



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **Krajská nemocnice T. Bati, a. s.**, IČO: 276 61 989
sídlem Havlíčkovo nábř. 600, Zlín
zastoupený daňovým poradcem Ing. Lubomírem Palou
sídlem Kozlovská 37/46, Přerov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 9. 2019, čj. X,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- 1. Specializovaný finanční úřad (dále jen „finanční úřad“) v návaznosti na daňovou kontrolu (provedenou původně příslušným Finančním úřadem pro Zlínský kraj) neuznal žalobci ve

zdanitelném období červenec roku 2016 nárok na odpočet daně z plnění (koupě projektové dokumentace), jelikož se nepodařilo odstranit jeho pochybnosti ohledně toho, zda přijaté plnění bude použito v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), tak, aby žalobci nárok na odpočet v plné výši vznikl. Proto finanční úřad vydal dne 17. 10. 2017 platební výměr, kterým žalobci doměřil za předmětné zdanitelné období daň ve výši 897 113 Kč (původně žalobce uplatňoval nadměrný odpočet ve výši 3 063 487 Kč).

2. V nynějším řízení se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil platební výměr.

II. Shrnutí žaloby

3. Žalobce uvedl, že žalovaný fakticky znemožnil, aby si uplatnil nárok na odpočet z předmětného plnění, a to jak v období, na které se platební výměr vztahuje, tak v jakémkoliv následujícím období. Dále popsal okolnosti uplatnění odpočtu v krácené výši v roce 2013 i okolnosti vedoucí k jeho douplatnění v plné výši v roce 2016. Ve druhém pololetí roku 2019 se ukazuje, že úvahy žalobce dojdou svého naplnění a jediný akcionář žalobce (Zlínský kraj) je připraven využitelnou projektovou dokumentaci od žalobce pro účely dalšího užití zpět odkoupit.
4. Existuje dostatečná judikatura, která říká, že délka časové prodlevy mezi přijatým zdanitelným plněním a následným souvisejícím uskutečněným zdanitelným plněním nemůže být na závalu právu daňového subjektu nárokovat odpočet daně v plné výši. V důsledku krácení práva na odpočet došlo k porušení neutrality daně z přidané hodnoty. Rovněž existuje judikatura, která považuje za rozhodující, zda rozhodování daňového subjektu v dané době dávalo ekonomický smysl. Rozhodnutí žalobce o douplatnění nároku na odpočet mělo věcné a racionální důvody.
5. Žalovaný nedostatečně zohlednil fakt, že pořízení projektové dokumentace představovalo výdaj související s pořízením hmotného majetku. Pokud by se ukázalo, že šlo o odpočet v neoprávněně vysoké výši, pak je vždy (i bez ohledu na časový test) povinnost příjemce plnění neoprávněně nárokováný odpočet vracet. Stát by tedy nepřišel ani o část neoprávněně nárokováného odpočtu. Celý princip je podložen také tím, že lhůty pro vypořádání nároku na odpočet (5 let pro movité věci, 10 let pro nemovité věci) lze počítat teprve poté, co dojde k vyvedení majetku do užívání. Do té doby je nutno na přípravné či jiné obdobné výdaje pohlížet jako na výdaje související s budoucím vyvedením dlouhodobého majetku do užívání.
6. Vzhledem k výše uvedenému navrhl, aby bylo napadené rozhodnutí zrušeno.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

7. Žalovaný předně odkázal na obsah napadeného rozhodnutí. Dále poukázal na to, že žalobce nárok na odpočet odůvodnil pouze nepodloženými tvrzeními, resp. neprokázal, že nákup projektové dokumentace použil pro uskutečnění zdanitelných plnění. Ve vztahu k jednomu zdanitelnému plnění lze nárok na odpočet uplatnit pouze jedenkrát. Jestliže měl žalobce za to, že svůj nárok uplatnil v roce 2013 chybně, měl postupovat dle institutů zakotvených v zákoně o dani z přidané hodnoty. Ten neumožňuje již uplatněný nárok stornovat a znovu jej uplatnit v jiné výši. Lhůta uvedená v § 73 zákona o dani z přidané hodnoty určuje časový rámec pro uplatnění nároku, nicméně pouze za splnění podmínek.

8. Tvzení o existenci „dostatečné judikatury“ nejsou konkrétní, na rozdíl od judikatury citované v napadeném rozhodnutí. Neutralita daně nemohla být porušena, pokud daňový subjekt nesplnil podmínky pro vznik nároku na odpočet. Pro správce daně není rozhodné, zda v budoucnu může nějaká situace nastat, ale to, jaký je stav věci při rozhodování.
9. Vzhledem k uvedenému navrhl, aby byla žaloba zamítnuta.

IV. Posouzení věci soudem

10. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“), bez nařízení ústního jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí finančního úřadu, včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná**.
11. Předně soud upozorňuje, že žalobce částečně argumentoval aktuální situací (např. *„v tuto chvíli můžeme prohlásit, že jednání s jediným akcionářem dospěla do bodu, kdy tento je připraven si využitelnou projektovou dokumentaci odkoupit“*), která však pro soud není relevantní. V souladu s § 75 odst. 1 soudního řádu správního soud napadené rozhodnutí přezkoumává optikou skutkového a právního stavu, který zde byl v době jeho vydání. Pro úplnost lze nad rámec dodat, že žalobce pro doložení svých aktuálních tvrzení ani nenavrhoval žádné důkazy.
12. Při posuzování nynější věci je podstatné vnímat mechanismus, na jehož základě funguje správa daní. Daňový subjekt totiž v první fázi sám aplikuje příslušné normy daňového práva a tvrdí daň v určité výši, což je současně povinen doložit (tzv. autoaplikace). Nejsou-li o správnosti tvrzené daně pochybnosti, je proces zjištění daně (ve správné výši) v zásadě ukončen. Naopak jsou-li o tvrzené dani pochybnosti, proces dál pokračuje veden cílem zjistit takovou výši daně, o které pochybnosti panovat nebudou. V tomto směru lze analyzovat důkazní břemeno a jeho přenášení v průběhu popsaného procesu zjišťování daně [srov. § 92 odst. 3 a odst. 5 písm. c) daňového řádu] – jak bylo uvedeno, daňový subjekt je povinen nejprve dokládat tvrzenou výši daně; správce daně je následně povinen prokázat důvodnost svých pochybností (pokud vzniknou); poté je to opět daňový subjekt, který je v reakci na prokázané pochybnosti povinen tyto pochybnosti vyvrátit či rozptýlit. Proto není vyloučeno, aby „správnost“ zjištěné daně byla podložena jenom tím, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, které jej v dané věci tížilo. Ostatně přesně k této situaci došlo v nynějším případě – žalobce dle stanoviska žalovaného neunesl důkazní břemeno, které jej tížilo v návaznosti na pochybnosti vyjádřené finančním úřadem (unesení důkazního břemene finančním úřadem přitom není předmětem přezkumu soudu, jelikož jej žalobce neučinil sporným).
13. Soud tedy v nynějším řízení může přezkoumat to, zda žalobce své důkazní břemeno unesl, nebo nikoliv. Jak bylo uvedeno výše, přezkum soudu je zaměřen pouze do okamžiku, kdy bylo pravomocně ukončeno daňové řízení, přičemž později vzniklé skutečnosti z hlediska zákonnosti napadeného rozhodnutí nemohou hrát žádnou roli. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu je upraven v ustanoveních § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž cílem odpočtu daně na vstupu (resp. cílem systému odpočtů) je sejmутí daňového zatížení z podnikatele tak, aby byla zachována zásada neutrality daně z přidané hodnoty.

14. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobce v září 2013 koupil od Zlínského kraje projektovou dokumentaci za souhrnnou cenu 24 805 000 Kč (včetně daně z přidané hodnoty). Žalobce v souvislosti s tímto plněním za zdaňovací období říjen roku 2013 uplatnil nárok na odpočet v krácené výši 344 400 Kč (krátící koeficient 8 %). Ve zdaňovacím období červenec roku 2016 na základě účetního dokladu ze dne 31. 7. 2016 (číslo 816101688) původně uplatněný odpočet v krácené výši stornoval a současně na základě účetního dokladu ze dne 31. 7. 2016 (číslo 816101689) uplatnil odpočet v plné výši 4 305 000 Kč. Z přílohy k daňovému přiznání vyplývá, že důvodem pro změnu a uplatnění nároku na odpočet v plné výši má být usnesení zastupitelstva Zlínského kraje ze dne 29. 6. 2016. Na jeho základě (a na základě mediálních zpráv) žalobce dovozuje, že by v nejbližší době mělo dojít k odprodeji části předmětu plnění projektové dokumentace zpět Zlínskému kraji, přičemž tento prodej bude předmětem daně z přidané hodnoty, a zbývající část projektové dokumentace bude v režimu dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností.
15. Pro doplnění kontextu soud rovněž poukazuje na (tvrzený) důvod, který žalobce vedl k uplatnění odpočtu v krácené výši v roce 2013. Z obsahu odvolání proti platebnímu výměru a z tvrzení zahrnutých v žalobě vyplývá, že žalobce v roce 2013 neměl jasno o budoucím využití pořízené projektové dokumentace, nicméně bylo zřejmé, že ať dojde ke zřízení plánovaných nemovitostí jakoukoliv formou, tak budou sloužit jak k realizaci plnění podléhajících dani z přidané hodnoty (výkony kosmetické povahy, výzkumné studie apod.), tak k realizaci plnění od daně z přidané hodnoty osvobozených (zdravotnické služby).
16. Finanční úřad v reakci na daňové přiznání žalobce za zdaňovací období červenec 2016 vyjádřil své pochybnosti ve výzvě ze dne 22. 9. 2016 (čj. X). Pochybnosti souvisely jednak s procesem „stornování“ nároku na odpočet uplatněného ve zdaňovacím období říjen roku 2013 a rovněž se týkaly okolností, které žalobce vedly k nárokování odpočtu v plné výši ve zdaňovacím období červenec roku 2016. Vzhledem k prohlubujícím se pochybnostem následně došlo k zahájení daňové kontroly a finanční úřad své pochybnosti dále vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 23. 2. 2017 (čj. X), kterou požadoval prokázání toho, že žalobce nárok uplatňuje v souladu s § 4 odst. 4 písm. e), § 72 odst. 6, § 72 odst. 1 písm. a) ve vazbě na ustanovení § 72 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty, tj. prokázání toho, že jde o dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností a že se předmětná plnění (souhrn dílčích kupních smluv tvořících projektovou dokumentaci) stanou součástí dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, jehož uvedením do stavu způsobilého k užívání dojde k uskutečnění plnění ve smyslu ustanovení § 13 odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.
17. Důkazní situaci finanční úřad shrnul ve zprávě o daňové kontrole ze dne 20. 7. 2017, a to tak, že konstatované pochybnosti vyvráceny nebyly. Finanční úřad neshledal potřebnou souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu (pořízení projektové dokumentace) a plněním(i) na výstupu, tudíž neshledal splnění podmínek pro nárokování odpočtu v plné výši. Žalovaný se s tímto stanoviskem ztotožnil.
18. Soud se po prostudování věci přiklonil ke stanovisku správců daně, jelikož dle podkladů obsažených ve spise žalobce v průběhu daňového řízení v zásadě prokázal pouze to, že není zřejmé, v jaké podobě (a zda) bude investiční akce realizována, jelikož vše bylo dokládáno ve značně hypotetické rovině. Ostatně sám žalobce si byl své důkazní nouze vědom, jelikož připustil, že není schopen předložit důkazní prostředky, kterými by svá

tvrzení dokázal prokázat. Žalovaný svůj závěr dále podpořil odkazem na veřejné sdělovací prostředky, z nichž vyplynulo, že realizace investiční akce na základě zakoupené projektové dokumentace byla pozastavena (jak z důvodů finančních, tak z důvod zastaralosti projektové dokumentace). Dle soudu procesní aktivita žalobce k rozptýlení pochybností finančního úřadu vůbec nevedla, ty tedy zůstaly v podstatě ve stejné kvalitě – ve věci nebylo zřejmé, že by mělo dojít k uplatnění zdanitelného plnění takovým způsobem, aby byl nárok žalobce na odpočet v plné výši (ve zdaňovacím období červenec roku 2016) oprávněný, resp. v závislosti na vývoji situace nebylo ani vyloučeno, že k použití pořízené projektové dokumentace v uvedeném smyslu nedojde vůbec.

19. Žalobce nemůže úspěšně argumentovat narušením principu daňové neutrality, pokud se mu nepodařilo prokázat, že mu nárok na uplatňovaný odpočet daně vznikl. Uvedená zásada neplatí sama o sobě, naopak podmínky pro její aplikaci [tedy souvislost plnění na vstupu s plněním(i) na výstupu] je nutno v konkrétních případech mít za prokázané. V obecné rovině a nad rámec odůvodnění nynější věci (tzv. *obiter dictum*) lze říci, že skutečné využití plnění má z hlediska neutrality daně z přidané hodnoty prioritu (ve vztahu ke zboží a službám srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 11. 2020, věc C-42/19, bod 50 a násl.). Nicméně v nynější věci panuje spor ohledně toho, co má vůbec tímto skutečným využitím být, jelikož žalobcem tvrzené varianty zakládající nárok na odpočet daně v plné výši se nejevily jako dostatečně pravděpodobné. Jinými slovy řečeno v nynějším řízení tedy nebylo jisté, že došlo (nebo s požadovanou mírou pravděpodobnosti dojde) k okolnostem, které by zakládaly nárok na odpočet daně v plné výši.
20. Podstata další související argumentace žalobce (možnost časové prodlevy mezi plněním na vstupu a výstupu; ekonomický smysl transakce v době jejího uskutečnění; znemožnění uplatnit odpočet kdykoliv do budoucna; případná povinnost vrátit nesprávně nárokováný odpočet) v zásadě spočívá v tom, že by mu nárok na odpočet v jím tvrzené výši měl být přiznán do té doby, „dokud se neprokáže opak“. Je nutno si však uvědomit, že v nynější věci právě „opak“ prokázán byl, resp. přesněji řečeno, byly konstatovány důvodné pochybnosti ohledně oprávněnosti nároku na odpočet, které se žalobci nepodařilo odstranit. Vzhledem k tomu, že obsah žaloby předurčuje prezkumnou činnost soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004-54) a soud nepovažuje uplatněné námitky v kontextu nynější věci za případné, vyhodnotil žalobu jako nedůvodnou.
21. V reakci na výše uvedené námitky žalobce je dále nutno připomenout, že žalobce odpočet z předmětného zdanitelného plnění uplatnil již v roce 2013, přičemž důvodnost tohoto uplatněného odpočtu vůbec není předmětem nynějšího řízení, ačkoliv tato skutečnost založila některé pochybnosti finančního úřadu. Předmětem nynějšího řízení byly pouze skutečnosti vedoucí žalobce k opakovanému uplatnění odpočtu (ač v odlišné výši) ve zdaňovacím období červenec roku 2016.

V. Závěr a náklady řízení

22. Při prezkumu napadeného rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 2 věta první soudního řádu správního soud shledal podanou žalobu nedůvodnou. Proto ji podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.
23. O náhradě nákladů soudního řízení bylo rozhodnuto dle úspěchu ve věci (srov. § 60 odst. 1 soudního řádu správního). Žalobce neměl v řízení o žalobě úspěch, proto nemá právo na

náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, ale vzhledem k tomu, že mu nevznikly náklady přesahující jeho běžnou administrativní činnost, nebyla mu náhrada nákladů řízení přiznána.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno dne 13. srpna 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu