalo zastupitelstvo Královéhradeckého kraje návrh zakladatelské smlouvy žalobkyně se zdůrazněním, že bude zajišťovat funkci organizátora veřejné hromadné dopravy. Za tímto účelem došlo rovněž k navýšení základního kapitálu žalobkyně z dosavadní výše 200 000 Kč až 400 000 Kč za současného souhlasu, aby závazek ke zvýšení základního kapitálu převzal Pardubický kraj. Dále bylo zjištěno, že dne 9. 5. 2011 byla uzavřena smlouva o poskytnutí dotace č. HK/1059/S, z níž vyplynulo, že žalobkyně je příjemcem účelové dotace na realizaci projektu předloženého v rámci Regionálního programu NUTS II Severovýchod od poskytovatele Regionální rada regionu soudržnosti Severovýchod. Na webových stránkách žalobkyně pak k tomuto projektu bylo uvedeno, že jeho hlavním výstupem je samotný integrovaný dopravní systém, pořízení zařízení pro bezproblémový chod systému, odbavovací, dobíjecí zařízení, clearingové centrum a personifikační místo. Dále bylo uvedeno, že realizací společného odbavovacího systému v rámci integrovaného dopravního systému Královéhradeckého a Pardubického kraje dojde k úspoře finančních nákladů v odhadovaném rozsahu až 13 mil. Kč. Dále bylo konstatováno, že vlastníkem a investorem je žalobkyně založená KHK. Společnost je organizátorem dopravy v KHK a od letošního roku také získala zakázku na organizaci dopravy v PceK. Investice je nezisková, veškeré náklady a výnosy z provozu budou započítávány v rámci vyrovnání účtu závazku veřejné služby dopravcům, hodnota projektu tkví ve vysokém socio-ekonomickém přínosu pro region a jeho obyvatele. Výstupy projektu budou provozovány příjemcem dotace – žalobkyní. Předmětem činnosti bude provozování systému jednotného odbavení, clearingu a doprovodných služeb. Provozní náklady budou spočívat v úhradě za užívání zařízení, jejich údržbu, provoz a údržbu systému, režii a opravách, energiích a mzdách. Výnosy budou spočívat v tržbách za služby pro dopravce – údržbu odbavovacích zařízení, údržbu a provoz systému. Ty budou vykalkulovány na základě skutečných provozních nákladů tak, aby provozem systému nevznikal zisk ani ztráta.
32. Ze Smlouvy o podmínkách přepravy v integrovaném dopravním systému IREDO, jejímiž smluvními stranami byla žalobkyně a ČSAD Ústí nad Orlicí, a.s. a z žalobkyní předložených přístupových smluv vyplynulo, že žalobkyně byla na základě smluv a plných mocí pověřena organizací dopravní obslužnosti veřejnou hromadnou na území Královéhradeckého a Pardubického kraje. Bylo ujednáno, že žalobkyně bude zajišťovat organizační servis systému IREDO, vyhodnocovat jeho ekonomickou a provozní efektivitu a navrhopvat optimalizační řešení - sledovat vývoj přepravních potřeb a přepravních vztahů v rámci žalobkyně a ve vztahu k dopravci, navrhopvat, zajišťovat provádět úpravy dopravního řešení, soustavně optimalizovat vedení a návaznosti linek v IREDO, koordinovat četnost provádění přepravní kontroly, jejich místo a čas, projednávat dopravní řešení se zástupci samosprávy, projednávat s obcemi výše jejich příspěvku na dopravní obslužnost, navrhopvat standardy dopravní obslužnosti, kontrolovat jejich uplatňování, zajišťovat a aktualizovat vzory všech jízdních dokladů platných pro všechny dopravce, organizovat a kontrolovat finanční toky v rámci IREDO, zajišťovat informační servis systému, evidovat a vyhodnocovat ekonomické a provozní parametry jednotlivých spojů, organizovat a kontrolovat finanční toky,

organizovat a zajišťovat propagaci a sledovat vývojové trendy ve veřejné dopravě ve světě a analyzovat možnost jejich uplatnění v místních podmínkách apod.

33. Rovněž tak z dalších důkazů – přístupových smluv jednoznačně vyplynulo, že žalobkyně je pověřena organizací integrovaného dopravního systému IREDO na území obou krajů. Žalobkyně měla zajišťovat organizační servis systému, vyhodnocovat jeho ekonomickou a provozní efektivitu a navrhopvat optimalizační řešení, navrhopvat standardy dopravní obslužnosti, kontrolovat jejich uplatňování a plnění, zajišťovat a aktualizovat vzory všech jízdních dokladů platných pro všechny dopravce, zajišťovat informační servis systému apod.
34. Hodnocením shora předestřených důkazních prostředků krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, dle něhož činnost žalobkyně je spjata s celým dopravním systémem IREDO na území obou krajů, neboť nepochybně vystupuje jako organizátor veřejné hromadné dopravy. Je totiž zřejmé, že v okamžiku pořízení dlouhodobého majetku, tedy v příslušných zdaňovacích obdobích let 2011 až 2013 shora identifikovaných, byl majetek prokazatelně pořízen, ale i následně používán pro veřejnoprávní neekonomickou činnost žalobkyně. Lze rovněž usuzovat, že takový názor v počátku zastávala i žalobkyně, když si odpočty daně za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011 až 2. čtvrtletí 2013 v řádném daňovém přiznání nenárokovala. Učinila tak, jak ostatně i potvrdila v průběhu daňového řízení, až k datu 30. 9. 2013, kdy došlo ke změně účelu použití tohoto majetku, když za důvod žalobkyně sama uvedla: “Realizace projektu modernizace odbavovacího zařízení, postup na základě protokolu č.j. 58738/12/228602609024“. Ke zmiňovanému datu tak došlo ke změně účelu použití nabytého majetku.
35. Žalovaný v bodech 37 až 44 napadeného rozhodnutí provedl podrobný rozbor jednotlivých smluvních ujednání obsažených ve smlouvách o podmínkách přepravy v integrovaném dopravním systému IREDO a následných přístupových smlouvách a z něho kvalifikovaně dovodil pozici žalobkyně při tomto zajištění dopravní obslužnosti za předmětná zdaňovací období v letech 2011 až září 2013. Z nich pak dovodil v bodech 46 až 50 nepochybný závěr, že činnost žalobkyně je spjata s celým dopravním systémem IREDO na území Královéhradeckého a Pardubického kraje v nejširším slova smyslu, a proto žalovaný zásadně odmítl tvrzení žalobkyně, že projekt není servisem pro objednatele veřejné dopravy, ale projektem pro samotné poskytovatele, tedy dopravce. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že Královéhradecký kraj a následně i Pardubický kraj legitimním způsobem přenesly na firmu žalobkyně faktické zabezpečení podmínek pro existenci dopravní obslužnosti v odpovídající kvalitě v územních obvodech, ve kterých oba kraje prostřednictvím svých zastupitelstev vykonávají svoji pravomoc a působnost dle zákona č. 129/2000 Sb., o krajích. Žalobkyně se významným způsobem spolupodílí na fungování veřejné služby v oblasti dopravní obslužnosti, která je namířena neurčitému okruhu osob, tedy cestujícím a z povahy potřeb veřejného či obecného zájmu pak také vyplývá specifický zájem ze strany krajů na zabezpečení uspokojování těchto potřeb, které se projevuje tím, že kraje drží nad uspokojováním těchto potřeb odpovídající kontrolu.
36. Žalovaný souběžně konstatoval, že nerozporuje žalobkyní realizovaný úplatný pronájem movitých věcí jednotlivým dopravcům coby ekonomickou činnost žalobkyně ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH. Současně ve shodě s žalobkyní poznamenal, že možnost nároku na odpočet není žádným způsobem vázána na příjem finančních prostředků a odvíjí se výhradně od toho, jakým způsobem jsou použity vstupy, které příjemce pro

daný projekt nakoupí, přičemž příjemce prostředků z fondů EU je prakticky ve shodném postavení jako jiná osoba, která by stejný projekt realizovala bez takové dotace.

37. Žalobkyně námitkami v podané žalobě vyslovuje nesouhlas se závěry žalovaného, nicméně činí tak pouze v obecné rovině, když setrvává na svém tvrzení, že nárok na odpočet daně řádně prokázala. Krajský soud se s tímto názorem nemohl ztotožnit. Přiklonil se k názoru žalovaného, že přijatá zdanitelná plnění nemohla v žádném případě ve všech směrech najít bezprostřední přímou souvislost s pronájmem movitých věcí jednotlivým dopravcům. Tato skutečnost je ostatně shora podrobně zdokumentována a z nastíněných důkazů nepochybně vyplývá. Je tedy zřejmé, že odpočet daně musel být žalobkyni uznán pouze v částečné výši. Za této situace je nutno zdůraznit, že správce daně žalobkyni dne 8. 9. 2015 vyzval k prokázání, vůči komu jsou její činnosti vymezené v čl. V „Smlouvy o podmínkách přepravy v integrovaném dopravním systému IREDO“ vykonávány, kdo je příjemcem těchto činností, jak tyto činnosti souvisejí s ekonomickou činností žalobkyně a jaké úplaty jsou za ně poskytovány. Správce daně rovněž vyžadoval prokázat oprávněnost nároku na odpočet daně a dále předložení návrhu poměrného koeficientu pro jeho výpočet ve smyslu ust. § 75 odst. 3 zákona o DPH. Požadované důkazní prostředky žalobkyně na výzvu nepředložila s konstatováním, že její činnost spočívala v pronájmu movitých věcí jednotlivým dopravcům.
38. Krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že přijatá zdanitelná plnění nemohla v žádném případě ve všech směrech najít bezprostřední přímou souvislost s pronájmem movitých věcí dopravcům. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v reakci na shora vzpomínanou výzvu nepředložila stanovení odpočtu v poměrné výši a současně ani neprokázala splnění podmínek pro uplatnění plného nároku na odpočet, přistoupil správce daně ke stanovení konečného výpočtu daně v poměrné výši a to následujícím způsobem. Výchozím údajem pro stanovení poměru považoval majetek žalobkyně pořízený v rámci výkonu veřejné správy v pořizovací ceně 106 691 000 Kč (v I. fázi projektu ve výši 53 427 000 Kč a ve II. fázi projektu ve výši 53 264 000 Kč), jehož stanovená výše vycházela z účetní závěrky. Dále žalovaný vycházel ze studie ekonomického hodnocení zpracované Centrem evropského projektování, a.s., z níž dovodil, že fyzická životnost investice je plánována na 10 let. Dále žalovaný přihlédl k námitce žalobkyně, dle níž je třeba respektovat skutečnou výši uskutečněných zdanitelných plnění, která v roce 2014 činila v tržbách 5 750 013 Kč. Na základě této částky, představující nezpochybněné nájemné v roce 2014, pak žalovaný vypočetl celkovou tržbu za nájemné za desetileté období v konečné částce 57 500 130 Kč a zjistil, že tato suma v porovnání s hodnotou pořizovací ceny majetku představuje 53,89 %. Tento konečný výpočet pak představoval poměr, na základě něhož si mohla žalobkyně nárokovat odpočet.
39. Takový postup výpočtu žalovaného je bezesporu bezprecedentní, nicméně krajský soud má za to, že jej lze, vzhledem k okolnostem případu, akceptovat. Prioritně je třeba konstatovat, že žalobkyně byla vyzvána, aby určitý poměr pro výpočet daňové povinnosti stanovila sama. Vzhledem k tomu, že tak neučinila, musel ke stanovení výpočtu přistoupit žalovaný na základě vlastní úvahy. Jeho postupu nelze v žádném případě vytknout nelogičnost ani nedostatečné podklady v důkazních prostředcích, neboť, jak již bylo uvedeno, vycházel z údajů účetní uzávěrky žalobkyně, dále z ekonomického hodnocení projektu a při stanovení poměrného nároku na odpočet daně zohlednil veškeré relevantní skutečnosti známé žalobkyni v době jejího uplatnění

nároku. Při zachování objektivit takového posouzení pak nebylo důvodné zohlednit změny vyplývající z rozsahu použití tohoto majetku v dalších letech, tak jak se tohoto postupu dovolávala žalobkyně. Krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že pro účely odpočtu daně mohly najít své uplatnění pouze tržby reálně dosažené v roce 2014 a to ve výši 5 750 013 Kč. V rozhodném období, tedy v době uplatnění odpočtu daně, mohla žalobkyně pro následující roky uvažovat pouze s touto částkou, neboť v tomto rozhodném období důkazy o budoucích tržbách neměla a ani nemohla mít k dispozici. Navíc krajský soud podotýká, že z průběhu daňového řízení je zřejmé, že původní stanovení poměru žalovaným vycházelo z plánovaného odhadu ročních příjmů vyplývajících ze shora uváděné studie ekonomického hodnocení projektu. Za použití tohoto odhadu by poměr pro nárok na odpočet daně činil pouze 15 %. Je však zřejmé, že žalovaný od této úvahy na základě námitek žalobkyně ustoupil a při výpočtu zohlednil skutečnou výši zdanitelných plnění v roce 2014, takže takto nově stanovený poměr v konečném výpočtu zvýšil na 53,89 %.

40. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobkyní jsou nedůvodné, napadené rozhodnutí splňuje podmínky zákonnosti, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
41. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývalo, že by žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Hradec Králové 25. května 2020

JUDr. Magdalena Ježková v. r.  
předsedkyně senátu