



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudkyň Mgr. Moniky Chaloupkové a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., ve věci **žalobce TITUS CZ, s.r.o.**, IČ: 25919652, se sídlem Tovární 1112, 53736 Chrudim, **zastoupeného 3 LSA, a.s.**, IČ 25648721, se sídlem Holečkova 31, 150 00 Praha 5, právnickou osobou s předmětem podnikání poskytování právní pomoci a finančně ekonomických rad ve věcech daní, odvodů, poplatků a jiných podobných plateb, i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí (daňové poradenství), proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2012, č. j. 7748/12-1300-607589,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému se toto právo nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2012, č. j. 7748/12-1300 – 607589 (dále též „žalované rozhodnutí“), bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Chrudimi ze dne 14. 6. 2010, č. j. 75779/10/233912601967, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období **3. čtvrtletí roku 2007** a o vyrozumění o povinnosti zaplatit penále u stejné daně za totéž zdaňovací období tak, že tato daň byla zvýšena o 64.000 Kč, tj. z částky 29.323 Kč na 93.923 Kč a předepsané penále bylo zvýšeno na částku 18.784 Kč.

Proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2012, č. j. 7748/12-1300 – 607589, podal žalobce žalobu, neboť dle jeho názoru „**žalovaný posoudil věc po právní stránce nesprávně**“. Zároveň však současně žalobce tvrdil, že rozhodnutí, z něhož žalobce byl, jak plyne z žaloby, schopen seznat, jak (z jakých důvodů) a na základě jakých skutkových zjištění bylo o věci rozhodnuto, je též „**nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů**“ (z níže uvedeného je patrné, že námitku „nepřezkoumatelnosti“ vztahoval žalobce pouze k dílčímu závěru žalovaného, že náklady /viz poznámku pod čarou číslo 1/ vynaložené žalobcem na služby poskytnuté žalobci třetími osobami nejsou režijními náklady).

In concreto žalobce uvedl (list číslo 2 soudního spisu – třetí odstavec), že „**podstata sporu**“ spočívá v tom, že žalovaný neuznal nároky žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) na vstupu u vybraných zdanitelných plnění,¹ neboť tato plnění dle žalovaného souvisela výlučně s **inkasem pohledávek**. Inkaso pohledávek je dle názoru žalovaného činností, která není předmětem DPH ve smyslu § 2 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDPH“). Taková činnost není uvedena v § 72 odst. 2 ZDPH, a proto žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uzavřel, že nelze přiznat odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k inkasu pohledávek – tj. k plnění, které není předmětem DPH. Žalovaný v této souvislosti s odkazem na judikaturu Evropského soudního dvora (dále též „ESD“ či „SDEU“) konstatoval, že si je vědom toho, že nárok na odpočet je rovněž přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních výdajů a jsou jako takové složkou ceny výrobků nebo služeb, které tato osoba dodává. Nicméně uzavřel, že „**učiněný závěr však nelze vztáhnout na Váš případ, neboť Vámi nakoupené služby nebyly službami režijního charakteru a nákladovou položkou zdanitelných transakcí. Byly výslovně nákladovou položkou transakce, která není předmětem daně a transakce, která je od daně osvobozena. Z výše uvedených skutečností je patrné, že závěry vyslovené v judikatuře SDEU nelze aplikovat na Váš případ, kdy přijatá zdanitelná plnění mají přímou vazbu na činnost, která neumožňuje**

¹ Konkrétně se v 3. čtvrtletí roku 2007 jednalo o daň ve výši 29.323,-- Kč, když žalobci nebyl uznán nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění ve výši 25.523 Kč od Ing.Marka Kirchnera, Ph.D., z Ledče nad Sázavou. Důvodem bylo, že přijaté služby souvisely s inkasem pohledávek.

uplatňování odpočtu daně. Dostali jste se do postavení konečného zákazníka a uplatněním nároku na odpočet daně by byl narušen princip neutrality daně (konečný zákazník nese daň ke své tíži)...“.

Tento závěr žalovaného je dle žalobce „účelový“ a „mimo rámce právních předpisů“, „žalovaný pouze tvrdí, že plnění poskytnuté žalobci třetí osobou není režijním nákladem“, „takto přednesený závěr žalovaného bez podrobného zdůvodnění, bez vymezení podstaty služby ve vztahu k ekonomické činnosti žalobkyně, a dále bez přímého odkazu na právní předpis, je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.“ V této souvislosti žalobce „odmítl i tu část tvrzení žalovaného, podle kterého se žalobce dostal do postavení konečného zákazníka“. Dle žalobce „je tvrzení, podle kterého je osoba povinná k dani při současném postavení plátce daně konečným zákazníkem, který nese daň ke své tíži je nesmysl“ a takový výklad je v rozporu s principem daňové neutrality. Žalobce též žalovanému vytkl, že „danou věc posuzoval žalovaný výhradně z pohledu jeho výkladu tuzemského práva, aniž by přihlédl k právní úpravě ES, stejně tak dle názoru žalobkyně žalovaný pominul možný výklad plynoucí z judikatury SDEU“.

Na podporu své argumentace žalobce odkázal na stat' Jiřího Škampy, daňového poradce, s názvem „nárok na odpočet u režijních nákladů souvisejících s příjmy, které nejsou předmětem DPH při uskutečňování ekonomické činnosti plátců“, přesněji řečeno tuto stat' celou převzal do textu žaloby. Tato stat' obsahuje pouze obecné úvahy a nijak se nevztahuje k jedinečným skutkovým okolnostem tohoto případu.

Dále žalobce opakovaně - „i přes posouzení věci soudem na straně 10. rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31Af 44/2012“ (jak sám v žalobě zdůraznil)- vzněsl námitku „překvapivosti rozhodnutí správce daně, resp. žalovaného, když současně s takovou námitkou je možné spojit i námitku tzv. dvojího výkladu při posouzení věci.“ „Překvapivost rozhodnutí“ a „dvojí posouzení“ mělo být způsobeno tím, že žalobce „činnost spojenou s inkasem cizích pohledávek realizuje od roku 2005 a v období předcházejícím dnes spornému posouzení věci byla u něj věc skutkově a právně shodná posuzována stranou správce daně opakovaně² – vždy ale s výsledkem zcela odlišným od stávajícího posouzení, které vedlo k dodatečnému vyměření daně za výše vymezená zdaňovací období v roce 2007 a 2008.“ Konkrétně v žalobě uplatnil námitky týkající se vytýkacích řízení v roce 2007 (3. čtvrtletí) a v roce 2008 (4. čtvrtletí) a dále uvedl, že „byl stranou správce daně uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v případě posouzení nároku za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2005, a to ve výši 127.255,- Kč, dále pak za 4. čtvrtletí roku 2005 ve výši 147.439,- Kč. Úřední záznamy z 10. 11. 2005 a dále pak z 10. 2. 2006 dle žalobce mají prokazovat, „že v tomto období správce daně hodnotil mj. i daňové doklady od Ing. Marka Kirchnera“. Ze všech výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

² Je však zřejmé, že se mělo jednat o jiná období než to, kterého se týká napadené rozhodnutí.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že jeho rozhodnutí je věcně správné a zákonné. Z odůvodnění předmětného rozhodnutí dle žalovaného „*vyplývá jednoznačný, jasný, srozumitelný a přezkoumatelný závěr, který svědčí pro výrok rozhodnutí a je s ním v souladu*“. Žalovaný též vyjádřil přesvědčení, že splnil pokyny uložené mu ve zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (sp. zn. 31Af 44/2012). Pokud jde o podrobnosti, odkázal žalovaný na odůvodnění svého rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) a dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:

Nejprve (logicky) se soud zabýval **námitkou nepřezkoumatelnosti** žalobou napadeného rozhodnutí, resp. závěru žalovaného, že v poznámce pod čarou číslo 1 zmíněné náklady vynaložené žalobcem za služby poskytnuté žalobci třetími osobami nejsou režijními náklady. Dle ustálené soudní praxe je nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž správní orgán opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. Na tomto místě je možno poukázat i na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 25. 6. 1996, č. j. 6A 825/95-7, v jehož odůvodnění Vrchní soud v Praze uvedl: „*Soud může jako překlenutelnou procesní chybu posoudit to, když i přes nedostatečné odůvodnění písemného vyhotovení rozhodnutí jsou skutkové údaje, z nichž správní orgán vycházel, obsahem správního spisu, a skutkové a právní úvahy správního orgánu, které vedly k vydání rozhodnutí, jsou ze spisu alespoň v základních rysech bez pochyb rekonstruovatelné... Pouze za situace, kdy spis neobsahuje nic, z čeho by bylo možno usoudit na to, z jakých podkladů správní orgán vycházel (§ 3 odst. 4, § 32 odst. 1, § 46 správní řád) a jakými skutkovými a právními úvahami se řídil, nezbyvá soudu, než bez dalšího napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost bez nařízení jednání (§ 250f o. s. ř.) zrušit*“. Tyto závěry akceptoval opakovaně i Nejvyšší správní soud (za všechny srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007 ve věci sp. zn. 6Ads 87/2006), který si je plně vědom toho, že účelem soudního přezkumu správních rozhodnutí není lpění na formální dokonalosti správních rozhodnutí, ale účinná ochrana veřejných subjektivních práv adresátů veřejné správy.

Z výše uvedeného je prima facie patrné, že rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné plně je, když žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí podrobně popsal, jaké skutečnosti v řízení zjistil, jak je právně posoudil a jakým úvahami se přitom řídil. Žalovaný se též vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce, a to způsobem zcela odpovídajícím jejich závažnosti a konkrétnosti. Plně přezkoumatelné jsou proto i závěry žalovaného vztahující se k hodnocení nákladů žalobce uvedených v poznámce pod čarou číslo 1. Na tomto místě soud odkazuje zejména na stranu 5 – 7 a 9 – 12 odůvodnění žalovaného

rozhodnutí.³ **Lze tedy uzavřít, že žalované rozhodnutí není – a to ani ve vztahu k dílčím závěrům žalovaného – nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.**

Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, **nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku** (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicity – vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi **základními** námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

Ostatně obecně platí, že - požadavky kladené na orgány veřejné správy - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů veřejnosprávního působení - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky jsou výrazem přepjatého formalismu, který ohrožuje funkčnost veřejné správy, především pak její schopnost efektivně (zejména v přiměřené době) plnit zákonem jí uložené úkoly (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 5. 2013, sp. zn. III. ÚS 1669/11).

Dále samu okolnost, že správní orgány nepřisvědčily argumentaci žalobce, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Obdobně v řízení před soudem nelze právo na spravedlivý proces vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11).

Pokud jde o samotnou „podstatu sporu“, jak ji vymezil žalobce v žalobě, uvádí soud následující:

Dle ustálené judikatury ESD cílem režimu odpočtů stanoveného směrnicí je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH má zajistit neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností, bez ohledu na jejich účel nebo výsledek, **za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH** (viz rozsudky ze dne 22. března 2012, Klub,

³ Dle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, je proto možno na odůvodnění žalovaného rozhodnutí v odůvodnění rozsudku odkázat (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47).

C-153/11, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 35, a ze dne 4. října 2012, PIGI, C-550/11, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 21).

K tomu, aby byl nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, je á, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet (viz rozsudky ze dne 8. června 2000, Midland Bank, C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 24, a ze dne 22. února 2001, Abbey National, C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 26).

Nárok na odpočet je však rovněž přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních výdajů této osoby povinné k dani a jsou jako takové složkou ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (viz rozsudek ze dne 21. února 2013, Becker, C-104/12, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 20).

Nicméně v prvním i v druhém případě přímé a bezprostřední souvislosti předpokládá, že náklady na pořízení plnění na vstupu jsou vyjádřeny v ceně konkrétních plnění na výstupu nebo v ceně zboží či služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejích hospodářských činností (viz rozsudky ze dne 29. října 2009, SKF, C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, bod 60, ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, bod 48, a ze dne 30. května 2013, X, C-651/11, bod 55). Je tedy nutné vždy ověřit, zda uvedená souvislost vyplývá ze všech okolností týkajících se dotčených transakcí (srov. rozsudek ze dne 18. července 2013, Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand, C-26/12, bod 24). A to přesně žalovaný učinil.

Jak již bylo uvedeno, žalovaný neuznal nároky žalobce na odpočet DPH na vstupu u vybraných zdanitelných plnění. Konkrétně se v 1. čtvrtletí roku 2007 jednalo o daň ve výši 29.523,-- Kč, když žalobci nebyl uznán nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od Ing. Marka Kirchnera Ph.D., z Ledče nad Sázavou ve výši 25.523 Kč. Důvodem bylo, že přijaté služby souvisely s inkasem pohledávek..

Žalovaný nejprve podrobně analyzoval zákonné podmínky, za nichž lze uplatnit nárok na odpočet DPH, poté zevrubně popsal jednotlivá přijatá zdanitelná a uvedl, k jaké činnosti žalobce se tato přijatá plnění vztahovala, **přičemž vycházel z informací poskytnutých mu přímo žalobcem** (byl to totiž žalobce, kdo jednotlivá přijatá plnění přiřadil ke konkrétním obchodním případům). Následně žalovaný dospěl k závěru, že se přijatá zdanitelná plnění (tedy i výše uvedené zdanitelné plnění od Ing. Marka Kirchnera, Ph.D.) vztahovala k inkasu pohledávek (popř. prodeji vlastní pohledávky), tedy k činnosti, která není předmětem DPH ve smyslu § 2 ZDPH, není uvedena v § 72 odst. 2 ZDPH, a proto není možno přiznat odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k inkasu pohledávek. **Současně žalovaný uvedl, že náklady vynaložené na přijatá zdanitelná plnění nelze považovat ani za tzv. režijní náklady, tj. náklady nepřímého charakteru (vztahující se zpravidla k podpůrným**

procesům v organizaci), u nichž nelze přesně určit přímou a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním nebo několika plněními na výstupu, a které jsou současně vyjádřeny v ceně konkrétních plnění na výstupu nebo v ceně zboží či služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejich hospodářských činností, neboť popsané náklady byly jednoznačně nákladovými položkami zcela konkrétních transakcí, které nebyly předmětem DPH. Tyto náklady se tak nevztahovaly k ekonomické činnosti žalobce jako celku - zvláště když je evidentní, že žalobce v rozhodném období téměř žádnou hospodářskou činnost nevyvíjel (v roce 2007 vystavil pouze tři daňové doklady na uskutečněná zdanitelná plnění na výstupu a v roce 2008 dokonce pouze dva).

Nadto žalobce (a to je pro rozhodnutí podstatné) ani netvrdil, jak konkrétně se měly náklady vynaložené žalobcem v souvislosti s výše uvedeným přijatým zdanitelným plněním promítnout do jím dodávaných služeb a do kterých, resp. netvrdil (a už vůbec neprokazoval) že uskutečnil na výstupu specifické plnění zdanitelné z titulu DPH, které by vyvolalo náklady výše popsané (srov. např. bod 20 a 26 rozsudku ESD ze dne 21. 2. 2013, ve věci Finanzamt Köln-Nord proti Wolframovi Beckerovi).

Shora popsaným závěrům žalovaného nelze dle krajského soudu nic vytknout (rozhodně je soud – na rozdíl od žalobce – nehodnotí jako „nesmyslné“) a krajský soud se s nimi zcela ztotožňuje a v podrobnostech odkazuje na odůvodnění žalovaného rozhodnutí. Jak totiž uvedl Nejvyšší správní soud v rozhodnutích citovaných v poznámce pod čarou č. 2, není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, ale přezkoumat dříve učiněné závěry správních orgánů; panuje-li mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí shoda, není důvodu, proč by na něj nemohlo být v rozsudku v podrobnostech odkázáno.

Z uvedeného je též zřejmé, že žalovaný přihlédl při rozhodování k relevantní judikatuře ESD a právu Unie, které ESD vykládá. ZDPH není s právem Unie v rozporu.

Na těchto závěrech nic nemění ani obsah statě Jiřího Škampy, daňového poradce, s názvem „nárok na odpočet u režijních nákladů souvisejících s příjmy, které nejsou předmětem DPH při uskutečňování ekonomické činnosti plátců“, kterou žalobce celou převzal do textu žaloby. Jak již bylo zmíněno výše, tento článek obsahuje pouze obecné úvahy a nijak se nevztahuje k jedinečným skutkovým okolnostem tohoto případu, nadto byl projednán jako příspěvek č. 145/06.09.06 na zasedání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců (srov. stranu 40 - 49 zápisu dostupného zde - <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/KV06092006.pdf>) a jeho závěry (bod I) nebyly Ministerstvem financí ČR akceptovány s tímto odůvodněním (s nímž krajský soud souhlasí): „MF zcela respektuje závěry ESD učiněné v jednotlivých případech, které jsou v příspěvku diskutovány. MF rovněž neshledává, že by český zákon o DPH jakkoli bránil aplikaci tohoto předpisu v relevantních případech způsobem, kterým rozhodoval ESD. Závěr učiněný předkladatelem však je příliš zevšeobecňující. Každý případ je dle názoru MF nutno posuzovat individuálně s ohledem na jeho okolnosti, což je zcela v kompetenci správce daně. Je tak na správci daně, aby posoudil (a na plátcí daně, aby prokázal), zda vynaložené výdaje mají v tom kterém konkrétním případě charakter režijních výdajů jednoznačně souvisejících s ekonomickou činností v tom smyslu, jak v jednotlivých případech ESD rozhodl. Je třeba mít rovněž na paměti, že v mnoha rozsudcích (např. C-333/91 Sofitam, bod 13, C-77/01 EDM, C- 98/98 Midland Bank) se vyjádřil v tom smyslu, že nelze přiznat nárok na odpočet daně u vstupů souvisejících s činnostmi (příjmy, aktivitami), které nespadají do

působnosti DPH, tj. zjednodušeně řečeno nejsou předmětem daně.“ Z důvodů uvedených Ministerstvem financí České republiky proto nelze považovat za oprávněný požadavek žalobce, aby žalovaný obecně (pro všechny případy) vymezil obsah pojmu režijní náklady či obsah jiných neurčitých právních pojmů, když je prima vista zřejmé, že toto paušálně a s platností pro všechny případy učinit nelze, neboť takový závěr lze učinit (jak ostatně plyne z citované judikatury ESD) až po důkladném posouzení všech rozhodných okolností konkrétního případu.

Pokud jde o vznesenou námitku překvapivosti rozhodnutí žalovaného a námitku tzv. dvojího výkladu, pak, jak sám žalobce v žalobě přiznává, se těmito námitkami zabýval již krajský soud v odůvodnění rozsudku ze dne 14. 9. 2012, č. j. 31Af 44/2012-45, na straně 10 a po seznámení s obsahem spisu je shledal obě nedůvodnými.⁴ Z tohoto pohledu se jedná o věc rozsouzenou. Ostatně bylo by v rozporu s principem předvídatelnosti rozhodování soudu a s ním souvisejícího principu právní jistoty, aby stejný soud v totožné (ne pouze obdobné) věci při nezměněném skutkovém stavu věci (krajský soud má k dispozici totožný správní spis) dospěl k odlišným závěrům. Soud proto na závěry učiněné v rozsudku ze dne 14. 9. 2012, č. j. 31 Af 44/2012-45, zcela odkazuje. Nadto s oběma posledně zmíněnými námitkami se zabýval též žalovaný na straně 9 odůvodnění žalovaného rozhodnutí (ve vztahu k 3. čtvrtletí 2007 a 4. čtvrtletí roku 2008). I na tyto výstižné závěry, z nichž je patrné, proč postup žalovaného a jeho závěry pro žalobce nijak překvapivé nebyly, soud odkazuje. **Krajský soud dále opakovaně připomíná žalobci, že neprověření a tedy neposouzení**

⁴ Konkrétně krajský soud uvedl: „Krajský soud nejprve posuzoval důvodnost procesních námitek žalobkyně. Ta především namítala překvapivost rozhodnutí správce daně i žalovaného, která měla spočívat v rozdílném hodnocení daňového dopadu činnosti žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2005 a následně roku 2009 a hodnocení stejné činnosti v kontrolovaných obdobích let 2007-2008. K této námitce krajský soud podotýká, že žalobkyně svá tvrzení nedoložila žádným listinným důkazem a ze správního spisu nevyplývá, že by za zmiňovaná zdaňovací období roku 2005 nebo 2009 správce daně daňovou povinnost žalobkyně kontroloval a zaujal odlišný závěr. Pouhá skutečnost, že správce daně akceptoval daňová přiznání žalobkyně nelze hodnotit jako porušení zásady předvídatelnosti. Pokud žalobkyně poukazovala na závěry správce daně, které zaujal v průběhu vytýkácího řízení za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2007 a 4. čtvrtletí 2008, z obsahu správního spisu vyplývá, že vytýkácí řízení správce daně zahájil proto, že žalobkyně v těchto zdaňovacích obdobích vykazovala pouze uskutečněná zdanitelná plnění osvobozená, resp. proto, že žalobkyně evidovala pouze přijatá zdanitelná plnění za současného vykazání nulové výše plnění uskutečněných. Výsledkem šetření byl závěr správce daně, že v prvním případě vysoký nárok na odpočet (vykázaný oproti stavu předchozích zdaňovacích období) byl zaviněn nákupem nákladního automobilu, v druhém případě zkontroloval správce daně předložené evidence, stav účetních záznamů a porovnal je s údaji uvedenými v daňovém přiznání. Předloženy mu byly časopisy, bulletiny s prezentací žalobkyně, DVD a CD s prezentací. Z protokolů o projednání výsledků vytýkácího řízení tak rozhodně nelze vysledovat, že by správce daně zaujal názor k nárokům, které byly předmětem doměření za roky 2007-2008. a prováděl ohledně nich cílené šetření. Tvrzení žalobkyně, že správce daně za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2007 a 4. čtvrtletí 2008 v průběhu vytýkácího řízení zaujal k otázkám, které jsou obsahem žalobních námitek odlišné stanovisko, neshledal krajský soud důvodným. Nelze proto přisvědčit ani námitce žalobkyně, že správce daně a žalovaný zaujali k věci dvojí výklad a bylo proto jejich povinností poustupovat dle zásady *in dubio mitius*.“

právního vztahu nelze zaměňovat s jeho aprobací správcem daně (srov. např. odstavec 19 in fine odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2011, č. j. 1Afs 9/2011 – 199). I kdyby však žalovaný posoudil projednávanou věc odlišně od podobných případů v minulosti, (za což žalobce považuje stav, kdy žalovaný v rámci vytýkacího řízení výslovně akceptoval údaje uvedené v daňovém přiznání), rozhodně tak neučinil bez řádného odůvodnění, rozhodně tak neučinil bez řádného odůvodnění, a proto ani v případě důvodnosti námitky žalobce by jeho postup nebylo možno označit za libovůli. Správní praxe nemůže být strnulá a nemůže zůstat bez vývoje. Není proto vyloučeno, aby (a to i při nezměněné právní úpravě) byla nejen doplňována, ale i měněna (samozřejmě že s důkladným odůvodněním takového postupu). Opačný přístup by totiž mohl vyústit v to, že by se žalovaný nemohl odchýlit od dosavadní správní praxe, která např. nereflektovala výklad zákona prováděný soudy, a byl by ji nucen v rozporu s veřejným zájmem uměle udržovat. Takovou interpretaci principu předvídatelnosti rozhodovací činnosti orgánů veřejné moci ústící v absurdní důsledky je samozřejmě nutno odmítnout (výklad per reductionem ad absurdum). Ostatně Nejvyšší správní soud již v odůvodnění rozsudku ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005 – 86, uvedl, že *„účastník řízení se před správním orgánem může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem - jinak řečeno, účastník se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi (i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem).“*

V dané věci přitom žalovaný svým postupem plně reflektoval judikaturu ESD dopadající na danou problematiku, jak mu v předchozím rozsudku uložil Krajský soud v Hradci Králové. Krajský soud považuje za klíčové rozhodnutí C-4/94-BLP (s. 13 žalovaného rozhodnutí), jímž ESD neuznal nárok na odpočet daně z právních poradenských služeb přijatých pro účely prodeje nakoupených akcií, jako osvobozené ekonomické činnosti, a tudíž bez nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Krajský soud je ve shodě s žalovaným toho názoru, že v případě plnění od Ing. Kirchnera se jednalo o prodej pohledávek, tedy o použití pro osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně. Ostatní plnění se vztahovala k inkasu pohledávek, která nejsou předmětem daně, zároveň se však nejednalo o taková plnění, která by měla charakter režijních nákladů, jak již uvedeno shora.

Pokud se týká námitky zahájení daňové kontroly jen z důvodu možnosti změnit zaujatý právní názor na danou problematiku, tedy zda lze či nelze uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty u dotčených plnění shora specifikovaných, uzavřel krajský soud, že předmětem daňové kontroly bylo zjišťování skutečností odlišných od skutečností zjišťovaných ve vytýkacím řízení, když v něm byly vzneseny pochybnosti ohledně vysoké výše přijatých zdanitelných plnění a vykázání nulových uskutečněných plnění (3. čtvrtletí roku 2007 - nákup automobilu, 4. čtvrtletí roku 2008 - nákup propagačních služeb). Až v průběhu daňové kontroly provedl žalobce přiřazení přijatých plnění k činnosti, z níž nevzniká nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výsledné posouzení věci tak vyplynulo z výsledků provedené daňové kontroly a nelze jej hodnotit jako svévolnou změnu právní kvalifikace.

Lze tedy uzavřít, že ani jedna ze základních žalobních námitek není důvodná. Soud proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).

Jelikož žalobce nebyl v řízení úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení nemá a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když se žalovaný tohoto práva vzdal (§ 60 odst. 1 s.ř.s.).

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejbližze 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.

V Pardubicích dne 11. prosince 2013

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová