



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci **žalobce Úhlava o.p.s.**, se sídlem Kpt. Jaroše 94, Klatovy, *zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem, se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 14. 12. 2010, čj. 9766/10-1300-401781, čj. 9767/10-1300-401781 a čj. 9769/10-1300-401781

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2010, čj. 9766/10-1300-401781, čj. 9767/10-1300-401781 a čj. 9769/10-1300-401781 se zrušují a věci se vracejí žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 18.363 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce JUDr. Ing. Tomáše Matouška, advokáta.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobou podanou v zákonné lhůtě ke Krajskému soudu v Plzni se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 14. 12. 2010, čj. 9766/10-1300-401781, čj. 9767/10-1300-401781 a čj. 9769/10-1300-401781 a přiznání práva na náhradu nákladů řízení.
2. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen s.ř.s.*). Dnem 1.1.2013 nabyt účinnosti zákon

č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, podle jehož § 7 písm. a) vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, které je ve smyslu § 69 s.ř.s. správním orgánem, na který přešla působnost Finančního ředitelství v Plzni. Soud proto žalovaným označil Odvolací finanční ředitelství.

3. Rozhodnutím Finančního ředitelství ze dne 14.12.2010, čj. 9766/10-1300-401781, bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Klatovech ze dne 26.11.2009, čj. 93527/09/133910403209, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2006, a dodatečně stanovená daň částkou 3.799 Kč byla zvýšena o 1.604 Kč na částku 5.403 Kč.

4. Rozhodnutím Finančního ředitelství ze dne 14.12.2010, čj. 9767/10-1300-401781, bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Klatovech ze dne 26.11.2009, čj. 93528/09/133910403209, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2006, a dodatečně stanovená daň částkou 437.034 Kč byla zvýšena o 524.022 Kč na částku 961.056 Kč.

5. Rozhodnutím Finančního ředitelství ze dne 14.12.2010, čj. 9769/10-1300-401781, bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Klatovech ze dne 26.11.2009, čj. 93529/09/133910403209, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2006, a dodatečně stanovená daň částkou 297.948 Kč byla zvýšena o 362.397 Kč na částku 660.345 Kč a zvýšeno penále z částky 59.589 Kč o 72.480 Kč na částku 132.069 Kč.

II. Důvody žaloby

6. Žalobce je obecně prospěšnou společností a v žalobě vyjmenoval oblasti své hlavní a doplňkové činnosti v roce 2006. Uvedl, že svoji činnost vyvíjí převážně tak, že zpracovává a realizuje jednotlivé projekty (soubory činností), které jsou ve větší či menší míře podporovány dotacemi z veřejných zdrojů (ze státního rozpočtu, z rozpočtů samosprávných územních celků, z fondů Evropské unie).

7. V rámci 8 projektů realizovaných v roce 2006 uplatnil u přijatých zdanitelných plnění nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (*dále jen DPH*) v plné výši. Finanční úřad v Klatovech (*dále jen finanční úřad*) po provedené kontrole DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2006 a následně Finanční ředitelství v Plzni (*dále jen finanční ředitelství*) tento nárok neuznaly, když dospěly k závěru, že nepoužil přijatá zdanitelná plnění výhradně k plněním uvedeným v § 72 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (*dále jen ZDPH*), proto nemohl uplatnit nárok na odpočet DPH v plné výši.

8. Dle finančního úřadu jestliže žalobce přijal plnění, která použil zčásti ke svým zdanitelným plněním a zčásti k jiným činnostem (neuvedeným v § 72 odstavce 2 ZDPH), musí být nárok na odpočet DPH na vstupu krácen. Postupoval analogicky podle § 72 odst. 5 ZDPH, který upravuje krácení v jiných případech (nikoli v případě, který nastal u žalobce).

Uplatněním nároku v plné výši žalobce porušil § 72 odst. 4 ZDPH. Připustil však, že z charakteru činností žalobce vyplývá, že „nelze přesně stanovit žádným měřitelným způsobem skutečnou poměrnou výši přijatých plnění“, která žalobce použil pro uskutečnění svých zdanitelných plnění a pro uskutečnění ostatních plnění (tj. neuvedených v § 72 odst. 2 ZDPH). Proto postupoval analogicky podle postupu zveřejněného Ministerstvem financí v „Informaci o uplatňování DPH u neziskových subjektů“ a stanovil koeficient, v jehož čitateli je součet výnosů bez daně za veškerá zdanitelná plnění za rok 2006 a ve jmenovateli je součet těchto výnosů zvýšený o přijaté dotace a snížený o položky mající jen účetní charakter. Výnosy snížil o položku zvýšení výnosů při pořízení dlouhodobého hmotného majetku pořízeného z dotace ve výši odpisů v poměru přijaté dotace a pořizovací ceny, o kursové rozdíly, o hodnoty přeúčtovaných částí dotací a příspěvků (přeúčtovaných jiným subjektům). Koeficient činil dle tohoto výpočtu 0,56. Na základě námítky žalobce finanční úřad dále zohlednil výnosy za prodané zboží a koeficient přepočítal na 0,57. Žalobce namítal, že dotace nemohou být součástí výpočtu koeficientu, avšak finanční úřad námitku odmítl s tím, že žalobce obdržel dotace za podmínky, že uskuteční plnění bez úplaty. Tedy hodnota poskytnutých dotací v podstatě odpovídá hodnotě plnění, která žalobce uskutečnil bez úplaty. Vypočteným koeficientem byla krácena veškerá přijatá plnění a DPH bylo v části, na kterou žalobce neměl dle finančního úřadu nárok, doměřeno. Další položkou byla přijatá plnění týkající se občerstvení, u nichž dle finančního úřadu jde o náklady na stravování, tedy náklady na reprezentaci ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, které nelze uznat za náklady dle § 25 odstavce 1 písmeno t) zákona o daních z příjmů. Proto odmítl u těchto plnění uznat nárok na odpočet daně a daň doměřil.

9. Na základě žalobcem podaných odvolání finanční ředitelství změnilo dodatečně vyměřenou daň, a to tak, že přikročilo k jejímu podstatnému zvýšení na základě úvahy, že finančním úřadem stanovený koeficient je použitelný jen při posuzování režijních nákladů. Pokud jde o jednotlivé realizované projekty, měl by být koeficient počítán pro každý projekt samostatně. Přitom koeficient byl počítán tak, že zohledňoval veškeré výnosy žalobce, tj. vážící se nejen k roku 2006, ale v rámci jednotlivých projektů i k pozdějším obdobím až do roku 2010.

První žalobní bod

10. Žalobce s posouzením věci oběma správními orgány nesouhlasil (s výjimkou toho, že finanční ředitelství přehodnotilo vynaložení nákladů na inzerci v rámci projektu Perspektivy Evropy tak, že tvoří součást přijatých plnění, které souvisí s uskutečněním zdanitelných plnění na výstupu). Namítal, že jejich postup a jimi vyměřená výše daně jsou důkazem, že byl vůči žalobci aplikován zákon o DPH nepřipustným způsobem. Není možné, aby při posouzení shodných východisek dospěly oba orgány k diametrálně odlišnému závěru o uznatelnosti nároku žalobce na odpočet daně na vstupu a aby se doměřená daň takto lišila. Přijatá aplikace zákona o DPH poskytla oběma správním orgánům neomezený prostor pro výpočet daně a žalobce nemohl tento výsledek ovlivnit ani předvídat, neboť ze zákona o DPH nevyplývá. Oba orgány se přitom opíraly jen o § 72 odst. 4 věta první ZDPH, když toto ustanovení nelze posuzovat odděleně od dalších ustanovení zákona o DPH. Ustanovení § 72 odst. 4 obsahuje totiž dvě věty, které na sebe logicky navazují a tvoří celek, tedy jednu komplexní právní normu, která stanoví, že v případě, kdy daňový subjekt vedle plnění uvedených v § 72 odst. 2

(u nichž je nárok na odpočet DPH z přijatých plnění v plné výši) uskuteční i plnění uvedená v § 75 odst. 1 (plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně), je povinen postupovat podle § 76 a nárok na odpočet DPH na vstupu krátit způsobem zákonem předepsaným. Ustanovení § 72 odst. 4 však neupravuje jiné případy ani případ žalobce. Správní orgány rovněž neskrývaly, že v případě žalobce způsob výpočtu (v jakém poměru má být daň na vstupu krácena) zákonem stanoven není. Oba postupovaly nezákonně, neboť nelze považovat za možné, aby zákon neupravil žádným způsobem krácení nároku na odpočet daně, který má v případě žalobce nastat, neboť by tak docházelo ke stanovení daně nikoli na základě zákona, nýbrž pouze na základě správní úvahy, která (jak je prokázáno rozhodnutími obou správních orgánů) může vést k diametrálně odlišným závěrům. Takové řešení by odporovalo ústavnímu pořádku České republiky jak z hlediska obecného (princip právní jistoty a předvídatelnosti práva, jež jsou komponentem právního státu dle čl. 1 Ústavy), tak speciálního (zákaz zdanění bez zákonného podkladu dle čl. 11 Listiny základních práv a svobod).

11. Přístup správních orgánů k danému problému je nesprávný též z hlediska aplikace příslušných norem evropského práva. V roce 2006 působila na území České republiky tzv. šestá směrnice ES, tj. směrnice Rady č. 77/388/ES o harmonizaci předpisů členských států týkajících se daní z obratu — Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně. Směrnice jasně stanovila, že jsou-li zboží a služby použity pro účely zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odečíst od daně, kterou je povinna odvést, daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, které jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani [tj. odpočet daně na vstupu — čl. 17 odstavec 2 písmeno a) Směrnice]. V čl. 17 odstavec 5 Směrnice je dále stanoveno, že v případě souběhu (tj. uskutečnění plnění, u nichž daň na vstupu odpočitatelná je, a plnění, u nichž odpočitatelná není) je odpočitatelný jen podíl připadající na hodnotu plnění, z nichž je dán nárok na odpočet. Tento podíl se stanoví podle článku 19 pro všechna plnění uskutečněná daným subjektem, leda by členský stát oprávnil nebo zavázal subjekt ke stanovení podílu pro každou oblast jeho činnosti (čl. 17 odstavec 5 Směrnice). Článek 19 Směrnice pak stanoví, že podíl je dán zlomkem, v jehož čitateli je celková výše ročního obratu daného subjektu z plnění, u nichž je daň odpočitatelná, a ve jmenovateli součtu částky uvedené v čitateli a hodnoty plnění, u nichž není daň odpočitatelná. Zde směrnice výslovně stanoví, že členské státy mohou do jmenovatele rovněž zahrnout celkovou výši dotací (vyjma dotací přímo vázaných na cenu zboží nebo služeb - to však není případ žalobce). Z citovaných ustanovení směrnice žalobce vyrozumívá, pokud by měly správní orgány postupovat tak, že nárok na odpočet daně na vstupu bude krácen v závislosti na výši přijatých dotací (přesně takto oba orgány postupovaly - veškeré dotace byly zahrnuty ve jmenovateli koeficientů), pak by z hlediska práva EU musela Česká republika výslovně ve svém zákoně o DPH toto pravidlo stanovit (arg. „členské státy mohou“, tedy nemusí, a tento postup je na jejich uvážení při stanovení obsahu harmonizovaného právního předpisu). Taktéž pokud žalovaný správní orgán postupoval tak, že (na rozdíl od finančního úřadu) stanovil koeficient pro každý projekt zvlášť, tedy z pohledu Směrnice zvlášť pro každou oblast činnosti žalobce, pak by jednak tento postup musel být zákonem o DPH upraven, jednak by žalobci muselo být příkázáno vést odděleně účetnictví pro každou takovou oblast činnosti, tj. pro každý projekt [čl. 17 odstavec 5 písmena a), b) Směrnice]. Žalobci však oddělené účtování uloženo nebylo ani zákonem, ani finančním úřadem, zákon o DPH takováto ustanovení postrádá a tuto mezeru v zákoně nelze překlenout výkladem, který je pro žalobce nepříznivý, či dokonce (jako v tomto případě)

ekonomicky zničující, neboť žalobce byl nucen požádat o povolení splátek doměřené daně, není schopen daň uhradit a v důsledku doměření daně se potýká s vážnými hospodářskými problémy.

12. Postup obou správních orgánů je nepřípustný a nelogický i proto, že stanoví daň v podstatě v závislosti na vývoji činnosti žalobce jakožto daňového subjektu v horizontu několika let po uzavření příslušných zdaňovacích období. Správní orgány zohledňovaly prakticky veškerá plnění uskutečněná žalobcem až do vydání napadených rozhodnutí a žalovaný přihlížel i k výhledu žalobce na dosažení dalších příjmů. Daň však musí být vypočtena a přiznána daňovým subjektem řádně a včas, tedy ve správné výši a ve lhůtě, která je zákonem stanovena a která činí v případě DPH 25 dní po skončení zdaňovacího období. Daň, kterou oba orgány stanovily, by nebylo možné v okamžiku povinnosti podat přiznání k DPH za jednotlivá období vůbec takto vypočíst. Algoritmus správného stanovení daně přitom musí být transparentní a musí být daňovým subjektům předem znám.

13. Dle žalobce není zřejmé, proč, pokud se finanční orgány rozhodly postupovat v daňovém řízení nikoli striktně podle zákona, nýbrž analogicky (tj. v podstatě analogicky k ustanovení o krácení dle § 76), nepostupovaly analogicky podle § 72 odst. 5 věta druhá ZDPH, který stanoví, že pokud plátce uskuteční jak plnění v rámci ekonomické činnosti, tak i plnění nesouvisející s ekonomickou činností, má nárok na odpočet daně v poměrné výši; může však uplatnit i nárok na odpočet v plné výši, přičemž v takovém případě se plnění subjektu nesouvisející s ekonomickou činností považuje za dodání zboží nebo služby a postupuje se dle § 13 odst. 4 písm. a) či § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH (dodanění plnění na výstupu). Správní orgány k tomu uvedly, že žalobce v daném případě vyvíjel výlučně ekonomickou činnost, tedy ve všech případech svých plnění a jiných činností (zejm. nejrůznějších činností v rámci dotovaných projektů) se jedná o činnost ekonomickou. Tento závěr učinil finanční úřad, ačkoli sám zpočátku vyvíjení ekonomické činnosti žalobcem zpochybňoval. Žalovaný správní orgán tento závěr přejal. Žalobce však tvrdí, že i v případě správnosti tohoto závěru mohlo být z hlediska nároku na odpočet daně na vstupu se stejnou argumentační silou použito jak krácení nároku na odpočet, tak i ustanovení o povinnosti zdanit výstupy, které nesouvisí s ekonomickou činností (§ 14 odst. 3 ZDPH). V daném případě totiž jak § 72 odst. 4 a § 76, tak i § 72 odst. 5 ZDPH na případ žalobce přímo nedopadají a je třeba daňovou povinnost žalobce dovozovat výkladem. Z tohoto hlediska správní orgány svůj postup a svá rozhodnutí náležitě neobjasnily a nepodepřely jednoznačným ustanovením zákona o DPH, když pouze setrvaly při stále se opakujícím tvrzení, že činnost žalobce je ekonomickou činností a že je nutno postupovat výlučně dle § 72 odst. 4 věta první ZDPH. Tato variabilita aplikace zákona o DPH na případ žalobce je současně dalším důkazem o nepřijatelnosti konečného řešení. Dle názoru žalobce je proto spíše namístě aplikace obecného pravidla zákona o DPH (odpovídající i Směrnici), tedy, že pokud jsou přijatá plnění použita k uskutečnění zdanitelných plnění na výstupu, pak má žalobce nárok na odpočet DPH na vstupu. V případě žalobce přitom není sporu, že u všech přijatých plnění došlo k jejich použití pro uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu. Správní orgány k tomu jen tvrdí, že zároveň došlo i k uskutečnění bezúplatných plnění. Přitom nebyl náležitě ani zohledněn argument žalobce, že vynaložení prostředků z dotace je jen vynaložením nezbytných nákladů na realizaci projektu, a že projekty jsou z principu založeny na předpokladu trvalé udržitelnosti (tj. po ukončení tzv. realizační fáze bude projekt

dále fungovat na základě běžné ekonomiky, tj. budou z něho realizovány příjmy, které budou současně z hlediska DPH úplatou za zdanitelná plnění). Udržitelnost projektů a následná fáze příjmu z projektů byla prokázána. Správní orgány však přesto tyto argumenty žalobce odmítly. Žalobce na uvedených argumentech trvá a je přesvědčen o jejich správnosti.

14. Vedle uvedeného nelze pominout také skutečnost, že výpočet koeficientů finančním úřadem a finančním ředitelstvím je založen na tom, že ve jmenovateli jsou zahrnuty veškeré dotace přijaté žalobcem na realizaci jednotlivých projektů. Správní orgány k tomu uvedly, že je to logické, neboť dotace pokrývají tu činnost, za kterou žalobce nedostával úplatu, a jsou tedy v podstatě zobrazením hodnoty těchto činností. S tímto argumentem nelze souhlasit, neboť přehlíží jeden z nejpodstatnějších rysů dotací, tedy fakt, že dotace jsou poskytovány většinou tehdy, pokud skutečná tržní hodnota dotované činnosti je menší, než jsou náklady na její uskutečnění. Takovéto činnosti ve veřejném zájmu jsou pak dotovány z veřejných zdrojů, neboť příslušné orgány jsou přesvědčeny o potřebnosti dané činnosti bez ohledu na to, že jde o činnost neziskovou. Také v případě žalobce bylo osvědčeno, že řada jeho činností byly činnosti vykonané ve veřejném zájmu. V případě, že by správní orgány hodlaly do jmenovatele koeficientu zahrnout hodnotu dotovaných činností (byť, jak výše uvedeno, žalobce principiálně nesouhlasí s použitím koeficientu pro krácení odpočtu DPH), pak by dle přesvědčení žalobce musely tuto hodnotu nějak objektivizovat. Výše dotace skutečné hodnotě uskutečněných plnění nemusí vůbec odpovídat. Úvaha správních orgánů je tak v tomto směru velmi zjednodušená. Rovněž tento argument je další podporou pro tvrzení žalobce, že aplikace zákona o DPH je v tomto případě u žalobce velmi variabilní a tedy nepředvídatelná.

15. Správní orgány se nezabývaly dostatečně otázkou, jaká plnění žalobce uskutečnil. Označily za „plnění“ v podstatě veškerou činnost, kterou žalobce v předmětných obdobích vykonával, i v rámci realizace jednotlivých projektů. Takto byly za plnění označeny všechny činnosti bez ohledu na jejich obsah, i tvorba internetových stránek, pouhá spolupráce žalobce při realizaci některých projektů, konzultace, zřízení informačního střediska, registrace zájemců či předání kontaktu zájemci na jiné osoby — realizátory částí projektů. Za nejzávažnější žalobce považuje, že správní orgány označily za plnění žalobce i odvysílání TV magazínů v rámci projektu Perspektivy Evropy. V tomto případě nešlo o „plnění“ ve smyslu zákona o DPH a správní orgány nebyly schopny identifikovat příjemce plnění a v případě vysílání TV magazínů ani poskytovatele. Žalobce sám vysílání TV magazínů nerealizoval a nebylo ničím prokázáno, které osoby toto plnění přijaly. Obdobně v případě internetových stránek správní orgány dovozovaly, že pokud žalobce na nich publikoval určité informace, jednalo se o plnění, a podobně. Finanční ředitelství obecně poukazovalo na to, že adresátem plnění mohly být cílové skupiny, veřejnost, apod. V této souvislosti byl správními orgány uveden i přírůstek s poskytováním veřejného stravování, u kterého údajně není identifikován příjemce plnění. Tato argumentace je dle žalobce zcela nesprávná. Správní orgány nebyly schopny odlišit, jaké činnosti žalobce lze za plnění označit a jaké nikoli, tuto skutečnost paušalizovaly a věc zjednodušeně vyřešily tím, že bez ohledu na druh výstupu (činnost žalobce) přistoupily ke komplexnímu zkrácení nároku na odpočet daně na vstupu. Takový postup není legální, neboť zákon o DPH (i v případě, že by správní orgány postupovaly oprávněně dle § 72 odst. 4, což žalobce zpochybňuje) jasně vyžaduje identifikovat plnění, která žalobce uskutečnil dle § 72 odst. 2 (tj. s nárokem na odpočet DPH) a ostatní plnění (bez nároku na odpočet DPH). I v ryze podnikatelském prostředí je běžné, že subjekty poskytují

informace o svých činnostech na internetu, registrují zájemce o poskytnutí služby, předávají kontakty atd., aniž by toto bylo označováno za plnění ve smyslu zákona o DPH. Příklad s veřejným stravováním pak je zcela nesprávný, neboť v případě veřejného stravování je sice tato služba nabízena obecně (veřejnosti), avšak při konkrétním poskytnutí konkrétní stravovací služby je vždy individualizován příjemce, tj. osoba, která si zakoupí např. oběd v restauraci. Mezi poskytovatelem a příjemcem vzniká jasný, objektivizovaný právní vztah, a skutečnost, že příjemce není v konkrétním případě identifikován (jménem a příjmením, rodným číslem apod.) je nerozhodná. Činnosti žalobce se od tohoto případu diametrálně liší, neboť mezi žalobcem a např. návštěvníkem internetové stránky žalobce žádný právní vztah nevzniká (taktéž v případě diváka TV pořadu, příjemce informační brožury, pouhého návštěvníka informačního centra atd.) a správní orgány nebyly schopny tuto odlišnost identifikovat a náležitě podřadit příslušným ustanovením zákona o DPH. Každý úkon měl být posouzen samostatně, správní orgány se však s tímto argumentem nevypořádaly správně. I z tohoto důvodu jsou rozhodnutí žalovaného nezákonná.

16. V souvislosti s uvedeným žalobce poukázal na závěry Koordinačního výboru konaného na Ministerstvu financí za účasti zástupců Komory daňových poradců (zápis č. 642/22.09.04. Správní orgány sice tento důkaz přijaly, avšak nedostatečně hodnotily. Je pravdou, jak uvedly, že ze zápisu vyplývá, že přijaté dotace nejsou plněním a nepodléhají DPH, avšak ze zápisu dále vyplývá, že příslušné subjekty poskytovaly bezúplatně plnění (dotované činnosti na likvidaci ekologických zátěží a na obnovu Iráku), přičemž nebylo dovozováno, že by tyto subjekty byly povinny krátit nárok na odpočet DPH na vstupu. Žalobce je ve srovnatelném postavení. Správní orgány proto nezhodnotily situaci žalobce správně a neměly přistoupit ke krácení odpočtu DPH na vstupu.

17. Pokud by žalobce znal náhled správních orgánů na aplikaci zákona o DPH, resp. pokud by takováto aplikace zákona o DPH vůbec byla předvídatelná, žádal by o poskytnutí dotací včetně DPH. Právě nepředvídatelnost tohoto postupu, umocněná jednoznačně souhlasným stanoviskem finančního úřadu k oprávněnosti nároku na odpočet DPH na vstupu za druhé čtvrtletí 2006, zapříčinila nynější situaci, kdy je žalobce v důsledku doměřené daně v ohrožení své další činnosti vůbec. Právě z důvodu nepředvídatelnosti tohoto možného postupu správních orgánů považuje žalobce rozhodnutí žalovaného za nezákonná, neboť představují závažný zásah do právní jistoty žalobce jakožto adresáta právních norem (zákona o DPH). Za právo v materiálním pojetí je v moderním právním uvažování pojímán nejen obsah právních předpisů, ale i praktická aplikace těchto předpisů v běžném životě.

18. Žalobce upozornil na již ustálenou judikaturu soudů České republiky ohledně možného výkladu právních předpisů, podle níž při aplikaci předpisů veřejného práva, zejména daňového, je nutno v pochybnostech vždy přijmout výklad pro adresáta právní normy nejmírnější, dle zásady *in dubio mitius*, neboť jen tak lze dostát ústavní maximě přednosti svobody jednotlivce před státem a šetření podstaty a smyslu základních práv a svobod (viz např. nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02, rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 24/2005 a další). Vzhledem ke zcela rozporným názorům správních orgánů na aplikaci zákona o DPH v případě žalobce (žádné doměření daně za 2. čtvrtletí 2006, částečné doměření finančním úřadem za 1., 3. a 4. čtvrtletí 2006 a podstatné zvýšení tohoto doměření finančním ředitelstvím) je zřejmé, že výklad zákona o DPH může v tomto případě doznat

mnoha podob, z nichž při dodržení zásady *in dubio mitius* nebylo možno přistoupit k doměření DPH u žalobce. Náročnost a složitost předmětného případu byla potvrzena i stanoviskem Ministerstva financí ze dne 2.12.2010, ve kterém ministerstvo odpovídalo na urgenci vyřízení odvolání, kterou žalobce podal 8.11.2010 (přikládáme jako důkaz). Také z tohoto hlediska jsou rozhodnutí žalovaného nezákonná.

Druhý žalobní bod

19. Správní orgány posoudily totožné skutkové otázky ve dvou řízeních opačně, když ohledně druhého čtvrtletí uzavřely, že žalobce postupuje správně a DPH nedoměřily, i když ve druhém čtvrtletí 2006 byly realizovány totožné projekty, které žalobce uskutečňoval i v ostatních čtvrtletích 2006 (viz protokol o ústním jednání ze dne 23.8.2006). Správní orgány navzdory tomu bez jasného vysvětlení přistoupily k doměření daně za 1., 3. a 4. čtvrtletí 2006. Finanční úřad zahájil i daňovou kontrolu 2. čtvrtletí 2006, avšak před projednáním zprávy náhle bez jakéhokoli zdůvodnění přestal s tímto obdobím pracovat a v dalším řízení se již o tomto období oba orgány nezmiňují. Takový postup odporuje zásadám právního státu a dobré správy. Každý postup správního orgánu musí být předvídatelný a dostatečně srozumitelně vysvětlen. Pouhé vysvětlení žalovaného, že může posoudit plnění za každé zdaňovací období samostatně, není v žádném případě srozumitelným objasněním postupu správních orgánů. Tento postup a na to navazující rozhodnutí proto odporují pravidlům dobré správy a jsou nezákonná. S výsledkem vyměření za druhé čtvrtletí 2006 správní orgány nijak nepracovaly a za toto období je uznán nárok na odpočet DPH v plné výši, za ostatní období téhož roku při tomtéž skutkovém základu je nárok na odpočet DPH u žalobce drasticky zkrácen.

Třetí žalobní bod

20. Žalobce dále namítal porušení dvojinstančnosti daňového řízení, resp. porušení práva vyjádřit se ke zjištěným výsledkům. Žalovaný přistoupil k úplné změně v doměření DPH, aniž by se mohl žalobce tomuto postupu účinně bránit u jiné (další) odvolací instance. Je sice pravdou, že žalobci bylo umožněno se k věci vyjádřit před vydáním závěrečných rozhodnutí, avšak daňový poradce žalobce byl seznámen s jinou předpokládanou výší doměřené daně, než která nakonec byla doměřena žalobou napadenými rozhodnutími (viz Sdělení k odvolacímu řízení ze dne 16.8.2010, kde žalovaný avizuje zvýšení doměření DPH v určité výši, a skutečný výsledek řízení dle jednotlivých rozhodnutí žalovaného). Proto lze tvrdit, že žalobci nebylo umožněno se k věci vyjádřit v plném rozsahu a byl zkrácen na svých právech.

Čtvrtý žalobní bod

21. Správní orgány nepřipustně smísily ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2006 do jednoho rozhodnutí vyměření daně i daňového penále. Takový postup je dle žalobce nepřipustný, neboť není předvídan zákonem o správě daní a poplatků a postrádá tak zákonnou oporu. Rozhodnutí o vyměření daně za 4. čtvrtletí 2006 v obou stupních jsou i z tohoto důvodu nezákonná.

Vyjádření žalovaného

22. Žalovaný navrhoval s odkazem na odůvodnění napadených rozhodnutí zamítnutí žaloby. Uvedl, že Finanční úřad v Klatovech po provedené daňové kontrole dospěl k závěru, že za zdaňovací období 1., 3. a 4. čtvrtletí 2006 uplatňoval žalobce u přijatých zdanitelných plnění nárok na odpočet daně v rozporu s § 72 odst. 2 ZDPH a v rozporu s § 72 odst. 4 ZDPH, neboť u přijatých zdanitelných plnění použitých v rámci projektů podrobně popsanych ve zprávě o daňové kontrole čj. 89720/09133930402369 uplatnil nárok na odpočet daně v plné výši, ačkoli v době realizace projektů uskutečňoval plnění bez úplaty - zdarma poskytoval své služby veřejnosti, resp. předem určeným skupinám osob a teprve následně po skončení doby realizace projektu přijatá plnění využil také k uskutečňování zdanitelných plnění uvedených v § 72 odst. 2 ZDPH, tj. k plněním za úplatu, u nichž vzniká povinnost přiznat daň na výstupu. Dále dospěl finanční úřad k závěru, že za zdaňovací období 1. a 4. čtvrtletí 2006 postupoval žalobce v rozporu s § 75 odst. 3 ZDPH, když uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých plnění použitých pro reprezentaci, které nelze podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, uznat za výdaje resp. náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

23. Finanční úřad a finanční ředitelství nedospěly k diametrálně odlišnému závěru ohledně uznatelnosti nároku na odpočet daně na vstupu, neboť oba došly ke shodnému závěru, že žalobce nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých plnění použitých v rámci realizovaných projektů uplatnil v rozporu s § 72 odst. 2 ZDPH a § 72 odst. 4 ZDPH. Důvodem rozdílu je, že odvolací orgán na základě doplnění daňového řízení dospěl k závěru, že je nutné nárok na odpočet daně u přijatých plnění použitých pro realizaci jednotlivých projektů financovaných z veřejných prostředků a následně uskutečněná zdanitelná plnění podléhající dani na výstupu posuzovat odděleně za každý projekt zvlášť. Realizované projekty jsou samostatné, bez vzájemné souvislosti, individuálně upraveny konkrétními předem stanovenými pravidly, proto je vhodnější a transparentnější posuzovat nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro realizaci jednotlivých projektů individuálně pro každý projekt zvlášť. Jednotlivé projekty se od sebe liší poměrem výstupů (činností s povinností přiznat daň na výstupu a činností hrazených z veřejných prostředků poskytovaných konečným uživatelům bez úplaty) i objemem poskytnutých veřejných a následně realizovaných finančních prostředků, a proto dochází v případě souhrnného výpočtu koeficientu k situaci, že je nárok na odpočet daně uplatněn paušálně pro všechny projekty ve stejné procentní hodnotě 57%. V případě uplatnění nároku na odpočet daně koeficientem stanoveným pro každý projekt zvlášť se procentní hodnota koeficientu pro nárok na odpočet daně pohybuje v intervalu 0% - 97%. Konečná hodnota uplatněného nároku na odpočet daně je pak ovlivněna hodnotou celkových přijatých zdanitelných plnění, z nichž se poměrná část nároku na odpočet daně uplatňuje.

24. S odkazem na § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (*dále jen ZSDP*) a na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 8 Afs 15/2007, finanční ředitelství uvedlo, že může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení nebo doplnění či odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty a je na jeho úvaze, kterou možnost zvolí, přičemž rozhodující je zejména rozsah nezbytného doplnění řízení. V rámci doplnění mohou vyjít najevo i skutečnosti, které v odvolání uplatněny nebyly a mohou svědčit jak ve prospěch, tak i v neprospěch odvolatele. Daňový řád pro případ skutečností odůvodňujících stanovení vyšší

daně výslovně umožňuje odvolacímu orgánu překročit odvolací návrh; neplatí zde zásada zákazu reformatio in peius. Sdělením finančního ředitelství ze dne 16.8.2010, čj. 6431/10-1300-401781, byl žalobce seznámen s hodnocením v odvolacím řízení získaných důkazních prostředků, na které reagoval podáním ze dne 6.9.2010, v němž mj. uvedl vlastní výpočty koeficientů vyjadřujících poměr nároku na odpočet daně, a to dle jednotlivých projektů, ačkoli tento postup (uplatnění nároku na odpočet daně podle jednotlivých projektů) v žalobě napadá. Odvolací orgán návrhy koeficientů zhodnotil a jako nepřipustný shledal postup, kdy žalobce stanovil hodnotu činností hrazených z veřejných prostředků, tj. poskytovaných konečným uživatelům bez úplaty. Finanční ředitelství naopak při stanovení částky doměřené daně využilo údaje týkající se hodnoty očekávaných příjmů, které žalobce použil v uvedených výpočtech koeficientů a tím došlo ke snížení částky dodatečně doměřené daně avizované sdělením čj. 6431/10-1300-401781. Postupovalo při tom v souladu se základními zásadami daňového řízení dle § 2 ZSDP.

25. Dle finančního ředitelství není možné text § 72 odst. 4 ZDPH chápat tak, že se týká jen těch přijatých zdanitelných plnění, která zároveň naplní podmínky uvedené v první i druhé větě tohoto ustanovení. Dle tohoto výkladu by k aplikaci § 72 odst. 4 ZDPH došlo pouze u přijatých zdanitelných plnění, která byla výhradně použita pro uskutečnění plnění uvedených v odst. 2, tj. bylo by možné u nich uplatnit nárok na odpočet daně v plné výši, s tím, že pokud by byla tato přijatá zdanitelná plnění použita také k uskutečnění plnění uvedených v § 75 odst. 1 ZDPH, má plátce povinnost krátit odpočet daně způsobem uvedeným v § 76 ZDPH. Ze znění § 72 ZDPH vyplývá, že v odst. 1 a 2 jsou upraveny obecné podmínky vzniku nároku na odpočet daně a v odst. 4 je řešen rozsah nároku na odpočet daně. Odstavec 4 § 72 ZSDP se skládá ze dvou samostatných vět, přičemž z první věty vyplývá, kdy má plátce nárok na odpočet daně v plné výši, a z druhé věty vyplývá, jak má postupovat plátce daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije jak k uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2, tak i plnění uvedených v § 75 odst. 1 ZDPH. Z ničeho nelze dovodit, že obě věty odst. 4 nemohou být aplikovány samostatně.

26. Nárok na odpočet daně nebyl krácen v závislosti na výši přijatých dotací. Přijaté dotace byly pouze zahrnuty do celkových příjmů souvisejících s projektem (do jmenovatele koeficientu). Finanční ředitelství z důvodu, že zákon o DPH přímo nestanoví, jakou metodu má plátce použít při výpočtu nároku na odpočet daně v poměrné výši podle § 72 odst. 4 ZDPH a žalobce přes opakované výzvy (ke stanovení poměru pro krácení nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k realizaci jednotlivých projektů, resp. pro krácení nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která mají charakter režijních nákladů) požadovaný poměr nedoložil, stanovilo koeficient pro poměrné uplatnění nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění analogicky s výkladem Ministerstva financí k problematice „Uplatňování nároku na odpočet v poměrné výši u veřejnoprávních subjektů“ jako podíl uskutečněných činností, v jehož čitateli je součet příjmů a výnosů za veškerá uskutečněná plnění a ve jmenovateli součet všech příjmů a výnosů, včetně dotací a příspěvků, které jsou určeny na činnost daňového subjektu. Pokud není nutné, aby v případě uplatňování nároku na odpočet daně v poměrné výši u veřejnoprávních subjektů zákon o DPH striktně stanovil, že do jmenovatele pro krácení nároku na odpočet daně se zahrnují i dotace, není nutné, aby tato podmínka (zahrnutí dotací do jmenovatele) byla upravena v zákoně o DPH pro případ uplatňování nároku na odpočet daně v poměrné výši u ostatních subjektů.

27. Finanční ředitelství nesouhlasilo s výkladem žalobce, že pro to, aby mohl být poměrný nárok na odpočet daně uplatňován podle jednotlivých projektů, musela by být v ZDPH zakotvena povinnost stanovit koeficient pro každou oblast činnosti zvlášť, včetně odděleného vedení účetnictví. Čl. 17 odst. 2, 3 a 5 Šesté směrnice musejí být vykládány v tom smyslu, že existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, je v zásadě nezbytná k tomu, aby nárok na odpočet DPH uplatněné na vstupu byl osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, neboť jak judikoval Evropský soudní dvůr v rozsudku C-98/98 Midland Bank existence přímé a okamžité vazby konkrétního plnění na vstupu na konkrétní plnění na výstupu je nezbytná před tím, než je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst DPH a k vymezení rozsahu takového oprávnění, neboť podle základního principu, na kterém je systém DPH založen se DPH uplatňuje u každého plnění v procesu výroby nebo distribuce po odpočtu DPH přímo vázané v různých nákladových položkách. Výdaje tak musí být součástí nákladů na plnění na výstupu, pro jejichž uskutečnění osoba povinná k dani pořízené zboží použila. A z důvodu, že nákladové položky musí obecně vzniknout před tím, než osoba povinná k dani zdanitelné plnění, k němuž se vztahují, uskuteční, je třeba zkoumat existenci přímé a okamžité vazby mezi plněními přijatými a plněními na výstupu, které jsou zdanitelné. Lze tedy dovodit, bylo-li by osobám povinným k dani umožněno odpočíst celou odvedenou DPH na vstupu (zatímco v rámci jejich běžných obchodních transakcí by jim žádné plnění podle ustanovení o systému odpočtů podle Šesté směrnice nebo vnitrostátních předpisů neumožnilo odpočíst uvedenou DPH nebo jim umožnilo odpočíst pouze její část), bylo by to v rozporu se zásadou daňové neutrality, a tedy v rozporu s cílem uvedeného systému.

28. Dle finančního ředitelství vyplývají z § 72 odst. 4 ZDPH dva závěry. Za prvé, že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která nejsou použita výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v odstavci § 72 odst. 2 ZDPH, lze daňovému subjektu přiznat pouze v rozsahu, ve kterém jsou přijatá zdanitelná plnění použita pro uskutečnění plnění s nárokem na odpočet daně. Za druhé, že pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak k uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 ZDPH, tak k plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, je povinen krátit odpočet daně způsobem upraveným v § 76 ZDPH, přičemž způsob krácení odpočtu daně tam uvedený odpovídá čl. 19 Šesté směrnice. Povinnost krátit odpočet daně způsobem uvedeným v § 76 ZDPH neplatí pro obě situace upravené § 72 odst. 4 ZDPH, ale pouze pro přijatá plnění, která jsou použita jak k uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 ZDPH, tak i plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Námitka žalobce ohledně nezákonného postupu je tak nedůvodná, neboť k nezákonnému postupu mělo dle žalobce dojít proto, že tuzemský právní předpis postrádá povinnost stanovit koeficient pro každou oblast činnosti žalobce zvlášť (včetně povinnosti odděleného vedení účetnictví) a finanční ředitelství stanovilo koeficienty pro poměrné uplatnění nároku na odpočet daně odděleně pro každý projekt samostatně.

29. Nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění je nutné posoudit v okamžiku jeho uplatnění. Při posuzování podmínek pro nárok je vždy nutné vycházet z faktického stavu, který existuje v době jeho uplatnění, přičemž v rámci uplatnění nároku lze vyjít i z reálného předpokladu, že přijatá zdanitelná plnění budou po skončení jednotlivých projektů využita

také k uskutečňování zdanitelných plnění s povinností přiznat daň na výstupu a plátce daně má možnost nárok na odpočet daně stanovit například na základě svých zkušeností, příp. kvalifikovaného odhadu. Námitka, že by nebylo možné v okamžiku podání daňového přiznání stanovit daňovou povinnost, je tak nedůvodná.

30. Žalovaný nepoužil přijatá zdanitelná plnění výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 ZDPH. Z tohoto důvodu byl povinen uplatnit nárok na odpočet daně v poměrné výši, tj. zkracovat nárok na odpočet daně. Protože postup pro toto krácení není v zákoně o DPH jednoznačně určen, bylo na žalobci, jakým věrohodným způsobem tento poměr stanoví. Protože žalobce daný poměr v průběhu kontroly ani na výzvu finančního ředitelství nestanovil, použilo finanční ředitelství jednu z možných variant, metodu vycházející z podílu uskutečněných činností, kdy je poměrná část nároku na odpočet daně vypočtena jako součin daně na vstupu a koeficientu, přičemž koeficient je stanoven jako podíl, v jehož čitateli jsou výnosy z plnění uvedených v § 72 odst. 2 ZDPH a ve jmenovateli součet těchto výnosů a dotací a příspěvků. Uvedený postup byl mj. také uveden v odpovědi na dotaz, kterou finančnímu ředitelství zaslalo dne 21.7.2009 Ministerstvo financí. Nelze proto tvrdit, že postupem odvolacího orgánu došlo k variabilní a nepředvídatelné aplikaci zákona.

31. Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti (§ 5 odst. 2 ZDPH), tak pro účely s ní nesouvisející, má podle § 72 odst. 5 ZDPH nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Pokud plátce u těchto přijatých zdanitelných plnění uplatní nárok na odpočet daně v plné výši, považuje se část přijatých zdanitelných plnění, kterou použije pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností, za dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) nebo za poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 písm. a). Nelze tvrdit, že bylo možné postupovat analogicky podle § 72 odst. 5 ZDPH, tj. uplatnit plný nárok na odpočet daně a následně uplatňovat daň na výstupu, neboť toto ustanovení upravuje postup plátce daně v případě, kdy část přijatých zdanitelných plnění použije také pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností, přičemž ze spisového materiálu vyplynulo, že žalobce použil veškerá přijatá zdanitelná plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Je také zřejmé, že již v okamžiku přijetí zdanitelného plnění žalobce věděl, že budou použita pro ekonomickou činnost bez úplaty a teprve po ukončení konkrétního projektu pro činnost podléhající dani. Nemůže tedy dojít k naplnění druhé věty § 72 odst. 5 ZDPH., neboť v případě žalobce nemůže být v okamžiku pořízení přijatého zdanitelného plnění uplatněn nárok na odpočet daně v plné výši.

32. Žalovaný trval na svém stanovisku, že možnost nároku na odpočet daně 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. Příjemce prostředků z fondů EU je tak ve stejném postavení jako osoba, která by stejný projekt realizovala bez takové finanční podpory. Nárok na odpočet daně má plátce při splnění podmínek uvedených v § 72 a dalších ZDPH. Služba poskytovaná konečnému uživateli realizovaného projektu je pro příjemce příspěvku (realizátora projektu) uskutečněním ekonomické činnosti, ale pokud ji realizátor poskytuje bez úplaty, není předmětem daně, a proto realizátor projektu nemá nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění. Pokud realizátor projektu prodává zboží za úplatu nebo poskytuje služby za úplatu, jedná se o zdanitelné plnění a má nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k vyrobení prodávaného zboží nebo k

poskytnuté službě. Pokud nemá realizátor projektu nárok na odpočet daně, je v postavení osoby, která výlučně a konečně nese DPH jako svůj náklad. DPH je pak způsobilým výdajem ve smyslu metodické příručky, kterou se stanoví podrobná pravidla k provedení nařízení Rady (ES) č. 1260-1999 týkajícího se způsobilosti výdajů vznikajících u činnostech, které jsou spolufinancovány ze strukturálních fondů.

33. Podle § 37b odst. 3 ZSDP ve znění zákona č. 230/2006 Sb., vyrozumí správce daně daňový subjekt o povinnosti platit penále v dodatečném platebním výměru a současně je předepíše do evidence daní. Dle čl. VI bod 1 zákona č. 230/2006 Sb. se úprava obsažená v § 37b použije pro daně, u kterých lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování uplynula po účinnosti tohoto zákona. Protože příslušná ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. nabyly účinnosti 1.1.2007 a lhůta pro podání daňového přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2006 uplynula 25.1.2007, nelze označit postup obou správních orgánů za nezákonný.

34. Finanční ředitelství nesouhlasilo s názorem žalobce, že čerpání dotace na veřejnoprospěšné činnosti představuje pouze přípravnou fázi pro výkon plnění, u nichž vzniká plátcovi povinnost přiznat daň na výstupu. Tento postup by mohl být v rozporu se zásadou daňové neutrality, tj. v rozporu s cílem společného systému DPH, neboť v případě, že obecně prospěšná společnost provádí obecně prospěšné činnosti a přispívá k rozvoji regionu, je naprosto správné, že tak činí s pomocí dotací. Je-li však jejím cílem vytvořit zisk, což v žádném případě nelze označit za nezákonné, nemohou být zdrojem financování této činnosti dotace ze strukturálních fondů EU určené pro obecně prospěšný rozvoj regionu. Postup obou správních orgánů proto nelze označit za nepředvídatelný, neboť oba hodnotily skutečnosti zjištěné v průběhu daňového řízení v souladu s platným zněním ZDPH.

Replika žalobce

35. V rozsáhlé replice žalobce zopakoval svoji argumentaci z žaloby.

Posouzení věci Krajským soudem v Plzni

Z čeho soud vycházel

36. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 s.ř.s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

37. O věci samé rozhodl soud po provedeném jednání, při němž žalobce i žalovaný setrvali na svých stanoviscích. Žalobce navrhoval zrušení napadených rozhodnutí pro jejich nezákonnost a navrhoval přiznání mu práva na náhradu nákladů řízení. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby.

38. Žaloba je důvodná.

Právní hodnocení

První žalobní bod

39. První žalobní bod je důvodný.

40. Při posouzení důvodnosti prvního žalobního bodu soud vycházel ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušná čtvrtletí roku 2006.

41. Žalobce především namítal nesprávné právní posouzení krácení odpočtu DPH správními orgány obou stupňů. Namítal, že byl vůči němu aplikován ZDPH nepřipustným způsobem, když oba správní orgány vycházely jen z § 72 odst. 4 věta první ZDPH.

42. Předmět daně z přidané hodnoty je vymezen v § 2 ZDPH. Podle § 2 odst. 1 ZDPH *[p]ředmětem daně je a) dodání zboží ... za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku, b) poskytnutí služby za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Podle § 4 odst. 1 ZDPH je a) daní na vstupu daň, která je obsažena v částce za přijaté plnění, ... daň při pořízení zboží, ..., h) daní na výstupu daň, kterou je plátce povinen přiznat ze základu daně za uskutečněné zdanitelné plnění nebo z přijaté platby, ... , daň při pořízení zboží, ... , i) odpočtem daně daň na vstupu, popřípadě krácená podle § 76.*

43. Důležitá jsou dále ustanovení § 5 ZDPH, kde jsou vysvětleny pojmy, které ZDPH používá v § 2 k vymezení předmětu daně. Rozhodujícími pojmy jsou osoba povinná k dani a ekonomická činnost. Podle § 5 odst. 1 ZDPH *[o]soba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Podle § 5 odst. 2 ZDPH [e]konomickou činností uvedenou v odstavci 1 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 právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních zalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Osobou povinnou k dani je osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost a není podstatné, zda byla taková osoba k vykonávání ekonomické činnosti zřízena, či nikoli. Fyzická nebo právnická osoba vykonávající ekonomickou činnost je považována za osobu povinnou k dani bez ohledu na účel či výsledek předmětné činnosti, například i tehdy, je-li výsledkem této činnosti ztráta, nebo je vykonávána z jiných důvodů než pro dosažení zisku (charitativní činnost, činnost různých neziskových organizací apod.). Mezi účastníky není sporné, že činnosti, které žalobce prováděl v jednotlivých zdaňovacích obdobích, byly výkonem ekonomické činnosti a to částečně prováděné bez úplaty a částečně za úplatu. Finanční ředitelství to ve všech třech napadených rozhodnutích vyjádřilo tak, že „... v době realizace projektů uskutečňoval plnění bez úplaty – zdarma poskytoval své služby veřejnosti, resp. předem určeným skupinám osob a teprve následně po skončení doby realizace projektu*

přijatá plnění využil také k uskutečňování zdanitelných plnění uvedených v ustanovení § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty“

44. Podmínky, při jejichž splnění má plátce daně nárok na odpočet daně jsou upraveny v § 72 ZDPH. Podle § 72 odst. 1 ZDPH *[n]árok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Podle § 72 odst. 2 písm. a) ZDPH [p]látce má nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu. Podle § 72 odst. 4 ZDPH [p]látce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2. Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak k uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2, tak i plnění uvedených v § 75 odst. 1, je povinen krátit odpočet daně způsobem uvedeným v § 76.*

45. Přijatá plnění, u nichž plátce nemá nárok na odpočet daně, jsou upravena v § 75. Podle § 75 odst. 1 ZDPH *[n]árok na uplatnění odpočtu daně nemá plátce u přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených v § 51, a to včetně uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud tento zákon nestanoví jinak [§ 72 odst. 2 písm. d)].*

46. Finanční ředitelství k tomu ve všech třech napadených rozhodnutích uvedlo: „*Služby daňového subjektu spočívající v realizaci daných projektů byly po dobu trvání projektů poskytovány zcela v souladu s dotačními podmínkami, jednotlivým příjemcům z řad cílových skupin bezplatně. Po ukončení projektů daňový subjekt přijatá plnění pořízená a použita při realizaci projektů, získané informace, zkušenosti, audiovizuální díla, vytvořený software dále využíval k plněním, u kterých mu vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, tj. plněním za úplatu. Daňový subjekt tedy výše uvedená přijatá plnění použil současně jak pro uskutečnění plnění uvedených v ustanovení § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, tak i pro činnosti, které v tomto ustanovení uvedeny nejsou. Důsledkem toho daňový subjekt nesplnil podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně uvedenou v ustanovení § 72 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty - daňový subjekt přijaté plnění nepoužil výhradně k uskutečnění plnění uvedených v ustanovení § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.*

47. Nárok žalobce na odpočet daně jen částečný zdůvodnilo finanční ředitelství takto: „*Pokud daňový subjekt přijaté plnění použil pro uskutečnění plnění uvedených v ustanovení § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty jen zčásti, nemůže mít u tohoto přijatého plnění nárok na odpočet daně v plné výši, ale pouze v poměrné výši, a to v částce odpovídající rozsahu použití přijatých plnění pro uskutečňování plnění uvedených v ustanovení § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Z důvodu, že daňový subjekt z předmětných přijatých plnění (prvotně vynaložených za účelem realizace projektů financovaných z veřejných zdrojů) použitých jak pro plnění uvedená v ustanovení § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, tak i pro plnění, která v tomto ustanovení uvedena nejsou, uplatnil nárok na odpočet daně v plné výši, dospěl správce daně k závěru, že došlo k porušení ustanovení § 72 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty a dále k porušení § 100 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty tím,*

že v evidenci DPH byla mezi přijatými plněními s nárokem na odpočet daně uvedena i hodnota plnění, u níž nárok na odpočet nevznikl, tj. takové údaje, které vedly k nesprávnému stanovení daňové povinnosti.“

48. Finanční ředitelství na uvedeném závěru finančního úřadu setrvalo a v odůvodnění napadených rozhodnutí uvedlo: „...nárok na odpočet daně je upraven v ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty a podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, přičemž podle ustanovení § 72 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty má plátce nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v ustanovení § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a podle § 72 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty má plátce nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu. Z důvodu, že nárok na odpočet daně se uplatňuje podle § 72 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, tzn. že plný nárok na odpočet daně má plátce u přijatých zdanitelných plnění, která výhradně použije k uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, a pokud přijatá zdanitelná plnění nepoužije způsobem uvedeným v § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, je povinen nárok na odpočet daně krátit bez ohledu na skutečnost, že přijatá zdanitelná plnění nejsou použita pro uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, nebo pro účely nesouvisející s ekonomickou činností plátce, neboť ke krácení nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění je plátce daně v daném případě povinen z titulu ustanovení § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.“

49. Soud proto vycházel ze situace, kdy bylo zjištěno, že žalobce vyvíjel ekonomickou činnost bez úplaty, která nebyla zdanitelným plněním, a ekonomickou činnost za úplatu, která byla zdanitelným plněním. Žalobce tak prováděl jak plnění, která nebyla předmětem daně, tak plnění zdanitelná, tzn. ta, která byla předmětem daně.

50. Finanční ředitelství vychází striktně z ust. § 72 odst. 4 věta první ZDPH, které kategoricky říká, že má plátce nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 ZDPH. Podle tohoto výkladu, pokud se neuskutečnila zdanitelná plnění uvedená v § 72 odst. 2 ZDPH, nebyl nárok na odpočet daně.

51. Podle striktního výkladu tohoto ustanovení by žalobce neměl nárok na odpočet daně již v tom případě, pokud by uskutečnil byť jedno plnění, které by použil pro uskutečnění plnění v § 72 odst. 2 ZDPH. Dle názoru soudu však takový výklad ust. § 72 odst. 4 ZDPH není správný, zejména s ohledem na další ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, a rozhodně není ústavně konformní. Podle soudu je třeba vycházet ze zjištění, že žalobce vyvíjěl část ekonomické činnosti bezúplatně a část za úplatu. Proto by měl mít oprávnění na daňový odpočet v rozsahu ekonomické činnosti prováděné za úplatu. Zákon o dani z přidané hodnoty upravuje v § 72 odst. 2 nárok na odpočet daně u zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu a nárok na odpočet daně u plnění osvobozených od daně. Neupravuje však situaci, ve které se nacházel žalobce. Finanční ředitelství zastává kategoricky názor, že byl žalobce povinen krátit odpočet daně. Otázkou zůstává, jakým

způsobem, když zákon o dani z přidané hodnoty nemá příslušnou právní úpravu. Dle názoru soudu při neexistenci právní úpravy je žalobce oprávněn nikoli povinen krátit DPH a jde o to, jakým způsobem.

52. Za této situace je nutné hledat analogickou právní úpravu, která by byla aplikovatelná na případ žalobce, a tou je způsob krácení odpočtu daně upravený v § 76 ZDPH. Podle § 76 odst. 1 ZDPH *[u] přijatých zdanitelných plnění, u kterých je plátce povinen krátit odpočet daně podle § 72 odst. 4 (dále jen "krácená plnění"), se poměrná část nároku na odpočet daně vypočte jako součin daně na vstupu u krácených plnění za příslušné zdaňovací období a koeficientu.* Podle § 76 odst. 2 ZDPH *[k]oeficient se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je součet částek bez daně za veškerá plátcem uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 2 písm. a) až d) a ve jmenovateli celkový součet údajů v čitateli a součet veškerých plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených v § 75 odst. 1, popřípadě upravený podle odstavce 3. Do součtu částek bez daně za uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně se pro účely tohoto ustanovení započítávají také přijaté platby, pokud z těchto přijatých plateb plátcem vznikla povinnost přiznat daň nebo uskutečnění plnění. Vypočtený koeficient se zaokrouhlí na dvě desetinná místa nahoru.* Podle § 76 odst. 6 ZDPH *[v]e zdaňovacím období běžného kalendářního roku provede plátce krácení odpočtu daně koeficientem vypočteným z údajů za zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku při vypořádání odpočtu daně (dále jen "zálohový koeficient").* Pokud údaje pro výpočet koeficientu za předcházející kalendářní rok neexistují, stanoví si výši zálohového koeficientu plátce podle předběžného odhadu. Správce daně v případě pochybností o správnosti výše zálohového koeficientu stanoveného plátcem postupuje podle zvláštního právního předpisu. Podle § 76 odst. 7 ZDPH *[p]o skončení kalendářního roku provede plátce vypořádání nároku na odpočet daně u krácených plnění za všechna zdaňovací období příslušného kalendářního roku (dále jen "vypořádávané období").* Vypořádání uvede do daňového přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku. Vypořádání se vypočte jako rozdíl mezi vypočteným nárokem na odpočet daně u krácených plnění z údajů za celé vypořádávané období a součtem uplatněných nároků na odpočet daně u krácených plnění v jednotlivých zdaňovacích obdobích zahrnovaných do vypořádání. Vypočtený nárok na odpočet daně u krácených plnění je součtem daně na vstupu za tato krácená plnění za celé vypořádávané období vynásobený koeficientem, který je vypočten z údajů o uskutečněných plněních za celé vypořádávané období (dále jen "vypořádací koeficient").

53. Způsob, jak vypočítat krácení odpočtu, je v ust. § 76 stanoven, je upraven od počátku prvního zdaňovacího období, kdy si daňový subjekt musí určit koeficient na příslušný rok a tím se upravuje i to, jakým způsobem je třeba na konci zdaňovacího období provést naprosto precizní výpočet koeficientu a precizní zúčtování za celé zdaňovací období. Postup zde stanovený je naprosto jasný a není důvod, aby nebylo postupováno v případě daňového subjektu, který se nachází v pozici žalobce, zcela analogicky. Je nutné souhlasit s žalobcem, má-li být při krácení odpočtu daně analogicky postupováno podle § 76 ZDPH, pak není možné postupovat podle Informace o uplatňování DPH u neziskových subjektů, vydané 8.3.2005 Ministerstvem financí a tedy v podstatě způsobem, který zvolilo finanční ředitelství v případě napadených rozhodnutí

54. Vykonával-li žalobce ekonomickou činnost za úplaty, tedy plnění podle § 72 odst. 2 písm. a) ZDPH s plným nárokem na odpočet daně a naproti tomu ekonomickou činnost prováděnou bez úplaty, tedy plnění, která nebyla plněními zdanitelnými, a má-li se postupovat analogicky podle § 76 a provést výpočet krácení odpočtu podle tohoto ustanovení, znamená to mít k dispozici naprosto precizně specifikovaná zdanitelná plnění s nárokem na odpočet, a současně specifikovaná zdanitelná plnění bez nároku na odpočet (jejich počet a hodnotu), a na základě takto shromážděných podkladů postupem podle § 76 ZDPH naprosto přesně stanovit krácení odpočtu daně za příslušné zdaňovací období. Vzhledem k tomu, že u žalobce probíhala daňová kontrola po skončení zdaňovacích období 1., 3. a 4. čtvrtletí 2006, bylo nutné analogickým postupem podle § 76 ZDPH stanovit přesný koeficient na základě poměru zjištěných plnění. Nebyl proto žádný důvod k tomu, aby finanční úřad žalobce vyzýval, aby si tento koeficient sám určil.

55. Pro stanovení koeficientu bylo nutné vycházet z jednoznačných důkazů o uskutečnění jednotlivých plnění. V tom směru bylo možné vyzvat žalobce, aby ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP uskutečnění těchto konkrétních plnění, zcela přesně specifikovaných, uskutečněných v příslušných zdaňovacích obdobích, doložil. Pokud jde o nárok na odpočet daně, jde o daňovou výhodu, o oprávnění daňového subjektu tento nárok uplatnit, nikoliv o jeho povinnost. Je proto na daňovém subjektu, který chce tuto daňovou výhodu uplatnit, aby vedl a v případě nutnosti doložil zejména evidenci plnění, která nejsou zdanitelnými plněními.

56. Pokud finanční ředitelství při výpočtu koeficientu započítává uskutečnitelná zdanitelná plnění s nárokem na odpočet s výší dotace, je tento postup naprosto nepřesný, neboť výše dotace nevypovídá nic o tom, kolik plnění odpovídajících zdanitelným plněním žalobce za příslušná zdaňovací období učinil. Postup, který pro dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty žalobci zvolilo finanční ředitelství, nebyl stanovením daně dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 ZSDP. Ve své podstatě se jednalo o kvalifikovaný odhad, o stanovení daně postupem podle § 31 odst. 5 ZSDP za použití pomůcek, aniž by bylo posuzováno, zda pro stanovení daně takovýmto způsobem byly či nebyly splněny podmínky.

57. Poslední otázkou je, zda v případě žalobce měl být koeficient stanoven v rámci jednotlivých realizovaných projektů, jak to učinilo finanční ředitelství. Postup stanovení koeficientu je uveden v § 76 a daňová přiznání k dani z přidané hodnoty se podávají za jednotlivá zdaňovací období. Naprosto z ničeho není možné dovodit, proč by měla být vedena evidence plnění podle jednotlivých činností nebo podle jednotlivých projektů. Dle názoru soudu je při výkonu ekonomické činnosti běžné, že daňový subjekt vyvíjí řadu činností a sám si určuje, zda bude výkon jednotlivých činností za úplaty, tedy zda to bude mít nějaký daňový dopad. Vždy je však nutno postupovat u daňového subjektu souhrnně za všechna plnění uskutečněná za celé zdaňovací období kvalifikovaným výpočtem na konci roku a přistoupit ke srovnání koeficientu tak, aby přesně odpovídal uskutečněným plněním za příslušné zdaňovací období.

Druhý žalobní bod

58. Druhý žalobní bod není důvodný.

59. Ze správního spisu vyplývá, že finanční úřad v průběhu daňové kontroly zahájené 12.9.2008, přehodnotil své závěry a při ústním jednání dne 22.5.2009 (protokol o ústním jednání čj. 52017/091133930402369) žalobci sdělil, že jeho veškerá posuzovaná činnost byla činností ekonomickou podle § 5 odst. 2 ZDPH a že podle § 72 odst. 4 ZDPH má plátce nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 ZDPH. Jednalo se o sdělení, které mělo podstatný vliv na posouzení uplatněného nároku na odpočet daně u přijatých plnění použitých pro realizaci projektů hrazených z veřejných prostředků.

60. Podle § 55b ZSDP *[n]a žádost daňového subjektu nebo z úřední povinnosti může být rozhodnutí správce daně, které je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení, a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno. Shledá-li správce daně po přezkoumání rozhodnutí, že podmínky pro povolení tohoto přezkoumání nebyly splněny, přezkoumávané rozhodnutí potvrdí. Podle odst. 2 [t]oto přezkoumání může být zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci. Tuto lhůtu nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav. Platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2006 ze dne 22.8.2006, čj. 77239/06/133910/3209, nabyl právní moci dne 26.9.2006.*

61. Finanční ředitelství k tomu ve všech třech napadených rozhodnutích uvedlo, že „je možnost použití mimořádného opravného prostředku časově omezena, proto nemohl správce daně při posuzování 2. čtvrtletí 2006 postupovat v souladu s ustanovením § 55b zákona o správě daní, ačkoli je rozhodnutí správce daně stran daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2006 v rozporu s právními předpisy a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Na této situaci nelze změnit ani to, že daňový subjekt mohl být původním rozhodnutím správce daně pomýlen, i když pouze stran daňové povinnosti za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2006.“

62. Současně odkázalo na § 2 odst. 1 ZSDP, podle něhož není správce daně vázán vlastními rozhodnutími, je vázán rozhodnutími soudu, případně jiných orgánů, a na § 28 odst. 1 ZSDP, který řeší problematiku předběžné otázky, kterou je taková otázka, která má vzhledem k daňovému řízení samostatnou povahu a je o ní oprávněn rozhodnout jiný státní orgán než správce daně, zároveň je však důležitá a bez jejího rozhodnutí není možné v daňovém řízení pokračovat, popř. rozhodnout. Správce daně může proto sám iniciovat, aby o předběžné otázce příslušný orgán rozhodl nebo z důvodu hospodárnosti a rychlosti řízení si pro účely daňového řízení učiní o takové předběžné otázce úsudek sám. Uvedenými ustanoveními finanční ředitelství zdůvodnilo, že správce daně není v daňovém řízení za zdaňovací období 1., 3. a 4. čtvrtletí 2006 vázán závěrem učiněným v průběhu daňového řízení, při němž bylo posuzováno 2. čtvrtletí 2006. Svoji argumentaci doplnilo tím, že podle § 99 odst. 1 ZDPH je zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí, v souladu s § 40 odst. 4 ZSDP se daňové přiznání v případě, je-li zdaňovací období kratší než jeden rok, podává do dvacetipěti dnů po jeho uplynutí a podle § 40 odst. 14 ZSDP se skutečnosti rozhodné pro vyměření daně posuzují pro každé zdaňovací období samostatně. Daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně za konkrétní zdaňovací období, proto není vázán svým předchozím rozhodnutím, které

bylo učiněno při vytýkacím řízení k daňovému přiznání za jiné zdaňovací období. S uvedeným zdůvodněním žalovaného se soud ztotožňuje, neboť vychází zejména z nemožnosti uplatnit vůči rozhodnutí finančního úřadu o dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2006 mimořádný opravný prostředek, kterým je postup podle § 55b ZSDP.

Třetí žalobní bod

63. Třetí žalobní bod není důvodný.

64. Podle § 50 odst. 3 ZSDP *[o]dvolaací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlédnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty.*

65. Nejvyšší správní soud k tomu v usnesení rozšířeného senátu ze dne 19.2.2008, čj. 7Afs 212/2006-74 (www.nssoud.cz) uvedl: „*Odvolací orgán přezkoumá rozhodnutí správce daně v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno. Nadto je povinen zabývat se rozhodnutím z hledisek uvedených v § 50 odst. 3 větě druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a přihlédnout ke zjištěným skutečnostem, i když nebyly odvolatelem uplatněny.*“

66. Ze správního spisu a z odůvodnění všech tří napadených rozhodnutí soud zjistil, že finanční ředitelství dospělo v rámci odvolacího řízení k závěru, že žalobce nebyl v průběhu daňové kontroly vyzván, aby v souladu s § 31 odst. 9 ZSDP prokázal skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání za příslušná zdaňovací období 1., 3. a 4. čtvrtletí 2006, tj. že vykázaný nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění byl uplatněn podle příslušných ustanovení ZDPH, a aby prokázal svá tvrzení z daňové kontroly, že přijatá plnění byla použita pro účely uskutečněných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu. V rámci odvolacího řízení byl proto žalobce v souladu s § 50 odst. 3 ZSDP vyzván k doplnění svých tvrzení, způsobem uvedeným ve výzvě ze 4.6.2010 a ve výzvě z 12.7.2010. Sdělením ze 16.8.2010 byl seznámen s hodnocením důkazních prostředků získaných v rámci odvolacího řízení. Žalobce podáním ze 6.9.2010 reagoval na toto sdělení a uvedl zde vlastní výpočet koeficientů. Žalovaný při stanovení částky doměřené daně z tohoto podání využil údaje týkající se hodnoty očekávaných příjmů, které byly použity v žalobcem uvedených výpočtech koeficientů a tím došlo ke změně ve výši částek DPH, se kterými byl žalobce ve sdělení z 16.8.2010 seznámen. Rozhodnutím FŘ ze dne 14.12.2010, čj. 9766/ 10-1300-401781 byla zvýšena dodatečně stanovená DPH o 1.604,- Kč z 3.799,- Kč na částku 5.403,- Kč (ve sdělení avizováno zvýšení o 1.608 Kč). Rozhodnutí FŘ ze dne 14.12.2010, čj. 9767/1 0-1300-40 1781 byla zvýšena dodatečně stanovená DPH o 524.022,- Kč z 437.034,- Kč na částku 961.056,- Kč (ve sdělení avizováno o 522.175 Kč). Rozhodnutí FŘ ze dne 14.12.2010, čj. 9769/1 0-1300-40 1781 byla zvýšena dodatečně stanovená DPH o 362.397,- Kč z 297.948,- Kč na částku 660.345,- Kč (ve sdělení avizováno o 366.275 Kč) a penále bylo zvýšeno o 72.480,- Kč z 59.589,- Kč na částku 132.069,- Kč (ve sdělení uvedeno, že se v souvislosti se zvýšením dodatečně stanovené daně zvýší předepsaná částka penále podle § 37b ZSDP).

Žalobci je nutno dát za pravdu, že byl seznámen s nepatrně odlišnou výší doměřené daně, což není správné. Nebyla tím však porušena žádná jeho procesní práva v odvolacím řízení takovým způsobem, že by to mohlo mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. Žalobce byl ve sdělení z 16.8.2010 seznámen před vydáním všech tří napadených rozhodnutí s podstatným závěry, ke kterým po provedeném odvolacím řízení finanční ředitelství dospělo a mohl se k nim vyjádřit, což také podáním z 6.9.2010 učinil. Tento postup je v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, v souladu s § 50 odst. 3 ZSDP a nelze proto namítat porušení dvojinstančnosti řízení.

Čtvrtý žalobní bod

67. Čtvrtý žalobní bod není důvodný.

68. Podle § 37b odst. 3 ZSDP, ve znění zákona č. 230/2006 Sb., *[s]právce daně vyrozumí daňový subjekt o povinnosti platit penále v dodatečném platebním výměru a současně je předepíše do evidence daní. Penále je splatné v náhradní lhůtě splatnosti dodatečně vyměřené daně. Zákona č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, v části páté obsahuje změnu ZSDP a v čl. VI přechodná ustanovení v bodu 1. stanoví, že [ú]prava obsažená v § 37b tohoto zákona se použije pro daně, u kterých lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování uplynula po účinnosti tohoto zákona. Uplynula-li lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování do účinnosti tohoto zákona, použije se § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona. Uvedené ustanovení zákona č. 230/2006 nabylo účinnosti 1.1.2007 a lhůta pro podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2006 uplynula 25.1.2007, tedy po nabytí účinnosti tohoto zákona. Bylo proto v souladu se zákonem, když finanční úřad postupoval podle § 37b odst. 3 ZSDP a vyměřil v dodatečném platebním výměru za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2006 žalobci jak dodatečně DPH, tak i příslušné penále.*

Závěr Krajského soudu v Plzni

69. Soud shledal v rozsahu prvního žalobního bodu napadená rozhodnutí nezákonnými. Žalobce byl ve smyslu § 65 odst. 1 s.ř.s. zkrácen na svých subjektivních veřejných právech rozhodnutím správního orgánu. Žaloba je důvodná. Soud proto podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Správní orgán je podle § 78 odst. 5 s.ř.s. v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku a znovu rozhodne o odvolání žalobce.

Náklady řízení

70. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku, odměně advokáta stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (*dále jen advokátní tariff*) a v cestovním advokáta a žalobce k jednání soudu vypočteném podle vyhlášky č. 472/2012 Sb., o změně

sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad (*dále jen vyhláška č. 472/2012 Sb.*). Zástupce žalobce, advokát, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka odměny advokáta a náhrady hotových výdajů zvyšuje o DPH vypočtenou podle zákona č. 235/2004 Sb. za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu.

71. Do 31.12.2012 činila sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního podle § 9 odst. 3 písm. f) a § 7 advokátního tarifu 2.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu měl advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč.

72. Od 1.1.2013 činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 advokátního tarifu 3.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč.

73. Odměna advokáta do 31.12.2012 sestává ze 3 úkonů právní služby, a to za jeden úkon (převzetí a příprava věci) podle § 11 odst. 1 písm. a) a dva úkony (podání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného) podle § 11 odst. 1 písm. d), tj. včetně paušální částky 7.200 Kč. Úkonem učiněným po 1.1.2013 je účast na jednání soudu 27.2.2013 podle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu, tj. včetně paušální částky 3.400 Kč. Odměna advokáta činí 10.600 Kč.

74. Náhrada cestovních výdajů advokáta vozidlem Ford S-Max za 418 km z Hradce Králové do Plzně a zpět činí 2.456 Kč. Základní sazba dle § 1 písm. b) vyhláška č. 472/2012 Sb. činí 1.505 Kč (u osobních silničních motorových vozidel 3,60 Kč za 1 km jízdy; $3,60 \times 418 = 1.504,80$). Náhrada za pohonné hmoty činí 951 Kč [výše průměrné ceny za 1 litr pohonné hmoty podle § 158 odst. 3 věty třetí zákoníku práce činí podle § 4 písm. c) vyhlášky č. 472/2012 Sb. u motorové nafty 36,50 Kč; průměrná spotřeba na 100 km dle technického průkazu činí 6,23 litrů ($7,7 - 5,0 - 6,0$); množství spotřebované pohonné hmoty = $6,23 \times 4,18 = 26,05$; násobek ceny pohonné hmoty 36,50 Kč a množství spotřebované pohonné hmoty $26,05 = 950,825$ Kč].

75. Odměna advokáta a hotové výdaje advokáta činí 13.056 Kč ($2.456 + 10.600$), daň z přidané hodnoty 21 % z této částky činí 2.741,76 Kč. Náklady advokáta tak činí 15.798 Kč ($13.056 + 2.741,76 = 15.797,76$).

76. Náhrada cestovních výdajů žalobce vozidlem Renault Megane Scenic za 90 km z Klatov do Plzně a zpět činí 565 Kč ($324 + 241,4 = 565,4$). Základní sazba dle § 1 písm. b) vyhláška č. 472/2012 Sb. činí 324 Kč (u osobních silničních motorových vozidel 3,60 Kč za 1 km jízdy; $3,60 \times 90 = 324$). Náhrada za pohonné hmoty činí 241,4 Kč [výše průměrné ceny za 1 litr pohonné hmoty podle § 158 odst. 3 věty třetí zákoníku práce činí podle § 4 písm. a) vyhlášky č. 472/2012 Sb. u benzínu automobilového 95 oktanů 36,10 Kč; průměrná spotřeba na 100 km dle technického průkazu činí 7,43 litrů ($9,4 - 5,8 - 7,1$); množství spotřebované pohonné hmoty = $7,43 \times 0,90 = 6,687$; násobek ceny pohonné hmoty 36,10 Kč a množství spotřebované pohonné hmoty $6,687 = 241,4$ Kč].

77. Zaplacen byl soudní poplatek za žalobu 2.000 Kč podle položky 14a, bod 2. písm. a) Sazebníku poplatků, přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

75. Náklady řízení tak činí 18.363 Kč (15.798 + 565 + 2.000). Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zák.č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s. Místo plnění bylo určeno podle § 149 odst. 1 zák.č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s.

Poučení: Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.
(§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.)

V Plzni dne 27. února 2013

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: Lenka Kovandová