



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **TITUS CZ s. r. o., v likvidaci**, se sídlem Tovární 1112, Chrudim, zastoupeného JUDr. Ladislavem Sádlíkem, advokátem se sídlem Holečkova 103/31, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2012, čj. 7746/12-1300-607589, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích, ze dne 11. 12. 2013, čj. 52 Af 25/2013 – 66,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.a

1. Finanční úřad v Chrudimi doměřil žalobci daň z přidané hodnoty, a to (1) dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 6. 2010, čj. 75784/10/233912601967, doměřil daň za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2008 ve výši 161 488 Kč a stanovil penále ve výši 32 297 Kč, (2) dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 6. 2010, čj. 75787/10/233912601967, doměřil daň za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2008 ve výši 633 572 Kč a stanovil penále ve výši 126 714 Kč a (3) dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 6. 2010, čj. 75789/10/233912601967, doměřil daň za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2008 ve výši 175 758 Kč a stanovil penále ve výši 35 151 Kč.

2. Finanční ředitelství v Hradci Králové zamítlo odvolání žalobce mj. proti uvedeným platebním výměrům rozhodnutím ze dne 19. 12. 2012, čj. 7746/12-1300-607589.

I.b

3. Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který rozsudkem ze dne 14. 9. 2012, čj. 31 Af 42/2012 – 60, zrušil rozhodnutí finančního ředitelství, jemuž vrátil věc k dalšímu řízení (rozsudek krajského soudu, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí správních soudů, je dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost odkazuje).

4. Poté Finanční ředitelství zamítlo odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 19. 12. 2012, čj. 7746/12-1300-607589. (*pozn. NSS: V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.*)

II.

5. Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích, který ji rozsudkem ze dne 11. 12. 2013, čj. 52 Af 25/2013 – 66, zamítl. Na plné odůvodnění rozsudku soud pro stručnost odkazuje.

III.

6. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

7. Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem, že nesplnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění. Obsahem ekonomické činnosti stěžovatele byl nákup pohledávek, které jejich původní vlastník (věřitel) nebyl schopen nebo nechtěl sám vymoci, a jejich následné „inkaso“ od dlužníků. V rámci inkasa pohledávek stěžovatel využíval služeb třetí osoby. Spornou otázkou byl nárok na odpočet DPH z těchto služeb účtovaných třetí osobou.

8. Krajský soud nesprávně posoudil existenci rozdílů mezi směrnicí 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

9. Finanční ředitelství odkázalo stejně jako krajský soud na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora, která ale nevycházela ze srovnatelných skutkových okolností.

10. Nárok na odpočet DPH je možné podpořit také odkazem na soukromoprávní úpravu postoupení pohledávek v § 524 a násl. starého občanského zákoníku, podle kterého na nabyvatele pohledávky přechází všechna práva spojená s pohledávkou. Pokud měl původní vlastník nárok na odpočet DPH ze služeb spojených s vymožením této pohledávky, měl by být nárok na odpočet zachován i u nabyvatele pohledávky.

11. Dále stěžovatel namítl, že podmínky nároku na odpočet podle § 72 zákona o DPH jdou nad rámec jediné podmínky stanovené v čl. 167 směrnice 2006/112/ES, podle níž nárok na odpočet vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně u výstavce daňového dokladu.

12. Krajský soud nesprávně uzavřel, že se sporné náklady účtované M. K. nevztahovaly k ekonomické činnosti stěžovatele jako celku a že stěžovatel nevyvíjel v rozhodném období žádnou ekonomickou činnost. Takový závěr nelze učinit na základě posouzení počtu daňových dokladů vystavených stěžovatelem na výstupu. Podstatnou složkou činnosti stěžovatele je nákup pohledávky a její inkaso. Výsledek této hospodářské činnosti je dán rozdílem mezi cenou pořízené pohledávky a výší finančních prostředků, které byly vymoženy. Tento přírůstek v majetku stěžovatele byl předmětem daně z příjmů. Vymáhání vlastního majetku lze jen stěží dlužníkovi fakturovat formou vystavení daňového dokladu.

13. Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem, že netvrdil a neprokázal, jak konkrétně se měly náklady související s přijatým zdanitelným plněním promítnout do jím dodávaných služeb a do kterých. Nákup pohledávky k vymáhání od subjektu, který ji neumí nebo nechce vymáhat, je službou ve smyslu směrnice 2006/112/ES. Rozdíl mezi nominální hodnotou a skutečnou cenou vyjadřoval „*cenu služby*“. Mohl samozřejmě zahrnovat i další okolnosti - riziko, dobu atd. Není ale pravdou, že by cena služby nabyvatele pohledávky a cena služeb spojených s vymáháním pohledávky nebyly zohledněny v ceně. Skutečnost, že tato „*cena*“ není účtována jako služba, je důsledkem výkladu a aplikace § 14 odst. 5 zákona o DPH. Odkaz krajského soudu na rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2013, C-104/12, *Wolfram Becker*, nebyl přiléhavý.

14. V rozsudku ze dne 26. 6. 2003, C-305/01, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, Soudní dvůr posuzoval právní otázky spojené s vymáháním pohledávek v souvislosti s činností faktoringové společnosti. Část závěrů Soudního dvora je možné vztáhnout i na nyní posuzovanou věc (viz zejm. odst. 43 a 47 rozsudku *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*). Podle stěžovatele lze pod pojem faktoring zahrnout jakékoliv vymáhání pohledávek bez ohledu na způsob, jakým se provádí (viz odst. 77 téhož rozsudku).

15. Podle stěžovatele bylo prokázáno, že (a) je osobou povinnou k dani v postavení plátce daně, (b) vykonával ekonomickou činnost jako takovou a (c) přijal plnění ve formě služby, a to v souvislosti s ekonomickou činností. Při splnění těchto podmínek a při skutečném obsahu služby, kterým je vymáhání pohledávky formou jejího nákupu a následného inkasa, platná zákonná úprava a zejména směrnice 2006/112/ES nevyklučují uplatnění nároku na odpočet DPH.

16. Dále stěžovatel vytkl krajskému soudu a finančnímu ředitelství nesprávné vymezení pojmu „*režijní služby*“. V rozsudku ze dne 6. 4. 1995, C-4/94, *BLP*, Soudní dvůr připustil, že pod režijní náklady mohou spadat poradenské či právní služby. Režijní charakter přijatých služeb v nyní posuzované věci nebyl vyvrácen.

17. Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem, že správní orgány neporušily stěžovatelovo legitimní očekávání. V období, které předcházelo nyní posuzovaným zdaňovacím

obdobím, správce daně posoudil skutkově a právně shodnou věc odlišně a uznal nárok na odpočet DPH z poskytnuté služby režijního charakteru, protože přímo souvisela s inkasem pohledávky nabyté postoupením (ve zdaňovacích obdobích 3. čtvrtletí roku 2005 a 4. čtvrtletí roku 2004). Úřední záznamy ze dne 10. 11. 2005 a ze dne 10. 2. 2006 a úřední záznamy č. 18641/08 a č. 121447/08 prokazují, že správce daně hodnotil i daňové doklady od M. K. Ve 3. čtvrtletí roku 2007 správce daně provedl u stěžovatele místní šetření nároku na odpočet DPH a po provedení vytýkacího řízení nárok na odpočet DPH uznal. Nyní správce daně uzavřel, že nárok na odpočet ve 4. čtvrtletí roku 2007 nelze uznat.

18. Krajský soud zopakoval své závěry k námitce porušení legitimního očekávání učiněné v předchozím rozsudku v téže věci čj. 31 Af 42/2012 – 60. Posouzení soudu je však v rozporu s obsahem správního spisu. Stěžovatel předložil soudu listiny prokazující, že správce daně posuzoval shodnou věc (náklady M. K.) v minulosti odlišně. Nové a pro stěžovatele nepříznivější právní posouzení věci mělo mít důsledky pouze do budoucna.

IV.

19. Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu. Správce daně neuznal nároky stěžovatele na odpočet DPH na vstupu u vybraných zdanitelných plnění, protože souvisela výlučně s inkasem pohledávek, tedy s činností, která není předmětem DPH a není uvedena v § 72 odst. 2 zákona o DPH. Náklady vynaložené na přijatá zdanitelná plnění nebylo možné uznat ani jako režijní náklady, protože byly jednoznačně nákladovými položkami zcela konkrétních transakcí, které nebyly předmětem DPH. Tyto náklady se proto nevztahovaly k ekonomické činnosti stěžovatele jako celku. Žalovaný souhlasil s krajským soudem, že stěžovatel netvrdil, jak konkrétně se měly předmětné náklady promítnout do jím dodávaných služeb a do kterých, ani netvrdil a neprokázal, že uskutečnil na výstupu specifické plnění zdanitelné z titulu DPH, které by tyto náklady vyvolalo.

V.

20. V replice stěžovatel podotkl, že se žalovaný omezil pouze na souhlas s napadeným rozsudkem. Dále zdůraznil, že jeho činnost byla opakovaně a dlouhodobě předmětem šetření ve vztahu k uplatňovaným nárokům na odpočet DPH. Změna názoru správce daně vedla k faktické likvidaci činnosti stěžovatele.

VI.

21. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

22. Kasační stížnost není důvodná.

23. Úvodem soud konstatuje, že se právně a skutkově obdobnou věcí mezi týmiž účastníky zabýval v rozsudku ze dne 16. 3. 2015, čj. 8 Afs 13/2014 – 93, jímž zamítl kasační stížnost stěžovatele obsahující shodné námitky jako v nyní posuzované věci. Na odůvodnění tohoto rozsudku proto plně odkazuje a pouze stručně dodává následující.

24. Stěžovatel neprokázal, že byl oprávněn nárokovat odpočet DPH ze služeb nakoupených v souvislosti s inkasem, resp. vymáháním pohledávek. Nesprávně přitom tvrdil, že nákupem pohledávek a jejich následným inkasem poskytoval služby ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH a čl. 2 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, jejichž cena byla vyjádřena rozdílem mezi nominální hodnotou a skutečnou cenou.

25. Ve věci *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, na níž stěžovatel odkázal, se postupník pohledávek zavázal původnímu věřiteli (postupiteli) poskytnout faktoringové služby, představující jednu z forem vymáhání pohledávek, a jako protiplnění získal odměnu – faktoringový poplatek a poplatek za nesplacení (*del credere fee*). Činnost faktora splňovala podmínku čl. 2 odst. 1 šesté směrnice „poskytnutí služby za protiplnění“ [šestá směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS), která předcházela směrnici 2006/112/ES]. Odměna faktora byla proto předmětem DPH, kterou také faktor skutečně odváděl (viz zejm. odst. 47 až 50 rozsudku *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*). Právě skutečnost, že faktor účtoval svým klientům jako protiplnění poplatek odrážející skutečnou cenu jeho faktoringových služeb, představovala důvod umožňující hodnotit činnost faktora jako podléhající DPH a přiznat faktorovi nárok na odpočet DPH (odst. 59 a výrok I.).

26. V nyní posuzované věci existoval rozdíl mezi jmenovitou hodnotou postoupených pohledávek a kupní cenou těchto pohledávek. Přestože však stěžovatel tvrdil, že rozdíl představuje cenu služby, tato „cena služby“ nebyla samostatně smluvně upravena, ani samostatně účtována. Nebylo tak možné rozlišit, jaká část rozdílu mezi jmenovitou hodnotou postoupených pohledávek a kupní cenou vyjadřovala pouze snížení nominální hodnoty o rizikovost pohledávky (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 10. 2011, C-93/10, *GFKL Financial Services*) a jaká (pokud vůbec) představovala odměnu za službu. Stěžovatel také neodváděl z tvrzené ceny služby DPH.

27. V rámci systému DPH je předpokladem zdanitelných plnění skutečnost, že dojde k plnění mezi stranami, které zahrnuje ujednání o ceně nebo protihodnotě (viz rozsudky Soudního dvora *GFKL Financial Services*, odst. 16 a 17, ze dne 29. 10. 2009, C-246/08, *Komise proti Finsku*, odst. 43, nebo *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, odst. 47).

28. K tomu, aby byl nárok na odpočet DPH na vstupu osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, musí mít zboží nebo služby přímou a bezprostřední souvislost se zdanitelným plněním (viz např. rozsudek Soudního dvora ze dne 22. 2. 2001, C-408/98, *Abbey National*, odst. 26 až 28).

29. Přestože se činnost stěžovatele do určité míry může podobat tzv. faktoringu, rozdíl spočívá mj. v tom, že faktor odvádí DPH z přesně vyčíslené ceny faktoringové služby, kterou poskytuje. Stěžovatel sice tvrdil, že faktoring zahrnuje všechny formy vymáhání pohledávek, ale ve skutečnosti je faktoring pouze jednou z forem širšího pojmu „vymáhání pohledávek“ (rozsudek *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, odst. 77). Nikoliv všechny formy vymáhání pohledávek jsou pak službami ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice 2006/112/ES (srov. např. rozsudek Soudního dvora *GFKL Financial Services*).

30. Tvzení stěžovatele, že mu tuzemská právní úprava neumožňovala účtovat samostatně „*cenu služby*“ z důvodu rozpornosti § 14 odst. 5 zákona o DPH s právem EU, soud nepřisvědčil. Článek čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112/ES, je transponován v § 54 odst. 1 písm. u) zákona o DPH („*osvobozeno od daně není poskytování služeb, jejichž předmětem je vymáhání dluhů a faktoring*“) a upravuje odlišné skutečnosti než § 14 odst. 5 zákona o DPH, který se vztahuje na „*postoupení vlastní pohledávky vzniklé plátcí*“. Za skutkových okolností posuzované věci nákup a inkaso (vymáhání) pohledávek nepředstavovaly „*službu*“ ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH (tedy zdanitelné plnění), stěžovatel se proto nemohl dovolávat čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112/ES, který odpovídá čl. 13 B písm. d) bod 3 šesté směrnice posuzovanému Soudním dvorem v rozsudku *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*.

31. O nedůvodnosti námitky svědčí i skutečnost, že správce daně uznal nárok na odpočet DPH v plné výši v případě služby poskytnuté stěžovateli M. K. (doklad PF 8025), která se vztahovala ke službě poskytnuté stěžovatelem společností United Energy. V tomto případě stěžovatel poskytnutou službu, vymáhání pohledávek pro společnost United Energy, vyfakturoval a zdanil daní na výstupu (viz napadené rozhodnutí finančního ředitelství, str. 10 a 11).

32. Soud nepřisvědčil ani námitce, že zákon o DPH stanovil další podmínky nároku na odpočet nad rámec směrnice 2006/112/ES. Odvolal-li se stěžovatel na čl. 167 směrnice 2006/112/ES, soud z tohoto ustanovení nedovodil, že by nárok na odpočet bez dalšího vznikl okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně, aniž by byly splněny další podmínky stanovené zákonem, resp. směrnicí. Podle čl. 168 směrnice 2006/112/ES platí, že „*[j]sou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky...*“ (shodně čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, z něhož vyšel Soudní dvůr v rozsudku *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*). Tomuto znění odpovídá i § 72 zákona o DPH „*[p]látcé je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování, a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku...*“.

33. Krajský soud nepochybil ani v závěru, že stěžovatelem přijaté služby, u nichž nárokoval odpočet DPH, nepředstavovaly tzv. režijní náklady. Při posouzení této otázky krajský soud správně vyšel z judikatury Soudního dvora a shledal podstatným, že v nyní posuzované věci se přijaté služby nevztahovaly k celkové hospodářské činnosti stěžovatele.

34. Proti tomuto závěru krajského soudu stěžovatel namítl, že je rozporný s rozsudkem Soudního dvora *BLP*, z něhož stěžovatel dovodil, že pod režijní náklady mohou spadat poradenské nebo právní služby. Závěry předmětného rozsudku ovšem argumentaci stěžovatele nepodporují. Soudní dvůr uzavřel, že (s výjimkou případů výslovně stanovených v šesté směrnici) v situaci, kdy osoba povinná k dani poskytuje služby jiné osobě povinné k dani, která je použije pro plnění osvobozené od daně, nemá posledně uvedená osoba nárok na odpočet DPH na vstupu, ani pokud by konečným účelem transakce bylo uskutečnění zdanitelného plnění (odst. 28). Soudní dvůr připustil, že pokud by si společnost *BLP* vzala za tímž účelem (poradenství v souvislosti s prodejem akcií)

půjčku od banky, mohla by si nárokovat odpočet DPH z účetních a právních služeb, které přijala za tímto účelem. Nárok na odpočet by v takovém případě ovšem vznikl jako důsledek skutečnosti, že tyto služby, jejichž náklady tvoří část režijních nákladů, by byly použity osobou povinnou k dani pro zdanitelná plnění (odst. 25). Jak již soud výše uvedl, činnost stěžovatele spočívající v nákupu a inkasu pohledávek nebylo možné s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti považovat za zdanitelné plnění ve smyslu § 2 zákona o DPH a čl. 2 bodu 1 směrnice 2006/112/ES.

35. Dále stěžovatel pouze namítl, že režijní charakter služeb nebyl v posuzované věci vyvrácen. Tato námitka nemůže být úspěšná již jen z toho důvodu, že bylo na stěžovateli, aby své tvrzení o režijním charakteru předmětných nákladů i prokázal. Je to totiž právě daňový subjekt, jehož stíhá prvotní důkazní břemeno – tedy povinnost předložit takové podklady, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2010).

36. Správní orgány vyšly ze skutečnosti, že v průběhu daňového řízení k výzvě správce daně sám stěžovatel přiřadil jednotlivé faktury za přijaté služby ke konkrétním případům inkasa pohledávek, tedy ke konkrétním nezdanitelným plněním. Nejvyšší správní soud souhlasil, že za těchto okolností nebylo možné stěžovateli přisvědčit, že náklady na přijaté služby se vztahovaly k ekonomické činnosti stěžovatele jako celku a měly charakter režijních nákladů. Jako režijní náklady se označují náklady, které zpravidla souvisejí s podpůrnými procesy organizace a které nelze přiřadit ke konkrétnímu výstupu ekonomické činnosti (například ke konkrétnímu zboží či službě). Správní orgány uznaly jako režijní náklady stěžovatele např. náklady na pohonné hmoty, kancelářské potřeby, poplatky za internet, platby za energie apod. Pro posouzení charakteru nákladů nemohlo být rozhodné, že předmět služby byl ve fakturách označen pouze obecně bez konkrétního přiřazení k určitým pohledávkám, ale rozhodná byla objektivní možnost přiřazení přijatých služeb ke konkrétním výstupům činnosti stěžovatele, tedy ke konkrétním nezdanitelným plněním.

37. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že stěžovateli náležel nárok na odpočet DPH, protože na něj podle § 524 odst. 2 občanského zákoníku s postoupenou pohledávkou přešlo i její příslušenství a práva s ní spojená. Nárok na odpočet daně není příslušenstvím pohledávky ani právem s ní spojeným, neboť jeho vznik a trvání nezávisí na pohledávce jako takové, ale vzniká konkrétnímu plátcí daně v souvislosti s uplatněním daně na vstupu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2010, čj. 9 Afs 2/2010 – 243). Jedná se o právo plátce daně, které mu svědčí za podmínek stanovených zákonem o DPH.

38. Soud neshledal důvodnou ani námitku, že správní orgány porušily legitimní očekávání stěžovatele tím, že v období předcházejícím nyní posuzovaným zdaňovacím obdobím správce daně posoudil skutkově a právně shodnou věc odlišně a uznal nárok stěžovatele na odpočet DPH. Z úředních záznamů, na které stěžovatel odkázal v kasační stížnosti, nevyplývají konkrétní skutkové okolnosti, na základě nichž by bylo možné usoudit, že se jednalo o zcela shodnou situaci jako v nyní posuzované věci.

39. Nedatovaný úřední záznam č. 121447/08 a úřední záznam ze dne 10. 2. 2006, které byly pořízeny v rámci „*testu důvěryhodnosti ADIS*“, pouze obecně zmiňují, že stěžovatel přijal daňové doklady od M. K. Úřední záznam č. 121447/08 konstatuje, že „*nedůvěra DAP*“ vznikla, protože stěžovatel vykázal v daňovém přiznání pouze přijatá zdanitelná plnění, ale žádná uskutečněná, a že stěžovatel přiložil k daňovému přiznání několik dokladů na vyšší částky vystavených M. K. Úřední záznam ze dne 10. 2. 2006 uvádí, že stěžovatel vykázal nadměrný odpočet, který vznikl „*fakturací p. K.*“ podle smluv s třetími osobami.

40. Obdobně úřední záznam č. 18641/08 konstatuje, že „*nedůvěra DAP*“ vznikla, protože výše přijatých zdanitelných plnění znatelně překračovala výši uskutečněných zdanitelných plnění, nezmiňuje však žádné osoby, od nichž byla plnění přijata. Podle úředního záznamu ze dne 10. 11. 2005, čj. 87255/05/233912, který byl pořízen v rámci místního šetření vztahujícího se k 3. čtvrtletí roku 2005, byl nadměrný odpočet způsoben fakturou M. K. za zajištění obchodního případu podle smlouvy „*zprostředkování obchodních partnerů na základě požadavků a potřeb zájemce*“ a výdaji za opravu osobního automobilu, za ekonomické poradenství a za administrativně ekonomické práce.

41. Předmětné záznamy mají pouze obecný informativní charakter. Nelze z nich činit závěry, zda správce daně podrobně zkoumal okolnosti přijímání a poskytování plnění stěžovatelem. V závěru některých úředních záznamů je pouze uvedeno doporučení ke schválení daňového přiznání „*z důvodu zkušenosti*“. Stěžovatelem namítané záznamy neprokazují, že by správce daně posoudil zcela shodnou situaci odlišně.

42. K námitce stěžovatele, že správce daně mohl změnit svou praxi pouze do budoucna, soud doplňuje, že závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyslovené v usnesení ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS., se vztahují ke správní praxi související s výkladem a aplikací právních předpisů, nikoliv se zjišťováním skutkového stavu konkrétní věci. Pokud správce daně uznal nárok stěžovatele na odpočet na základě námatkové nebo povšechné kontroly dokladů v rámci vytýkácího řízení, popřípadě konkludentně akceptací daňového přiznání, nelze uzavřít, že by tím byl *pro futuro* vázán jako správní praxí a nebyl oprávněn prověřit stěžovatelem tvrzené skutkové okolnosti cestou daňové kontroly (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2011, čj. 5 Aps 4/2010 – 51).

43. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

44. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

45. Závěrem Nejvyšší správní soud doplňuje, že mu přes postavení soudu posledního stupně nevznikla povinnost předložit předběžnou otázku Soudnímu dvoru podle čl. 267

Smlouvy o fungování Evropské unie, protože nevznikly pochybnosti týkající se výkladu směrnice 2006/112/ES a judikatura Soudního dvora poskytuje dostatečnou oporu pro rozhodnutí sporné otázky (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, 283/81, *CILFIT*, odst. 16 a násl.). Posouzení konkrétních skutkových okolností je pak otázkou, která spadá do pravomoci vnitrostátního soudu, nikoliv Soudního dvora.

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

V Brně 16. března 2015

JUDr. Jan Passer
předseda senátu