



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudců JUDr. Magdaleny Ježkové a JUDr. Pavla Kumprecht ve věci žalobkyně, obchodní společnosti **TITUS CZ, s.r.o.**, se sídlem v Chrudimi, Tovární 1112, zast. společností 3 LSA, a.s., se sídlem v Praze 5, Holečkova 31, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8.3.2012, č.j. 1720/12-1300-607589, t a k t o :

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 8. března 2012, č.j. 1720/12-1300-607589, se z r u š u j e a věc se žalovanému v r a c í k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 8.760,- Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 8.3.2012, č.j. 1720/12-1300-607589, žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád"), k odvolání žalobkyně změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Chrudimi (dále jen „správce daně“) ze dne 14.6.2010, č.j. 75776/10/233912601967, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty ve výši 114.587,- Kč za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2007, a o vyrozumění povinnosti zaplatit penále u stejné daně za totéž zdaňovací období ve výši 20 %, tj. v částce 22.917,- Kč tak, že dodatečně doměřenou daň z přidané hodnoty snížil z částky 114.587 na částku 49.987,- Kč a současně podle ust. § 264 odst. 13 daňového řádu

a podle ust. § 37b zákona č. 337/1992 sb., o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „zákon o správě daní“) snížil předepsané penále na 9.997,- Kč.

V jeho odůvodnění reagoval na uplatněné odvolací námitky a uvedl, že správce daně u žalobkyně provedl daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období let 2007 a 2008. Daňová kontrola byla řádně zahájena dne 1.9.2009, výsledky kontroly byly zaznamenány ve zprávě o kontrole č.j. 6334/10/233932608299 (rok 2007). Správce daně za 2 čtvrtletí roku 2007 doměřil žalobkyni daň ve výši 114.587,- Kč, když nebyl uznán nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od Ing. M. K., Ph.D. Důvodem bylo, že přijaté služby souvisely s inkasem pohledávek. (odpočet ve výši 49.987,- Kč) a prodejem pohledávek (odpočet ve výši 64.600,- Kč). Žalobkyně odpočet ve výši 64.600,- Kč uplatnila na základě dokladů vystavených dne 24.8.2007 a nezahrnula ho do zdaňovacího období 2. čtvrtletí 2007 ale do zdaňovacího období 3. čtvrtletí 2007. Dodatečné vyměření daně ve výši 64.600,- Kč bylo správcem daně zahrnuto do zdaňovacího období 2. čtvrtletí 2007. To bylo dle žalovaného důvodem změny dodatečného platebního výměru.

Dále se žalovaný zabýval podmínkami, které musí být splněny pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně, jak jsou upraveny zejména v § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „DPH“).

Konstatoval, že vzhledem k podnikatelské činnosti žalobkyně, spočívající ve službách v oblasti administrativní správy a službách organizačně hospodářské povahy (zejména odkup pohledávek, postoupení pohledávek a vymáhání pohledávek na základě mandátní smlouvy) a vzhledem k tomu, že z předložených přijatých daňových dokladů a z předložených smluv, nebyl zcela patrný charakter přijatých zdanitelných plnění a tím nebylo zřejmé k čemu se tato plnění vztahují, vyzval správce daně žalobkyni v rámci daňové kontroly mimo jiné k prokázání o jaká plnění se konkrétně jednalo a jaké činnosti žalobkyně se přijatá zdanitelná plnění vztahovala. To žalobkyně po opakované výzvě učinila a z provedeného přiřazení je patrné, že se přijatá zdanitelná plnění, která jsou předmětem tohoto rozhodnutí, vztahují k inkasu pohledávek (daň z přijatých zdanitelných plnění ve výši 49.987,- Kč).

Dle žalovaného se v případě inkasa pohledávek jedná o činnost, která vůbec není předmětem daně z přidané hodnoty ve smyslu § 2 zákona o DPH, jedná se pouze o tok peněz, nikoliv o zdanitelné plnění. Taková činnost rovněž není uvedena v § 72 odst. 2 citovaného zákona. Odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k inkasu pohledávek tedy není možné přiznat.

Dle žalovaného pro uplatnění odpočtu daně je velmi důležité přijatá plnění přiřadit k uskutečněným plněním. Pokud se přijatá plnění vztahují výhradně k plněním, u kterých vzniká plný nárok na odpočet daně, (zejména zdanitelná plnění na výstupu zdaňovaná a o plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně), plátce daně může uplatnit nárok na odpočet daně v plné výši. U přijatých plnění se vztahujících se k plněním u kterých nárok na odpočet daně nevzniká

(zejména plnění, která nejsou předmětem daně a plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně) si plátce daně nemůže uplatnit nárok na odpočet daně. Konečně pak u přijatých plnění vztahujících se k plněním u kterých vzniká plný nárok na odpočet daně i k plněním u kterých nárok na odpočet daně nevzniká (jedná se zejména o společná režijní plnění jako jsou např. počítače, psací potřeby nebo papíry do tiskáren či kopírek) si plátce může uplatnit částečný nárok na odpočet daně. V případě žalobkyně se dle žalovaného jednalo plnění, u kterých nárok na odpočet daně nevzniká. Zařazení provedla žalobkyně, správce daně ho akceptoval, neboť odpovídá skutečnému stavu. O režijní plnění se v tomto případě nejednalo, plnění byla přiřaditelná ke konkrétním výstupům.

Dle žalovaného je z výše uvedeného zřejmé, že pro uplatnění odpočtu daně nepostačuje použití přijatého zdanitelného plnění pro ekonomickou činnost, ale musí se jednat o ekonomickou činnost přesně specifikovanou. V případě žalobkyně se jednalo o inkaso pohledávek a prodej pohledávek a to pohledávek cizích. Nárok na odpočet daně si tedy uplatnila v rozporu s § 72 odst. 2 zákona o DPH.

Žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že postupem správce daně došlo k porušení neutrality daně z přidané hodnoty. Přijatá plnění použila pro plnění, u kterých nárok na odpočet daně nevzniká, čímž se dostala do postavení konečného spotřebitele. Daň již nikomu dalšímu neúčtovala a nárok na odpočet daně jí tedy nevznikl.

Dále se žalovaný se zabýval i hodnocením svědeckých výpovědí a závěry správce daně shledal správné a v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 zákona o správě daní, stejně jako nevyhovění návrhu žalobkyně na výsledcích pracovníků správce daně, a připomněl i povinnost žalobkyně ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona citovaného zákona. Odmítl i tvrzení žalobkyně, že byla ze strany správce daně podrobena nekonečné, vyčerpávající a časově náročné kontrole. Tvrdil, že v průběhu prováděné daňové kontroly postupoval správce daně v souladu s ustanovením § 2 zákona o správě daní a požadoval po ní prokázání pouze těch skutečností, ke kterým byla povinna ze zákona, jako např. předložení evidence pro daňové účely v takovém rozdělení, jak je vyžadováno v § 100 zákona o DPH.

Podle žalovaného byla zpráva o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2007 žalobkyni předložena dne 1.2.2010 a byla jí poskytnuta lhůta 30 dnů na seznámení se zprávou a na vyjádření k ní. Písemné vyjádření bylo správcí daně doručeno dne 8.3.2010, neobsahovalo však žádné nové skutečnosti ani návrhy dalších důkazních prostředků, které by měly vliv na zjištění správce daně uvedená ve zprávě o daňové kontrole. Proto zůstala nezměněna. Dne 27.5.2010 byla zpráva se žalobkyní projednána, žalobkyně ji však odmítla podepsat s odůvodněním, že se závěry správce daně nesouhlasí, neboť nejsou v souladu se zákonem a prohlásila, že správcí daně doručí do 30 dnů podrobnější vyjádření. Protože odmítla podepsat zprávu bez udání relevantního důvodu a lhůta pro vyjádření již byla poskytnuta, považoval to správce daně za bezdůvodné odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Zpráva o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2007 byla tedy dne 27.5.2010 projednaná.

Žalovaný připustil, že za 3. čtvrtletí roku 2007 a 4. čtvrtletí roku 2008 byla správce daně zahájena vytýkáací řízení, a to výzvami k odstranění pochybností podle § 43 zákona o správě daní. Obě výzvy obsahovaly popis pochybností, které měl správce daně v souvislosti s podanými daňovými přiznáními za uvedená zdaňovací období, konkrétně se jednalo o pochybnosti ohledně neobvykle vysoké výše přijatých zdanitelných plnění za současného vykázání nulové výše plnění uskutečněných. Za 3. čtvrtletí roku 2007 správce daně uzavřel vytýkáací řízení s tím, že nadměrný odpočet byl z převážné části způsoben nákupem automobilu, u kterého byl odpočet daně možný. Za 4. čtvrtletí roku 2008 správce daně prověřoval výdaje za propagační služby, které se částečně staly i předmětem dožádání zaslaného správcem daně místně příslušného dodavateli fakturovaných služeb. Na základě získaných informací správce daně akceptoval údaje uvedené v přiznání za 4. čtvrtletí roku 2008. Ověřovány tedy byly jiné skutečnosti a následně provedená daňová kontrola rozhodně nebyla dle žalovaného kontrolou opakovanou a protizákonnou.

Žalovaný pak popsal obsah plnění poskytnutých Ing. M. K., Ph.D., a konstatoval, že uskutečněná zdanitelná plnění souvisela s inkasem nakoupených pohledávek.

V příslušných zdaňovacích obdobích roku 2007 a 2008 pak dle žalovaného správce daně ponechal uplatněný odpočet z přijatých plnění, která souvisela s ekonomickou činností žalobkyně a jednalo se o režijními náklady pro zajištění zisku. V roce 2007 se jednalo např. o výdaje za pohonné hmoty, kancelářské potřeby, poplatky za internet, platby za energie, ostatní služby atd. a dále výdaj za nákup automobilu VW PASSAT VARIANT. V roce 2008 se jednalo např. o výdaje za pohonné hmoty, kancelářské potřeby, poplatky za internet, platby za energie, ostatní služby atd. a dále výdaje za fakturované služby od Ing. M. K., Ph.D., za vymáhání pohledávek pro společnost United Energy nebo výdaje za propagační služby od společnosti ACRO MAXI, s.r.o.

Žalovaný dále definoval „vlastní pohledávku“ jako pohledávku, o níž je při jejím vzniku účtováno v účetní jednotce, tj. ve výnosech účetní jednotky. Pokud výrobce tuto pohledávku za odběratelem dále postoupí (prodá) např. společnosti, která se zabývá vymáháním pohledávek, jedná se u této společnosti o postoupenou pohledávku. Žalobkyně jednu ze svých činností, tj. prodej (postoupení) nakoupených pohledávek, zahrnula do plnění osvobozených od daně z přidané hodnoty podle § 54 odst. 1 písm. u) zákona o DPH, kde se jedná o úplatné postoupení pohledávky postoupené jiným subjektem, tedy se nejedná o postoupení vlastní pohledávky. Při postoupení (prodeji) vlastní pohledávky se jedná o uskutečnění plnění podle § 14 odst. 5 písm. d) stejného zákona, které se nepovažuje za poskytnutí služby, tedy ani není předmětem daně z přidané hodnoty. Žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích žádnou vlastní pohledávku neměla ani dále nepostoupila.

Z výše uvedeného je dle žalovaného zřejmé, že při prodeji (postoupení) vlastní pohledávky a pohledávky nabyté postoupením dochází ke dvěma rozdílným plněním z hlediska zákona o DPH, tudíž pohledávku nabytou postoupením (koupí) od jiného

subjektu nelze pro účely tohoto zákona ztotožnit s vlastní pohledávkou vzniklou plátcí.

Žalovaný se zabýval i odkazem žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu V Brně vedený pod č.j. 7 Afs 54/2006 - 155 ze dne 16. 10. 2008, a konstatoval, že stanovisko tam uvedené plně koresponduje se závěry správce daně.

V závěru žalovaný poukázal na doplnění odvolání ze dne 19.11.2010, ke kterému předložila žalobkyně jako další důkazní prostředky kopie úředních záznamů sepsaných pracovníky správce daně, týkajících se zdaňovacích období 2005 – 2008, a judikáty Nejvyššího správního soudu v Brně. Podaná doplnění odvolání ani výsledky doplněného řízení neobsahují dle žalovaného žádné nové skutečnosti, které by měly vliv na výsledek daňové kontroly.

Ve včas podané žalobě žalobkyně tvrdila, že žalovaný v dotčeném rozhodnutí posoudil věc po právní stránce nesprávně a jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Ve shodě se žalovaným popsala jednotlivé hodnocené smluvní vztahy a za nesporné současně označila to, že jmenovaní smluvní partneři poskytli žalobkyni služby deklarované daňovými doklady.

Za spornou však žalobkyně označila aplikaci ust. § 72 zákona o DPH. Dle jejího právního názoru nelze posouzení věci vztáhnout výhradně k výše uvedenému ustanovení tuzemského právního předpisu, a to z důvodu přímé aplikovatelnosti práva Evropského společenství (dále ES), když v posuzované věci jde mj. o aplikaci ust. čl. 5, 6 a 17 Směrnice Rady [77/388/EHS](#), o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady [91/680/EHS](#) (Šestá směrnice). Dále je dle žalobkyně nutné při výkladu práva a aplikaci právní normy na daný případ, resp. případy, vzít v úvahu i výklad, který zaujal Evropský soudní dvůr (Soudní dvůr evropské unie - dále jen SDEU). Skutečností však je, 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. V této souvislosti poukazuje žalobkyně na rozsudky SDEU C-4/94, C-408/98, C-16/00 a C-465/03, cituje z nich a definuje za jejich pomoci kritéria pro posouzení souvislosti přijatých zdanitelných plnění s plněním na výstupu a základní principy DPH. Dle žalobkyně z uvedeného základního principu DPH a z ustanovení čl. 17 Šesté směrnice podle SDEU vyplývá, že pro uplatnění nároku na odpočet je nezbytné, aby náklady na přijaté služby či zboží tvořily součást nákladů na uskutečněná zdanitelná plnění (resp. plnění, která jsou předmětem daně a jsou s nárokem na odpočet) a měly s nimi přímou a bezprostřední souvislost. Ačkoli SDEU v popsanych případech připouští, že neexistuje přímá souvislost přijatých služeb s konkrétní zdanitelnou transakcí na výstupu, a že náklady na pořízené služby nezatěžují jako přímé náklady konkrétní transakci na výstupu, u níž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná, konstatuje ve všech případech, že náklady na tyto služby jsou součástí všeobecných nákladů podnikání jako celku a jako takové mají přímou souvislost s podnikáním.

Protože dotyčné přijaté služby souvisejí podle SDEU s celou ekonomickou činností, může plátce uplatnit nárok na odpočet daně podle ustanovení čl. 17 odst. 5 Šesté směrnice pokud uskutečňuje transakce, z nichž nárok na odpočet má i transakce, z nichž nárok na odpočet nemá. Citované judikáty tak dle žalobkyně poskytují zcela odlišný pohled na přiřazování přijatých plnění k uskutečněným než jaký je doposud v ČR aplikován. Podle SDEU je v zásadě třeba posuzovat, zda plátce realizuje ekonomickou činnost či nikoliv. Realizuje-li ekonomickou činnost, pak má i u takovýchto přijatých plnění (režijních nákladů) nárok na odpočet, samozřejmě při respektování jeho krácení v souvislosti s případnými osvobozenými plněními na výstupu. Rozhodující je obecná souvislost s ekonomickou činností, nikoliv věcná souvislost s něčím konkrétním co předmětem daně není. SDEU pak takovouto „obecnou souvislost“ charakterizuje jako přímou a bezprostřední souvislost s ekonomickou činností na výstupu a od konkrétní věcné souvislosti odhlíží. V návaznosti na to uznává nárok na odpočet u uvedených režijních nákladů podle čl. 17 odst. 1, 2 a 5 Šesté směrnice.

K výkladu významu pojmu „ekonomická činnost“, pak žalobkyně použila Šestou směrnici a opět judikaturu SDEU, konkrétně případy C-268/83, C-110/94, spojené případy C-110/98 – 147/98). Zdůraznila, že podle čl. 4 odst. 2 Šesté směrnice jsou ekonomickou činností „veškeré aktivity výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby ...“ (ve smyslu ustanovení čl. 4 odst. 1 a čl. 2 odst. 1 se přitom jedná o aktivity, které tyto osoby vykonávají nezávisle jako takové, tj. jako podnikatelé). V citovaných rozsudcích SDEU používá pojem „ekonomická činnost jako celek“ stejně jako pojem „podnikání jako celek“. V této souvislosti je také nutno chápat citované výroky SDEU.

Z citovaných rozsudků dle žalobkyně vyplývá, že SDEU považuje za režijní náklady související s uskutečňováním ekonomické činnosti jako celku následující přijatá plnění, bez ohledu na to, že věcně přímo souvisí s transakcí, která předmětem daně není (C-16/00: služby auditu, poradenské služby, organizační služby při převzetí podílu, právní a daňové služby, C-465/03: inzerce, služby obstaravatelů, právní a technické poradenství, v C-408/98 nejsou přijatá zdanitelná plnění konkretizována, jsou uváděny pouze „různé služby“.) Ve všech případech se dle žalobkyně samozřejmě jedná o služby, které byly vynaloženy v rámci uskutečňování ekonomické činnosti jako celku, resp. podnikání jako celku, nikoli o přijatá plnění např. pro osobní spotřebu.

Samostatně k dané věci žalobkyně namítá i překvapivost rozhodnutí správce daně, resp. žalovaného a s touto námitkou spojila i námitku tzv. dvojího výkladu při posouzení věci. K odůvodnění těchto žalobních námitek uvedla, že svoji činnost spojenou s inkasem cizích pohledávek realizuje od roku 2005, věc skutkově a právně shodná byla posuzována opakovaně, vždy ale s výsledkem zcela odlišným od stávajícího posouzení. Jednalo se o případy posuzované ve 3. a 4. čtvrtletí roku 2005. Ještě nepochopitelnější j se dle žalobkyně jeví postup ve vztahu k zdaňovacímu období 4. čtvrtletí roku 2008. Správce daně zahájil řízení ve smyslu ust. § 43 tehdy platného zákona o správě daní výzvou ze dne 16.2.2009, když důvod pochybností shledal v tom, že žalobkyně vykazovala pouze přijatá zdanitelná

plnění. Ve zprávě z vytykácího řízení, kterou projednal se žalobkyní konstatuje, že po provedeném šetření a zhodnocení všech skutečností správce daně akceptuje údaje v podaném daňovém přiznání za 4. čtvrtletí roku 2008. Dle žalobkyně je nesporné a zřejmé, že správce daně při posouzení věci o právním stavu nároku na odpočet ve zdaňovacím období 4 čtvrtletí 2008 zohlednil i zjištění o činnosti Ing. M. K., Ph.D., stejně tak i společnosti SPIRUS, s.r.o. Stejný správce daně ale na základě shodného právního a skutkového stavu věc následně hodnotí tak, že za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2008 neuznává nárok na odpočet daně ve výši 175.758,- Kč, kdy odpočet ve výši 48.372,- Kč se vztahoval ke zdanitelným plněním od Ing. M. K. Ph.D. Důvod neuznání nároku je, že toto plnění souvisí s prodejem pohledávek. Část dodatečně vyměřené daně tvoří neuznaný odpočet daně ve výši 127.386,- Kč související s inkasem pohledávek, kdy 105.181,- Kč byl odpočet ze zdanitelných plnění od Ing. M. K., Ph.D., a část ve výši 22.205,- Kč byl odpočet ze zdanitelných plnění od Agentury BERM, s.r.o., Strakonice.

Z výše uvedeného dle žalobkyně plyne, že správce daně počínaje rokem 2005, tedy za účinnosti zákona o DPH platného k 31.12.2008, stejně tak za účinnosti Šesté směrnice, měl přehled o činnosti žalobkyně, znal postatu její činnosti, která po celé posuzované období byla shodná a fakticky se jednalo o inkaso nakoupených pohledávek. Žalobkyně po celou dobu rozhodného období využívala služeb dalších plátců daně, když tyto služby zohledňovala průběžně v podávaných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty. Činnost žalobkyně byla evidována a vyhodnocována v období let 2005 až 2009. Do doby dnes sporného posouzení jednotlivých nároků správce daně akceptoval jako správný postup, kdy si žalobkyně nároky ze služeb spojených s inkasem pohledávek uplatňovala jako nárok uplatněný v souladu se zákonnými podmínkami na odpočet daně z přidané hodnoty. Správním spisem je dle žalobkyně prokázáno i to, a to nesporně v případě Ing. K., Ph.D., že ten jako poskytovatel služeb plnil svoji povinnost a daň z přidané hodnoty, kterou žalobkyně uplatnila jako nárok na odpočet daně, odváděl jako svoji daňovou povinnost.

Pokud správce daně poté, co v období let 2005 až po jeho závěry k 4. čtvrtletí roku 2008 ze dne 27.4.2009, při znalosti obsahu činnosti žalobkyně a dokladů, které jsou ve výše specifikované písemnosti správce daně zmíněny jako podklad pro posouzení věci při vytykáci řízení, dále poté, kdy sám správce daně konstatuje, že tyto věci hodnotil, změnil své posuzování věci tak, že původně akceptovaný nárok na odpočet daně označí za nárok uplatněný v rozporu se zákonem, jedná se o postup mimo rámec zákona. Při postupu, kdy změna posouzení věci je realizována, a to aniž by správce daně takový postup blíže vysvětlil či odůvodnil, jedná se o postup i závěr, který vybočuje z mezí zákona a nelze jej akceptovat. Dle žalobkyně jde v této věci o tzv. překvapivé rozhodnutí ve věci samé, spojené výhradně s postupem, kdy správce daně, resp. žalovaný, bez bližšího vysvětlení a odůvodnění původní právní kvalifikace věci změnil právní posouzení věci, a to k tíži žalobkyně. Ta tuto skutečnost namítala v podaném opravném prostředku, žalovaný se s touto námitkou nevyrovnal žádným relevantním způsobem. V tomto smyslu je dle žalobkyně rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Dle žalobkyně je další skutečností, že sám postup správce daně, resp. žalovaného prokázal dvojí možný výklad práva v dané věci. Za takové situace je povinností žalovaného připustit v posuzované věci výklad pro žalobkyni příznivější a v tomto smyslu je pak dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období postupem mimo zákon, neboť žalovaný nerespektoval obecnější princip veřejného práva – *in dubio mitius*.

Odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 54/2006, ze dne 16.10.2008 žalobkyně označila za minimálně nevhodný.

Postoj žalovaného k nastíněným námitkám žalobkyně lze jednoznačně vyčíst z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, z citovaných žalobních námitek a konečně z vyjádření k žalobě, kde uvádí, že důvod dodatečného vyměření daně je popsán v rozhodnutí, proti kterému žaloba směřuje. Pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 2 zákona DPH označil za rozhodující, k jakým uskutečněným zdanitelným plnění se vztahují přijatá zdanitelná plnění, ze kterých je odpočet uplatňován. V daném případě to nebylo zcela patrné, proto byla v průběhu daňové kontroly žalobkyně vyzvána, aby jednotlivá sporná přijatá zdanitelná plnění přiřadila ke své činnosti na výstupu. To učinila a plnění přiřadila k ekonomické činnosti, ze které však nárok na odpočet daně nevzniká (inkaso pohledávek a prodej cizích pohledávek). Nejednalo se o režijní náklady vztahující se k její ekonomické činnosti jako celku, když navíc žalobkyně za celý rok 2007 vystavila pouze 3 daňové doklady a za rok 2008 dokonce jen 2 daňové doklady. Odkaz na judikaturu SDEU, týkající se režijních nákladů a uplatňování odpočtu daně z nich, proto označil za bezpředmětný. Dále žalovaný uvedl, že při dodatečném vyměření daně bylo postupováno v souladu se zákonem DPH, v souladu se Směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (tzv. „Šestá směrnice“), která byla od 1. ledna 2007 nahrazena Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (tzv. „Recast Šestá směrnice“), i v souladu s judikaturou SDEU.

K námitce tzv. dvojího výkladu při posouzení věci žalovaný uvedl, že v předchozím období nebyla u žalobkyně provedena daňová kontrola. Za období 3. čtvrtletí roku 2007 a 4. čtvrtletí roku 2008 byla zahájena vytýkácí řízení a vydané výzvy obsahovaly popis pochybností, které vznikly v souvislosti s podanými daňovými přiznáními za uvedená zdaňovací období. Za 3. čtvrtletí roku 2007 správce daně uzavřel vytýkácí řízení se závěrem, že nadměrný odpočet byl z největší části způsoben nákupem automobilu, u kterého byl odpočet daně možný. Za 4. čtvrtletí roku 2008 správce daně prověřoval výdaje za propagační služby. Na základě zjištěných informací správce daně akceptoval údaje uvedené v přiznání za 4. čtvrtletí roku 2008. Ověřovány tak byly dle žalovaného jiné skutečnosti a nemůže se proto jednat o dvojí výklad při posouzení věci, neboť činnost žalobkyně detailně zjišťována a ověřována nebyla.

Kritiku citace z rozsudku Nejvyššího správního soudu v Brně č.j. 7 Afs 54/2006 (je napadáno, že se jedná o zboží, nikoliv o služby, a že projednávaný případ se vztahuje ještě k zákonu o DPH), žalovaný odmítl. Zdůraznil, že na tento rozsudek bylo odkazováno proto, že sama žalobkyně ho zmiňovala ve vyjádření ke zprávám o daňové kontrole.

Při jednání před soudem, které proběhlo dne 6.9.2012, zástupce žalobkyně především zdůraznil, že skutková stránka je mezi účastníky nesporná. Odkázal na základní body žaloby, které v rozporu se závěry žalovaného svědčí tomu, že žalobkyně postupovala v souladu se zákonem. Správce daně i žalovaný si vyložili ust. § 72 zákona o DPH velmi striktně, v rozporu se Šestou směrnicí ES a hlavně v rozporu s judikaturou SDEU, kterou žalobkyně podrobně uvedla v žalobě. Žalovaný špatně vyložil ust. § 72 z hlediska smyslu zákona o DPH a rozhodně i v rozporu s evropskou judikaturou, když se omezil pouze na jazykový výklad citovaného ustanovení.

Dále zást. žalobkyně zdůraznil samotnou překvapivost rozhodnutí žalovaného v daných zdaňovaných obdobích let 2007-2008. Jak bylo uvedeno v žalobě, v letech předchozích i následně v r. 2009, před zahájením šetření v projednávaných zdaňovacích obdobích, správce daně postupoval jinak, když uznával tyto náklady, resp. nárok na odpočet daně na vstupu u těchto nákladů. Pokud měl v úmyslu měnit svůj právní názor, měl tak činit podle žalobkyně až v následných zdaňovacích obdobích a nikoliv zpětně, neboť tím ji značně postihl, když daň za uvedená zdaňovací období, tj. 2007 a 2008, nepředvídatelně doměřil.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen "s.ř.s.") a shledal žalobu částečně důvodnou.

Jak vyplývá z obsahu žaloby, uplatněné žalobní námitky směřují jednak proti některým procesním postupům správce, jednak polemizují s výkladem zákona o DPH, zejména jeho ust. § 72.

Krajský soud nejprve posuzoval důvodnost procesních námitky 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 vykázání nulové výše planění 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 vytykácího 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 vytykácího 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 postupovat dle zásady *in dubio mitius*.

Nedůvodnou shledal krajský soud i další námitku, ve které žalobkyně namítala porušení zákona o správě daní při projednání zpráv o daňové kontrole za zdaňovací období let 2007 a 2008. Jak vyplývá z obsahu správního spisu správce daně se žalobkyní projednal obě zprávy o výsledku daňové kontroly za uvedené roky dne 1.2.2010. Žalobkyně požádal o lhůtu do 10.3.2010, ve které se chtěla vyjádřit k obsahu předložených zpráv. To učinila značně obsáhlým podáním (10 stran) ze dne 8.3.2010. Správce daně se žalobkyní svoje stanovisko k jejím námitkám projednal dne 27.5.2010. Setrval na svých původních kontrolních zjištěních a závěrech. Žalobkyně zprávu z kontroly odmítla převzít a se závěry správce daně nesouhlasila. Prohlásila, že se k ní vyjádří ve lhůtě 30 dnů.

Podle názoru krajského soudu správce daně postupoval v souladu se zákonem, když zprávy z kontroly vzal za projednané dnem 27.5.2010 a následně vydal dodatečné platební výměry. Z ustálené judikatury správních soudů jednoznačně vyplývá, že správce daně je sice povinen při respektování zásady součinnosti (§ 2 odst. 9 zákona o správě daní) daňovému subjektu umožnit vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění tak, jak to výslovně vyžaduje § 16 odst. 4 písm. f) téhož zákona. Zároveň by měl daňovému subjektu sdělit, jak na případné námitky a návrhy reagoval. Neznamená to však, že pouhý nesouhlas se závěry správce daně vyjádřenými ve zprávě z kontroly a ve stanovisku k námitkám žalobkyně je důvodem pro opakovaná jednání ve věci. Jak vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 21.07.2010, č.j. 1 Afs 96/2009-87, *„je-li obsahem vyjádření daňového subjektu ke zprávě o daňové kontrole [§ 16 odst. 4 písm. f) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků] pouhý nesouhlas či polemika se závěry správce daně, je správce daně oprávněn předat nebo zaslat daňovému subjektu dodatečný platební výměr současně se svým stanoviskem k takovému vyjádření (§ 16 odst. 8 téhož zákona).“* Nesouhlas se závěry správce daně pak je již třeba řešit v odvolacím řízení, případně v řízení přezkumném.

Krajský soud se dále zabýval uplatněnými námitkami ukazujícími na chybné hodnocení přijatých zdanitelných plnění z hlediska nároku na odpočet daně. Ty dle

žalobkyně vyplývaly z nesprávné aplikace ust. § 72 zákona o DPH, když při jeho výkladu se správce daně a žalovaný omezili jen na jeho znění, bez přihlédnutí k základním principům citovaného zákona a práva Evropské unie. Žalobkyně odkázala na čl. 5,6,17 Směrnice Rady 77/388/EHS a rozhodnutí SDES č. C-4/94, C-408/98, C-16/00, C-465/03, z nichž dovozovala nárok na odpočet daně u všech zdanitelných plnění, která správce daně v kontrolovaných obdobích z nároku na odpočet daně vyloučil.

Se žalobkyní je třeba souhlasit v tom, že bylo na správci daně a žalovaném vypořádat se i s těmi námitkami žalobkyně, které namítaly rozpor jejich závěrů se směrnicí Rady EU a judikaturou SDES. To žalovaný neučinil i když tvrdil, že jeho rozhodnutí nejsou se Směrnicí Rady č. 77/388/EHS rozporu. (K tomu krajský soud podotýká, že Směrnice Rady 77/388/EHS byla nahrazena Směrnicí č. 2006/112/ES ze dne 28.11.2006, která vstoupila v platnost dnem 1.1.2007, jak správně uvádí žalovaný ve vyjádření k žalobě. Obě směrnice však definují žalobkyní zmíněné zásady odpočtu daně z přidané hodnoty v zásadě shodně).

Krajský soud po seznámení se Směrnicí Rady ES č. 77/388/EHS, Směrnicí Rady č. 2006/112/ES ze dne 28.11.2006, citovanými judikáty a z pohledu závěrů v těchto rozhodnutích učiněných může uzavřít, že z hlediska věcné souvislosti byly v a rozhodnutí SDES C-408/98 – Abbey National, C-16/00 – Cibo, C-465/03 – Kretztechnik AG, nepochybně přijaté služby pořízeny pouze z toho důvodu, že osoby registrované k dani hodlaly uskutečnit transakci, *kteřá není předmětem daně* (pokud by holding nezamýšlel převzít jiné společnosti, služby auditu ani poradenství při sjednání ceny převodu by nepořizoval, pokud by nedošlo k prodeji části podniku, nebyly by nakoupené služby s tímto převodem související a stejně tak by společnost nepořizovala příslušné poradenské a jiné služby, pokud by nezamýšlela emitovat akcie). SDES nepovažuje za rozhodující, že existuje věcná souvislost přijatých zdanitelných plnění a příjmů, které nejsou předmětem daně, ale že přijatá zdanitelná plnění tvoří součást nákladů na plnění, která předmětem daně jsou. Jak vyplývá i ze stanoviska Generálního advokáta ve věci C 408/96 rozhodující je, zda vstup zatížený daní je nákladovou položkou zdanitelného výstupu a ne zda je nejbližší související transakce sama zdanitelná. Ve věci C-465/03 pak Generální advokát vyslovil, že pro určení nároku na odpočet je irelevantní, zda transakce, s níž výstup nejbližše souvisí, spadá mimo rámec DPH.

Výše uvedené případy a závěry v nich vyslovené pak vycházejí z rozhodnutí C-4/94 – BLP, kdy SDEU neuznal nárok na odpočet z právních poradenských služeb přijatých pro účely prodeje nakoupených akcií, tedy ze vstupů souvisejících s osvobozenou ekonomickou činností bez nároku na odpočet, připustil však současně, že pokud by tytéž vstupy byly použity pro jinou transakci, která není předmětem daně, mohl by BLP uplatnit nárok na odpočet. Uvedl, že pokud by se BLP rozhodl získat finanční prostředky pro uskutečnění zdanitelných transakcí prostřednictvím bankovní půjčky, mohl si uplatnit nárok na odpočet ze služeb souvisejících se získáním půjčky, protože náklady na tyto služby by tvořily součást režijních nákladů a tedy nákladové položky zdanitelných transakcí. Proto se další shora zmíněná rozhodnutí a na rozhodnutí C-4/94 odvolávají.

Je teda možné uzavřít, že všechny shora citované rozsudky SDEU (kromě rozsudku C-4/94) jsou zaměřeny na vyjasnění problematiky odpočtu daně z přijatých zdanitelných plnění věcně souvisejících s příjmy, které nejsou předmětem daně. Zmíněná rozhodnutí tak nemění principy a dosud používané postupy uplatňování nároku na odpočet u přijatých zdanitelných plnění použitých pro účely ekonomické činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet. Podle názoru krajského soudu je zřejmé, a to právě z pohledu závěrů vyslovených v citovaných rozsudcích SDEU, že pokud zdanitelné plnění přímo souvisí s ekonomickou činností osvobozenou od daně bez nároku na odpočet, nelze u nich nárok na odpočet uplatnit.

Z obsahu odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobkyně přijala plnění, která souvisela jednak s transakcemi, které nejsou předmětem daně, jednak s plněními, která souvisejí s transakcemi od daně osvobozenými bez nároku na odpočet. Z hlediska citovaných rozhodnutí SDEU bude třeba jednotlivá přijatá plnění odlišit a poté ta, které souvisejí s transakcemi, které nejsou předmětem daně hodnotit s ohledem na okolnosti případu a posoudit, zda vynaložené výdaje mají charakter režijních výdajů jednoznačně souvisejících s ekonomickou činností ve smyslu judikátů SDEU, a to nejen citovaných žalobkyní, ale i těch, v nichž SDEU vyslovil názor opačný (např. C-33/91, C-77/01, C-98/98). Shora uvedené závěry jsou dle názoru krajského soudu ve shodě se stanoviskem Ministerstva financí, vysloveným na jednání Koordináčního výboru s Komorou daňových poradců ČR dne 6.9.2006.

Krajský soud z výše uvedených důvodů dle ust. § 78 odst. 1 a 4 s.ř.s. rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude vázán vysloveným právními názory krajského soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. Dle něj má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, krajský soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000,- Kč a náhradě nákladů právní služby poskytnuté daňovým poradcem za 2 úkony po 2.100,- Kč (sepsání žaloby a účast při jednání před soudem) včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300,- Kč (§ 9 odst. 3 písm. f/, § 11 odst. 1 písm. d), g) a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.). Náhrada za zastoupení daňovým poradcem byla navýšena o daň z přidané hodnoty. Celkovou částku ve výši 8.760,- Kč krajský soud uložil žalovanému uhradit k rukám žalobkyně do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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 (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 Hradci Králové dne 14. září 2012

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu