



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci **žalobce: TITUS CZ, s.r.o.**, se sídlem Tovární 1112, Chrudim, zast. JUDr. Ladislavem Sádlikem, advokátem se sídlem Holečkova 103/31, Praha 5, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2012, č. j. 7747/12-1300-607589, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 11. 12. 2013, č. j. 52 Af 28/2013 - 61,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) shora označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 19. 12. 2012, č. j. 7747/12-1300-607589. Tímto rozhodnutím bylo v odvolacím řízení změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Chrudimi ze dne 14. 6. 2010, č. j. 75776/10/233912601967, a to tak, že dodatečně vyměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2007 byla snížena z původní částky 114 587 Kč na částku 49 987 Kč a předepsané penále bylo sníženo z 22 917 Kč na 9 997 Kč.

[2] Krajský soud v napadeném rozsudku, který je dostupný z www.nssoud.cz, uvedl, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, neboť je v něm podrobně popsáno, jaké skutečnosti finanční ředitelství zjistilo, jak je právně posoudilo a jakými úvahami se přitom řídilo.

[3] Dále krajský soud konstatoval, že podle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (dříve Evropského soudního dvora; dále jen „Soudní dvůr“) má společný systém daně z přidané hodnoty zajistit neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají dani z přidané hodnoty. Aby mohl být přiznán nárok na odpočet, musí existovat přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním či několika plněními na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (srov. rozsudky Soudního dvora ze dne 8. 6. 2000, ve věci C-98/98, *Midland Bank*, a ze dne 22. 2. 2001, ve věci C-408/98, *Abbey National*; všechna zde citovaná rozhodnutí Soudního dvora jsou dostupná z <http://curia.europa.eu/>). Nárok na odpočet lze přiznat i bez přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a plněním na výstupu, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních výdajů osoby povinné k dani a jsou jako takové součástí ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady totiž mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou situací osoby povinné k dani (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2013, ve věci C-104/12, *Becker*). V obou případech je však nezbytné, aby náklady na pořízení plnění na vstupu byly vyjádřeny v ceně konkrétních plnění na výstupu nebo v ceně zboží či služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejích hospodářských činností. Bylo tedy nutné ověřit, zda uvedená souvislost vyplývá ze všech okolností týkajících se dotčených transakcí, což finanční ředitelství učinilo.

[4] Finanční ředitelství neuznalo nároky žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu z přijatých zdanitelných plnění od Ing. M. K. z důvodu, že přijaté služby souvisely s inkasem pohledávek. Náklady na tato plnění nebylo možné považovat ani za režijní náklady (tj. náklady vztahující se zpravidla k podpůrným organizačním procesům, u nichž není možné určit přímou souvislost s plněním na výstupu), neboť tyto náklady se jednoznačně vztahovaly ke konkrétním transakcím, které nebyly předmětem daně. Uvedené náklady se tedy nevztahovaly k ekonomické činnosti žalobce jako celku, a to zvláště za situace, kdy žalobce nevyvíjel v rozhodném období téměř žádnou ekonomickou činnost (v roce 2007 vystavil pouze tři daňové doklady na plnění na výstupu a v roce 2008 pouze dva). Žalobce ani netvrdil, že na výstupu uskutečnil zdanitelné plnění, které by vyvolalo výše popsané náklady, ani netvrdil, jak konkrétně se tyto náklady promítly do jím dodávaných služeb.

[5] Na výše uvedeném dle krajského soudu nic nezměnil ani obsah statě Ing. Jiřího Škampy, daňového poradce, kterou žalobce argumentoval v žalobě. Uvedená stať obsahuje pouze obecné úvahy a nevztahuje se ke skutkovým okolnostem projednávané věci. Po finančním ředitelství nešlo rozumně požadovat, aby obecně vymezilo obsah pojmu režijní náklady či jiných neurčitých právních pojmů, neboť ten je vždy nutno vymezit ve vztahu ke konkrétním skutkovým okolnostem.

[6] Žalobou napadené rozhodnutí rovněž nebylo podle názoru krajského soudu nepředvídatelné, touto námitkou se krajský soud v podmínkách nynější věci zabýval již v rozsudku ze dne 14. 9. 2012, č. j. 31 Af 43/2012 - 44 (šlo o shodný spis a nezměněné skutkové okolnosti). Již v daném rozsudku konstatoval, že postup správce daně a finančního ředitelství nebyl vůči žalobci překvapivý, neboť pouhou akceptací daňových přiznání žalobce za období 2005 a 2009 ze strany správce daně nelze považovat za porušení zásady předvídatelnosti.

pokračování

[7] Finanční ředitelství postupovalo při vydání napadeného rozhodnutí ve shodě s judikaturou Soudního dvora, jak mu v předchozím rozsudku uložil krajský soud. Klíčový byl zejména rozsudek ze dne 6. 4. 1995, ve věci C-4/94, *BLP Group*, jímž Soudní dvůr neuznal nárok na odpočet daně z právních poradenských služeb přijatých pro účely prodeje nakoupených akcií, neboť ten byl ekonomickou činností osvobozenou od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně.

[8] Krajský soud se ztotožnil s tím, že plnění přijaté žalobcem od Ing. K. se týkalo též prodeje pohledávek, a bylo tedy použito pro plnění osvobozené od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně. Ostatní plnění se vztahovala k inkasu pohledávek, které nebylo předmětem daně. Rovněž se nejednalo o takové plnění, které by mělo charakter režijních nákladů.

[9] Krajský soud ve svém rozsudku rovněž uvedl, že předmětem daňové kontroly byly jiné skutečnosti, než které byly předmětem předchozího vytýkacího řízení. Teprve v průběhu daňové kontroly žalobce přiřadil přijatá plnění k činnosti, z níž mu nevznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výsledné posouzení věci tak vyplynulo z výsledků daňové kontroly. Nejednalo se tedy o svévolnou změnu právní kvalifikace.

[10] Krajský soud z těchto důvodů žalobu zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti

[11] Stěžovatel nesouhlasil s názorem krajského soudu, dle něhož nesplnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění. Obsahem ekonomické činnosti stěžovatele byl nákup pohledávek, které jejich původní vlastník (věřitel) nebyl schopen nebo nechťel sám vymoci, a jejich následné „inkaso“ od dlužníků. V rámci inkasa pohledávek stěžovatel využíval služeb třetí osoby. Spornou otázkou byl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z těchto služeb účtovaných třetí osobou.

[12] Krajský soud nesprávně posoudil existenci rozdílů mezi směrnicí 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“) a zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

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

[14] Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty je dle stěžovatele možné podpořit také odkazem na soukromoprávní úpravu postoupení pohledávek v § 524 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., Občanského zákoníku, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „občanský zákoník z roku 1964“), podle kterého na nabyvatele pohledávky přechází všechna práva spojená s pohledávkou. Pokud měl původní vlastník nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ze služeb spojených s vymožením této pohledávky, měl by být nárok na odpočet zachován i u nabyvatele pohledávky.

[15] Dále stěžovatel namítl, že podmínky nároku na odpočet podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty 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.

[16] V kasační stížnosti bylo rovněž namítnuto, že 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.

[17] 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 dani z přidané hodnoty. Odkaz krajského soudu na rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2013, ve věci C-104/12, *Wolfram Becker*, nebyl přílehlavý.

[18] 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 nevylučují uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

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

[20] V rozsudku ze dne 26. 6. 2003, ve věci 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. body 43 a 47 rozsudku ve věci *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*). Podle stěžovatele lze pod pojem faktoring zahrnout jakékoliv vymáhání pohledávek bez ohledu na způsob, jakým se provádí (viz bod 77 téhož rozsudku).

[21] Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem, že správní orgány neporušily jeho legitimní očekávání. V období, které předcházelo nyní posuzovaným zdaňovacím obdobím, správce

pokračování

daně posoudil skutkově a právně shodnou věc odlišně a uznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty 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 záznam ze dne 10. 2. 2006 a úřední záznamy č. 87255/05/233912, 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 daně z přidané hodnoty a po provedení vytýkácího řízení nárok na odpočet daně uznal. Nyní správce daně uzavřel, že nárok na odpočet ve 4. čtvrtletí roku 2007 nelze uznat.

[22] Krajský soud zopakoval své závěry k námitce porušení legitimního očekávání učiněné v předchozím rozsudku v téže věci č. j. 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.

[23] V prvním doplnění kasační stížnosti stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 66/2013 - 35, který dle jeho názoru řešil problematiku legitimního očekávání ve shodě s tím, co stěžovatel namítal. Ve druhém doplnění kasační stížnosti znovu poukázal na úřední záznam ze dne 10. 11. 2005, č. j. 87255/05/233912, kde bylo uvedeno, že stěžovatelovou skutečnou činností je odkoupení a vymáhání pohledávek, přičemž nadměrný odpočet byl za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2005 způsoben fakturací od Ing. K. Stěžovatel namítl, že zásadě legitimního očekávání pak odporuje situace, kdy ve vztahu ke 3. čtvrtletí roku 2005 byl nárok na odpočet uznán, kdežto ve vztahu k nyní posuzovanému zdaňovacímu období 2. čtvrtletí roku 2007 uznán nebyl, ačkoli stěžovatel poskytuje stále stejné služby. Stěžovatel dále své legitimní očekávání dovozoval s odkazem na řešení předběžné otázky a domáhal se toho, aby ze dvou možných výkladů byl zvolen výklad pro něj příznivější.

III. Vyjádření žalovaného

[24] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu. Správce daně neuznal nároky stěžovatele na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu u vybraných zdanitelných plnění, protože souvisela výlučně s inkasem pohledávek, tedy s činností, která není předmětem daně z přidané hodnoty a není uvedena v § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Náklady vynaložené na přijatá zdanitelná plnění nebylo možné uznat ani jako režijní náklady, protože byly jednoznačně nákladovými položkami zcela konkrétních transakcí, které nebyly předmětem daně z přidané hodnoty. 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 daně z přidané hodnoty, které by tyto náklady vyvolalo.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[25] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas,

jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[26] V nynější věci byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2007 ve výši 49 987 Kč a předepsáno penále ve výši 9 997 Kč. Důvodem byla skutečnost, že stěžovateli nebyl uznán nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od Ing. K., a to s odůvodněním, že se tato plnění vztahovala k inkasu pohledávek, které dle finančního ředitelství není předmětem daně z přidané hodnoty ve smyslu § 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel v kasační stížnosti podstatu své posuzované činnosti líčil tak, že nakupoval pohledávky jiných subjektů, kteří je nebyli schopni či ochotni vymáhat, a sám je pak vymáhal (inkasoval). V rámci inkasa pohledávek stěžovatel tvrdil, že využíval služeb Ing. K. a spornou otázkou byl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z těchto služeb účtovaných právě Ing. K.

[27] Na úvod je vhodné zmínit, že obdobnou problematikou jako v nynější věci se zdejší soud ve vztahu ke stejnému stěžovateli, ale jiným zdaňovacím obdobím u daně z přidané hodnoty, zabýval v rozsudcích ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 12/2014 - 101 a č. j. 8 Afs 13/2014 - 93. Z těchto svých rozsudků Nejvyšší správní soud vychází i v této věci.

[28] Stěžovatel namítl, že princip jeho činnosti je shodný jako v případě tzv. faktoringu, byť je větší rozdíl mezi nominální hodnotou a cenou, za kterou pohledávku koupil. Stěžovatel uplatnil námitku týkající se faktoringu poprvé až v kasační stížnosti, byť v návaznosti na argumentaci krajského soudu. Současně však uplatnil tuto námitku jako součást širší argumentace tvrzeného nesouladu zákona o dani z přidané hodnoty se směrnicí 2006/112/ES, který namítl již v řízení před krajským soudem. Stěžovatel však v daňovém řízení netvrdil, že by služby od Ing. K., z nichž uplatňoval daň na vstupu, měly souvislost s jeho činností mající znaky faktoringu. Z nich by totiž musel, v právním postavení faktora, odvést daň na výstupu. Se zřetelem ke skutkovému stavu této věci se proto Nejvyšší správní soud zabýval relativně obecnou kasační námitkou potud, zda činnost stěžovatele mohla být vůbec za faktoring považována.

[29] Pokud jde o pojem faktoring, jedná se o zvláštní způsob správy a vymáhání krátkodobých pohledávek realizovaný zpravidla na základě dlouhodobé rámcové smlouvy, při kterém postupitel úplatně postupuje faktorovi své v budoucnu splatné pohledávky za odběrateli. Postupitel tím získává okamžité finanční prostředky, čímž zvyšuje svoji likviditu. Zároveň šetří čas a náklady spojené s vymáháním pohledávek, neboť nutnost výkonu těchto činností přechází na faktora jako nového věřitele. Jako protiplnění za faktoring postupitel hradí faktorovi odměnu v podobě faktoringové provize, která je určena zpravidla paušální sazbou z nominální hodnoty postoupené pohledávky. Výše úplaty za postoupení pohledávky tak ve výsledku odpovídá nominální hodnotě pohledávky snížené o faktoringovou provizi. Konkrétní podoba faktoringu vyplývá vždy ze specifických okolností jednotlivých smluvních vztahů – může se lišit jak ve výši faktoringové provize (a případných dalších poplatků a náhrad), tak i v rozsahu

pokračování

postupovaných pohledávek či v podmínkách ručení postupitele za dobytost. Podle rozsahu ručení se rozlišuje pravý faktoring, u kterého postupitel neručí za dobytost pohledávek, a faktoring nepravý (quasi faktoring), u něhož postupitel ručí za dobytost pohledávek, popřípadě je jejich dobytost zajištěna jiným způsobem, například vázaností cese na rozvazovací podmínku či sjednáním možnosti odstoupit od smlouvy pro nedobytnost. Dále lze rozlišovat faktoring otevřený a tichý podle toho, zda strany faktoringové smlouvy oznámily existenci faktoringu dlužníkovi, či nikoli (srov. Bejček, J., Eliáš, K., Raban, P. a kol. *Kurs obchodního práva. Obchodní závazky*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2007, marg. č. 319 až 322, dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2008, čj. 9 Afs 205/2007 - 61).

[30] Podle čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112/ES členské státy osvobodí od daně „činnosti včetně sjednávání týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání pohledávek.“ Shodnou úpravu obsahoval i čl. 13 část B písm. d) bod 3 šesté směrnice Rady č. 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, nahrazené od 1. 1. 2007 nynější Směrnicí (dále jen „směrnice 77/388/EHS“).

[31] Anglické a švédské znění čl. 13 části B písm. d) bod 3 směrnice 77/388/EHS zahrnovalo ve výluce z osvobození od daně vedle vymáhání pohledávek výslovně i faktoring. V rozsudku ze dne 26. 6. 2003, ve věci C-305/01, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, Soudní dvůr uvedl, že ostatní jazykové verze Šesté směrnice musí být interpretovány v tom smyslu, že zahrnují veškeré formy faktoringu, a zdůraznil, že základním cílem faktoringu je dosáhnout vymožení dluhu od třetí strany. Proto je třeba na faktoring nahlížet jako na jednu z variant obecného institutu vymáhání pohledávek, bez ohledu na formu, v níž je realizován (bod 77 rozsudku). V uvedené věci, kterou řešil Soudní dvůr, se postupník pohledávek zavázal původnímu věřiteli (postupiteli) poskytnout faktoringové služby a jako protiplnění získal odměnu – faktoringový poplatek a poplatek za nesplacení (*del credere fee*). Činnost faktora splňovala podmínku čl. 2 odst. 1 směrnice 77/388/EHS „poskytnutí služby za protiplnění“. Odměna faktora byla proto předmětem daně z přidané hodnoty (viz zejm. body 47 až 50 rozsudku ve věci C-305/01, *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 dani z přidané hodnoty a přiznat faktorovi nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (bod 59 a výrok 1. citovaného rozsudku Soudního dvora).

[32] 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, ve věci C-93/10, *GFKL Financial Services*) a jaká (pokud vůbec) představovala odměnu za službu. Stěžovatel také neodváděl z tvrzené ceny služby daň z přidané hodnoty.

[33] Ve věci C-93/10, *GFKL Financial Services*, Soudní dvůr uvedl, že pokud nabývací cena pohledávky při cesi odrážela její skutečnou hospodářskou hodnotu (například i rizikovost), postupník takové pohledávky nezískal od postupitele žádnou protihodnotu, a tedy neprováděl ekonomickou činnost ani neposkytoval služby podle směrnice 77/388/EHS. Rozdíl mezi jmenovitou hodnotou a nabývací cenou postoupených pohledávek v takovém případě nepředstavuje (na rozdíl od faktoringu) protiplnění za službu, ale odráží skutečnou hospodářskou hodnotu těchto pohledávek v okamžiku jejich postoupení, která se odvíjí od rizikovosti těchto pohledávek a zvýšeného rizika nesplacení ze strany dlužníků. Nejedná se tedy o faktoring podle rozsudku ve věci C-93/10, *GFKL Financial Services* (srov. jeho body 22 až 26).

[34] V rámci systému daně z přidané hodnoty je předpokladem zdanitelných plnění skutečnost, že dojde k plnění mezi stranami, které zahrnuje ujednání o ceně nebo protihodnotě (viz rozsudky Soudního dvora C-93/10, *GFKL Financial Services*, body 16 a 17; ze dne 29. 10. 2009, ve věci C-246/08, *Komise proti Finsku*, bod 43, nebo ve věci C-305/01, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, bod 47).

[35] K tomu, aby byl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty 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, ve věci C-408/98, *Abbey National*, body 26 až 28).

[36] Přestože se činnost stěžovatele do určité míry může podobat tzv. faktoringu, rozdíl spočívá mj. v tom, že faktor odvádí daň z přidané hodnoty 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 ve věci C-305/01, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, bod 77). Nikoliv všechny formy vymáhání pohledávek jsou pak službami ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice 2006/112/ES (srov. např. rozsudek Soudního dvora C-93/10, *GFKL Financial Services*).

[37] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s námitkou, že zákon o dani z přidané hodnoty je v rozporu se směrnicí 2006/112/ES. Stěžovatel dovozoval tento rozpor výhradně z porovnání § 14 odst. 5 písm. d) a § 72 zákona o dani z přidané hodnoty s vybranými ustanoveními směrnice.

[38] Podle § 14 odst. 5 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty se za poskytnutí služby pro účely tohoto zákona nepovažuje postoupení vlastní pohledávky vzniklé plátcí. Toto ustanovení tedy nedopadá na případ stěžovatele, neboť stěžovatelova sporná činnost nespočívala v postupování vlastních pohledávek, které vznikly jemu samému.

[39] Nelze přisvědčit ani námitce, že § 72 zákona o dani z přidané hodnoty stanoví řadu omezení pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, a proto je v rozporu s čl. 167 směrnice 2006/112/ES. Podle tohoto článku směrnice nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Uvedený článek obecně upravuje okamžik vzniku nároku na odpočet, ale neříká nic o jeho rozsahu. Rozsah nároku na odpočet je upraven v navazujících člancích, které stěžovatel při své úvaze nezmiňuje.

pokračování

Nelze proto souhlasit se stěžovatelem, že čl. 167 je jediným ustanovením směrnice 2006/112/ES, které vymezuje podmínky nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

[40] Z čl. 167 dané směrnice a následujících vychází § 72 zákona o dani z přidané hodnoty a na něj navazující ustanovení. Podle § 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. Nárok na uplatnění odpočtu vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

[41] Nejvyšší správní soud neshledal rozpor mezi těmito ustanoveními zákona o dani z přidané hodnoty a směrnicí 2006/112/ES ve vztahu k věci stěžovatele. Již čl. 168 směrnice 2006/112/ES předpokládá, že nárok na odpočet může osobě povinné k dani vzniknout pouze tehdy, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro účely vlastních zdanitelných plnění. Tomuto ustanovení směrnice odpovídá i § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

[42] Krajský soud nepochybil ani v závěru, že stěžovatelem přijaté služby, u nichž nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty, 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.

[43] Proti tomuto závěru krajského soudu stěžovatel namítl, že je rozporný s rozsudkem Soudního dvora ze dne 6. 4. 1995, ve věci C-4/94, *BLP Group*, 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 ve směrnici 77/388/EHS) 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 daně z přidané hodnoty na vstupu, ani pokud by konečným účelem transakce bylo uskutečnění zdanitelného plnění (bod 28). Soudní dvůr připustil, že pokud by si společnost BLP vzala za týmž účelem (poradenství v souvislosti s prodejem akcií) půjčku od banky, mohla by si nárokovat odpočet daně z přidané hodnoty 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 (bod 25). Jak již Nejvyšší správní 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 dani z přidané hodnoty a čl. 2 bodu 1 směrnice 2006/112/ES.

[44] 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., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2010, dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

[45] Finanční 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 plněním, která nepředstavovala předmět daně z přidané hodnoty. Ve vztahu k zdaňovacímu období 2. čtvrtletí roku 2007 šlo o tyto dvě faktury od Ing. K.: fakturu č. 03/2/2007 (PF 7059), kterou stěžovatel přiřadil k inkasu od dlužníka pana F., a fakturu č. 04/2/2007 (PF 7060), kterou stěžovatel přiřadil k inkasu od paní P. Nejvyšší správní soud souhlasí, 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). Finanční 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.

[46] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že stěžovateli náležel nárok na odpočet daně z přidané hodnoty s odkazem na § 524 odst. 2 občanského zákoníku z roku 1964, podle kterého přechází s postoupenou pohledávkou 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 plátcovi daně v souvislosti s uplatněním daně na vstupu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2010, č. j. 9 Afs 2/2010 - 243). Jedná se tedy o osobní právo plátce daně, které mu svědčí za podmínek stanovených zákonem o dani z přidané hodnoty. Nárok na odpočet nelze odloučit od postavení konkrétního plátce daně, neboť úzce souvisí s rozsahem zdanitelných plnění, která přijal na vstupu a která uskutečnil na výstupu. Nárok na odpočet daně proto nepřechází na nového nabyvatele pohledávky.

[47] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku, že správní orgány porušily legitimní očekávání stěžovatele tím, že v jiných obdobích než je nyní posuzované zdaňovací období správce daně posoudil skutkově a právně shodnou věc odlišně a uznal nárok stěžovatele na odpočet daně z přidané hodnoty. 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.

[48] V nynější věci se jednalo o daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2007. Ze správního spisu vyplývá, že dne 21. 11. 2007 správce daně provedl u stěžovatele místní šetření ve věci vykázaného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2007, v jehož rámci zkontroloval návaznost evidence daně z přidané hodnoty na daňové přiznání za prověřované účetní období. Namátkovou kontrolou správnosti uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu nezjistil nedostatky a uvedl, že nadměrný odpočet vznikl v důsledku nákupu nákladního automobilu, který při následné daňové kontrole neučinil sporným. Správce daně tedy

pokračování

neučinil v rámci tohoto místního šetření jakékoli konkrétní závěry ohledně přijatých daňových dokladů za služby od Ing. K.

[49] Stěžovatel poukazoval na úřední záznam č. 121447/08, který se týkal zdaňovacího období 3. čtvrtletí roku 2008, a úřední záznam ze dne 10. 2. 2006, který se týkal zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2005. Tyto úřední záznamy 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. Obdobně úřední záznam č. 18641/08, který se týkal zdaňovacího období 4. čtvrtletí roku 2007, 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.

[50] 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 úředního záznamu ze dne 10. 2. 2006 a úředního záznamu č. 121447/08 je pouze uvedeno doporučení ke schválení daňového přiznání „*z důvodu zkušenosti*“. V závěru úředního záznamu č. 18641/08 je doporučeno schválit nadměrný odpočet vzhledem k tomu, že „*za minulé zdaňovací období* [tj. zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2007, jehož se týkal úřední záznam č. 121447/08, pozn. NSS] *byl nárok na nadměrný odpočet odsouhlasen a s daňovým subjektem je dobrá spolupráce.*“

[51] Podle úředního záznamu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 87255/05/233912, který byl pořízen v rámci místního šetření vztahujícího se k 3. čtvrtletí roku 2005, bylo zjištěno, že evidence daně z přidané hodnoty souhlasí s daňovým přiznáním, že účet 343 v hlavní knize souhlasí s daňovým přiznáním, dále že „*účet 600 – 60202*“ a účty 60204 a 60206 souhlasí s daňovým přiznáním. Dále je zde uvedeno, že hlavní činností stěžovatele je zprostředkovatelská činnost v oblasti obchodu, reklamy a informatiky a jeho skutečnou činností je odkup, vymáhání a následné prodání pohledávek. V uvedeném úředním záznamu je též zmíněno, že nadměrný odpočet je způsoben fakturou Ing. 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.

[52] Nejvyšší správní soud konstatuje, že z úředního záznamu č. j. 87255/05/233912 tak vyplývá, že správce daně toliko prověřoval, zda data ve výše uvedených částech účetnictví a evidencích stěžovatele souhlasila s údaji v daňovém přiznání, a konstatoval, jaký text se nacházel na fakturách od Ing. K., aniž by povaha tohoto plnění od Ing. K. byla blíže prověřována. S ohledem na tuto skutečnost a vágní formulaci z faktury („*zprostředkování obchodních partnerů na základě požadavků a potřeb zájemce*“) nelze konstatovat, že by správce daně dospěl k tak podrobným zjištěním jako v případě daňové kontroly, která předcházela vydání správních rozhodnutí specifikovaných v bodě [1] shora.

[53] 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, č. j. 6 Ads 88/2006-132, publ. pod 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 namátkové 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, č. j. 5 Aps 4/2010 - 51). Až v průběhu daňové kontroly správce daně dospěl ve vztahu k zdaňovacímu období 2. čtvrtletí roku 2007 k podrobným zjištěním, k nimž dříve nedospěl na základě předchozí namátkové či povšechné kontroly dokladů vztahujících se k jiným zdaňovacím obdobím. Tato podrobná zjištění tak byla předmětem právního hodnocení správce daně až v těch rozhodnutích, která byla napadena správní žalobou před krajským soudem v nynější věci.

[54] O tom, že pro posouzení nároku na odpočet byla podstatná až podrobná zjištění vztahující se k charakteru plnění fakturovaných Ing. K. a k tomu, k čemu je stěžovatel užil, svědčí i to, že správce daně uznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v plné výši v případě služby poskytnuté stěžovateli M. K. (doklad PF 8025), která se vztahovala ke službě poskytnuté stěžovatelem společností United Energy. Přijaté služby se totiž, jak vyplývá z rozhodnutí o odvolání (str. 9), v tomto případě týkaly pomoci při zajištění případu, který stěžovatel zařizoval pro United Energy, a stěžovatelem poskytnutá služba byla této společnosti fakturována a zdaněna daní na výstupu.

[55] Nejvyšší správní soud se neztotožnil s argumentací stěžovatele, který své legitimní očekávání dovozoval poukazem též na § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, který pojednává o předběžné otázce, neboť v průběhu řízení se nevyskytla žádná otázka, o které by pravomocně rozhodl příslušný orgán.

[56] Přisvědčit nebylo možno ani námitce, že při možném dvojím výkladu daňových předpisů měl být volen ten pro stěžovatele příznivější. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že aplikace této zásady předpokládá existenci více (nejméně dvou) rovnocenně obhajitelných výkladů konkrétního ustanovení právního předpisu. Takový případ v nynější věci nenastal. Jestliže stěžovatel poukazyval na případy, kdy v jiných zdaňovacích obdobích správce daně uznal nárok stěžovatele na odpočet na základě namátkové nebo povšechné kontroly dokladů v rámci vytýkácího řízení, popřípadě konkludentně akceptací daňového přiznání a až následně v průběhu daňové kontroly ke stávajícímu zdaňovacímu období učinil podrobná zjištění, která právně hodnotil, nelze konstatovat, že by zde z tohoto důvodu existovaly dva rovnocenné výklady.

V. Závěr a náklady řízení

[57] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

pokračování

[58] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení náklady, které by překračovaly jeho běžnou úřední činnost.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. dubna 2015

JUDr. Radan Malík
předseda senátu