



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka, ve věci

žalobkyně: **OREDO s. r. o., IČ 25981854**
zastoupené korporací UNTAX, s. r. o.
oprávněnou poskytovat daňové poradenství
U Nerudova 104/63, 500 02 Hradec Králové
Továren 256/14, 102 00 Praha – Hostivař,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043**
Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. května 2018, č. j. 23009/18/5300-21441-703172,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se včas podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“ nebo „OFŘ“) ze dne 29. 5. 2019, č. j.

23009/18/5300-21441-703172, kterým žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 4. 8. 2016, č. j. 1507380/16/2701-50525-602863.

II. Obsah žaloby

2. Žalobkyně nejprve zrekapitulovala svůj náhled na průběh řízení a skutkový stav věci, následně uvedla jednotlivé žalobní námítky.

Hmotněprávní podstata sporu

3. Žalobkyně pořídila soubor hmotného i nehmotného majetku, konkrétně hardware a software pro systém kompatibilních odbavovacích zařízení a centrální systém, který následně pronajímala za úplatu dopravcům. Za ekonomickou činnost se dle § 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek užíván soustavně. Že žalobkyně realizovala pronájem movitých věcí, nerozporuje ani žalovaný v odstavci 48 napadeného rozhodnutí. Jak plyne z předložených daňových dokladů, žalobkyně prokázala, že pronajímá předmětný movitý majetek dopravcům. Není tedy pravda, že by neunesla důkazní břemeno.
4. Dále uvedla, že dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění. Tento nárok vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat, tedy okamžikem přijetí zdanitelného plnění. S ohledem na to, že žalobkyně pořídila dlouhodobý majetek, který soustavně pronajímá dopravcům a poskytuje jim související služby, a tato činnost je zdanitelným plněním podrobeným dani, nemůže být pochyb o tom, že žalobkyni náleží plný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

Argumentace žalovaného

5. Žalobkyně považuje pro posouzení nároku na odpočet DPH z přijatých plnění za podstatný konečný stav, který determinuje, zda jsou poskytované služby zdanitelným plněním s nárokem na odpočet daně z přidané hodnoty, či nikoli, což žalovaný přehlíží. Žalobkyně připomíná, že z příjmů za pronájem věcí dopravcům odvádí daň z přidané hodnoty v řádech milionu korun, bylo by proto nespravedlivé a v rozporu se zákonnou úpravou žalobkyni nepřiznat nárok na odpočet daně. Žalobkyně se dále domnívá, že není rozhodný údajný dřívější úmysl Královéhradeckého a Pardubického kraje poskytovat dopravcům odbavovací zařízení bezplatně v rámci závazku veřejné služby. Žalobkyně však žádnou veřejnou službu dopravcům ani nikomu jinému neposkytuje, pouze na komerční bázi poskytuje služby a za úplatu pronajímá majetek, přičemž žalovaný tuto jednoduchou skutkovou situací přehlíží a snaží se konstruovat její činnost jako veřejnou službu. Tu však, navíc bez úplaty, žalobkyně v rámci své činnosti neposkytuje, neboť za úplatu poskytované služby nesplňují ani jeden ze znaků veřejné služby. Žalobkyně není dotovaná z veřejných zdrojů, z výnosů hradí své náklady včetně mezd zaměstnanců a dosahuje zisku, což je žalovanému známo z jeho úřední činnosti a rovněž je tato skutečnost patrná z účetních závěrek v Obchodním rejstříku.
6. V rámci odvolacího řízení vydal žalovaný přípis, kterým seznámil žalobkyni před vydáním rozhodnutí s odlišným právním názorem. V tomto uzavřel, že část uplatněného nároku na odpočet uplatněna být může, protože slouží k uskutečňování zdanitelných

plnění a žalobkyni hodlal uznat 15 % z uplatněného odpočtu, kdy při výpočtu vycházel ze studie ekonomického hodnocení projektu zpracovatele Centrum evropského projektování, a. s. Žalobkyně se k přípisu vyjádřila dne 2. 5. 2018, kdy výpočet označila za nesprávný, a to proto, že žalovaný uvažoval s hypotetickou hodnotou výše ekonomické činnosti z nájemného a souvisejících služeb, přičemž nerespektoval postupný náběh podnikatelského záměru a skutečnou výši uskutečněných zdanitelných plnění. Jak plyne z listin, které žalobkyně navrhuje jako důkazy, je poměr mezi pořizovací cenou a výší reálně dosahovaných a uvažovaných tržeb za nájemné a související služby po dobu trvání projektu 97 %. Proto žalobkyni náleží nárok na odpočet daně ve výši 97 %, jak již ostatně žalobkyně uvedla ve svém vyjádření.

7. Dále žalobkyně uvedla, že na základě uvedeného vyjádření došel žalovaný k závěru, že žalobkyni náleží poměrná část uplatněného nadměrného odpočtu ve výši 53,89 %, přičemž se žalovaný neodklonil od modelu uvedeného v přípise, který žalobkyně v základním směru akceptovala. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odmítl uznat skutečnou výši tržeb realizovanou za hypotetickou životnost projektu. Dle žalobkyně se zde žalovaný dopouští chyby v úsudku, když projekt rozděluje na několik fází a jednotlivé kroky, na rozdíl od původního přípisu, posuzuje jednotlivě. V něm žalovaný uvažuje s celkovými tržbami za dobu životnosti projektu. Ze své teze však ustupuje, když by měl žalobkyni přiznat nárok na odpočet ve výši 97 %. V tom žalobkyně spatřuje účelovost.
8. Žalobkyně konstatovala, že pořídila majetek za účelem jeho pronájmu dopravcům. Zákon o DPH neukládá žalobkyni nárok na odpočet jakkoli krátit a posuzovat separátně za jednotlivé kalendářní roky. K takovému oddělenému posuzování nakonec žalovaný ani nepředkládá žádnou argumentaci. Dle žalobkyně jde o jeden podnikatelský záměr, který má být posuzován jako celek. Stejně tak neukládá zákon o DPH korigovat nároky na odpočet, pokud tržby, dosahované za používání pořizovaného majetku, narůstají v čase postupně. Žalovaný rovněž nesprávně interpretuje postupný náběh projektu, když žalobkyni doporučuje v odstavci 56 napadeného rozhodnutí postup dle § 78 zákona o DPH. Ten je však nesprávný, jelikož zmíněné ustanovení umožňuje plátcům měnit odpočet daně v případě změny způsobu užívání pořizovaného majetku. K tomu ale nikdy nedošlo.
9. Přestože žalobkyně s právním názorem žalovaného nesouhlasí, dle logiky jím uplatněného řešení má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 97 %. Žalobkyně totiž v logice žalovaného pořídila dlouhodobý hmotný majetek a související služby v celkovém rozsahu 106 691 000 Kč a to ve dvou fázích. Za dobu hypotetické životnosti, jak se podává ze studie, má být životnost těchto zařízení 10 let. Pak nazíráno prismatem samotného žalovaného je nezbytné použít skutečné tržby projektu za celé období a nikoli jen tržby, které uvažovala předmětná studie. Žalovaný ve svém přípise použil hypotetické tržby studie. Když má použít hypotetické tržby, které vycházejí ze skutečnosti (za dobu trvání projektu 103 409 062 Kč), najednou od svého modelu ustupuje. Žalobkyně v průběhu odvolacího řízení při změně právního názoru žalovaného výši těchto tržeb doložila. Tyto tržby činí celkem 103 409 062 Kč, jak se podává z listin předložených v odvolacím řízení označených jako „Kontrolní soupis nájemného za rok 2014“, „Kontrolní soupis nájemného za rok 2015“, „Kontrolní soupis nájemného za rok 2016“ a „Přepis ročního nájemného a služeb IDS IREDO za rok 2017“. Proto dle žalobkyně z poměru pořizovací ceny majetku 106 691 000 Kč a reálně dosahovaných a

uvažovaných tržeb za nájemné a související služby za dobu trvání projektu 103 409 062 Kč jí musí vzniknout nárok ve výši 97 % nadměrného dopočtu.

10. Žalovaný tím, že nezohlednil při stanovení daně skutečnou výši zdanitelných plnění realizovaných samotnou žalobkyní, porušil zákon, a to konkrétně zásadu uvedenou v § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), dle které musí správce daně vycházet z faktického obsahu skutečnosti rozhodné pro správu daní. Za takovou považuje žalobkyně faktickou výši tržeb ze své podnikatelské činnosti. V důsledku této nesprávnosti, kdy žalovaný žalobkyni přiznal jen nárok v poměru 53,89 % z nadměrného dopočtu, jednal rovněž v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu, dle kterého má být cílem správy daní zjištění a stanovení daní ve správné výši. Těmto zákonným požadavkům však žalovaný nevyhověl.
11. Žalobkyně rovněž odmítá, že nedostála svým povinnostem v reakci na výzvu ze dne 8. 9. 2015, č. j. 1435425/15/2701-60565-609231. Správce daně po žalobkyni požadoval vyčíslit podíl mezi její ekonomickou a neekonomickou činností, ta ovšem žádnou neekonomickou činnost ve formě veřejné služby nevykonávala, tedy ani takový poměr nemohla vyčíslit. Závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene je proto nekorektní.
12. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhuje, aby krajský soud zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Rovněž se domáhá, aby žalovanému byla uložena povinnost nahradit náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření předně uvedl, že se s právním názorem žalobce neztotožňuje. Dále se vyjádřil k jednotlivým námitkám žalobkyně.

Námítky ohledně činnosti žalobce

13. K námitkám „Hmotněprávní podstata sporu“ a „Argumentace žalovaného“ žalovaný uvedl, že tyto jsou formulovány pouze v obecné rovině, kdy žalobkyně v podstatě pouze setrvává na tvrzení, že prokázala svůj nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 zákona o DPH, deklarovaný v rámci řádného daňového přiznání. Takto prezentované námitky se jen letmo dotýkají samotného jádra sporu, kterým je neprokázání, že pořízený dlouhodobý majetek byl pořízen právě za účelem jeho užití v ekonomické činnosti. Žalobkyně tedy nevyvrátila důvodné pochybnosti správce daně o tom, že majetek byl pořízen k plnění výkonu veřejnoprávní neekonomické činnosti, když tato spočívala zejména v poskytování služeb skupině dopravců podílejících se na fungování integrovaného dopravního systému v Královéhradeckém a Pardubickém kraji.
14. V této souvislosti žalovaný uvedl, že pochybnosti mu nevznikly bezdůvodně, ale na základě Smlouvy o spolupráci při zajištění dopravní obslužnosti a provozování Integrovaného Dopravního Systému na území Královéhradeckého kraje ze dne 21. 4. 2008, z jejíhož čl. III plyne, že prostředky na zabezpečení činnosti žalobce budou krajem poskytovány ve formě dotace. To samé platí i pro Smlouvu o spolupráci při zajištění dopravní obslužnosti a provozování Integrovaného Dopravního Systému na území Královéhradeckého kraje ze dne 28. 4. 2011, kde je nadto v čl. II bodě 3 uvedeno, že žalobkyně nebude vykonávat žádnou komerční činnost vůči třetím osobám, vyjma společníků (Královéhradecký a Pardubický kraj). Dále žalovaný vycházel ze Smlouvy o

spolupráci při zajištění provozu integrovaného dopravního systému IREDO a udržitelnosti projektů financovaných z ROP ze dne 26. 7. 2013, Dohody o zrušení závazku, kterou byly ke dni 14. 11. 2013 mimo jiné zrušeny závazky vyplývající žalobkyni ze Smlouvy o spolupráci s KHK a z Výpovědi Smlouvy o spolupráci při zajištění dopravní obslužnosti a provozování Integrovaného Dopravního Systému na území Pardubického kraje. Nejen na základě uvedených smluv dospěl žalovaný k závěru, že žalobkyně nesla minimálně po dobu platnosti Smlouvy o spolupráci s KHK a Smlouvy o spolupráci s PK faktické zabezpečení podmínek pro existenci dopravní obslužnosti v odpovídající kvalitě v územních obvodech. V této souvislosti žalovaný odkázal na body 36 až 46 napadeného rozhodnutí, kde jsou skutečnosti detailněji popsány.

15. Žalovaný v kontextu všech zjištěných skutečností dospěl k závěru, že žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích nevykonávala jí deklarovanou ekonomickou činnost, když použila předmětná zdanitelná plnění jednak pro ekonomickou činnost, ale také pro účely s ekonomickou činností nesouvisející. Oproti správci daně ale žalovaný učinil závěr, že v posuzované věci nebylo možné odmítnout nárok na odpočet daně zcela, ale rovněž ho nebylo možné uznat ani v plné výši, jak požadoval žalobce, když žalovaný v návaznosti na vyjádření k seznámení stanovil poměr ve výši 53,89 %.

Námítky stran výpočtu poměrné výše odpočtu daně

16. K žalobkyní navrhovanému výpočtu poměrné výše odpočtu daně dle § 75 zákona o DPH uvedenému v jeho vyjádření k seznámení žalovaný plně odkázal na bod 56 napadeného rozhodnutí. V tomto je uvedeno, proč nebylo v rámci výpočtu plně přisvědčeno návrhu žalobkyně. Nadto je žalobní argumentace v podstatě shodná s argumentací ve výše uvedeném vyjádření.

Námítka ohledně nesplnění výzvy

17. Žalovaný se neztotožnil ani s poslední námitkou ohledně nevyhovění výzvě ze dne 8. 9. 2015, č. j. 1435425/15/2701-60565-609231. Pokud byl s přijatými zdanitelnými plněními spojen nárok na odpočet daně jenom částečně, pak měla žalobkyně za povinnost předložit důkazní prostředky prokazující tento nárok včetně vyčíslení návrhu výpočtu poměrného koeficientu dle ustanovení § 75 odst. 3 zákona o DPH, a to s ohledem k okamžiku pořízení tohoto majetku. Požadované důkazní prostředky ale žalobkyně nepředložila a zaujala k věci zjednodušený postoj, když svou činnost spojenou s integrovaným dopravním systémem IREDO, zredukovala na pronájem movitých věcí jednotlivým dopravcům. Samotný návrh výpočtu poměrného koeficientu dle § 75 odst. 3 zákona o DPH žalobce navrhl až v návaznosti na seznámení žalovaného ze dne 17. 4. 2018.
18. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem měl žalovaný za to, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí žalobcem tvrzenou nezákonností, když toto bylo vydáno v souladu s daňovým řádem i zákonem o DPH.
19. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobkyně

20. Dle žalobkyně je závěr o tom, že činnost žalobkyně je výkonem veřejnoprávní neekonomické činnosti, která nezakládá nárok na odpočet DPH, založen na pojmech, kterým chybí zákonné zakotvení. Žalobkyně dále podotkla, že dle § 5 odst. 2 věty druhé zákona o DPH se za ekonomickou činnost považuje také využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. K posouzení nastolené otázky se žalovaný v bodě 24 Vyjádření odkázal na bod 36 až zejména bod 46 žalobou napadeného rozhodnutí. V uvedené části žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný vypočítává okolnosti, které jsou pro aplikaci výše citovaného ust. § 5 odst. 2 zákona o DPH zcela nerozhodné: účast dodavatele žalobkyně, obchodní korporace XT-Card a. s. na "faktickém zabezpečení veřejné zakázky", a zejména pak záměr Královéhradeckého kraje a Pardubického kraje (společníků žalobkyně) k využití žalobkyně, jakožto "organizátora veřejné hromadné dopravy", resp. "organizátora dopravní obslužnosti veřejnou hromadnou dopravou na území Královéhradeckého a Pardubického kraje." Z uvedeného potom žalovaný v bodě 46 žalobou napadeného rozhodnutí vyvozuje závěr, že Královéhradecký kraj (a v roce 2010 přistoupením druhý společník Pardubický kraj) legitimním způsobem přenesl na firmu OREDO s.r.o. faktické zabezpečení podmínek pro existenci dopravní obslužnosti v odpovídající kvalitě v územních obvodech, ve kterých oba kraje prostřednictvím svých zastupitelstev vykonávají svoji pravomoc a působnost mimo jiné ve smyslu § 35 odst. 2 písm. d) a g) zákona č. 129/2000 Sb. o krajích, ve znění účinném pro předmětná

zdaňovací období (koordinace rozvoje územního obvodu, schvalování programu rozvoje územního obvodu kraje podle zvláštních zákonů, zajišťování jejich realizaci a kontrola jejich plnění, kam bezesporu patří i zajištění základní celodenní a celotýdenní dopravní obslužnosti z důvodu veřejného zájmu - především do zdravotnických zařízení, do škol, do úřadů, do zaměstnání), resp. kraje plní svoji povinnost ve smyslu § 3 odst. 1 a 2, § 8 a násl. zákona č. 194/2010 Sb., o veřejných službách v přepravě cestujících a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Žalobkyně se významným způsobem spolupodílí (spolu zabezpečuje) na fungování veřejné služby v oblasti dopravní obslužnosti, která je namířena neurčitému okruhu osob, tj. cestujícím Z povahy potřeby veřejného či obecného zájmu pak také vyplývá specifický zájem ze strany kraje na zabezpečení uspokojování těchto potřeb, který se projevuje tím, že kraje (obdobně obce) drží nad uspokojováním těchto potřeb odpovídající kontrolu (z rady dokumentu Královéhradeckého a Pardubického kraje, zvláště pak ze zápisu z usnesení zastupitelstva kraje jsou na daňový subjekt přenášeny úkoly v typovém znění: "Zastupitelstvo zmocňuje společnost OREDO s.r.o. zajistit v tomto rozsahu?" nebo "Zastupitelstvo ukládá jednatelem zajistit?" apod., přičemž plnění uložených úkolů je následně prostřednictvím dozorčí rady kontrolováno).". Podle názoru žalobkyně je citovaná argumentace žalovaného vystavěna způsobem, který je z pohledu zákona o DPH zcela irelevantní.

21. Žalobkyně uvedla, že podle ust. § 5 odst. 3 zákona o DPH, ve znění účinném pro posuzované zdaňovací období, "Stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu se při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají úplatu. Pokud však uskutečňováním některých z těchto výkonů došlo podle rozhodnutí příslušného orgánu k výraznému narušení hospodářské soutěže, považuje se, pokud jde o tento výkon, za osobu povinnou k dani, a to ode dne nabytí právní moci vydaného rozhodnutí. Osoba podle věty první se však vždy považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje činnosti uvedené v příloze č. 1.". Jelikož žalobkyně zcela nepochybně nespadá mezi subjekty vyjmenované v ust. § 5 odst. 3 zákona o DPH, nelze proto ani činnost žalobkyně v žádném případě považovat za výkon působnosti veřejné správy bez ohledu na to, že osobní přeprava je uvedena v Příloze 1 zákona o DPH. Úvahy žalovaného ohledně podílu žalobkyně na poskytování veřejné služby v podobě zajištění dopravní obslužnosti jsou proto nemístné. Zajištění dopravní obslužnosti ve smyslu zákona č. 194/2010 Sb., o veřejných službách v přepravě cestujících a o změně dalších zákonů, při aplikaci zákona o DPH ve vztahu k žalobkyni, coby osobě neuvedené v ust. § 5 odst. 3 zákona o DPH, proto není ničím jiným než poskytováním služeb hromadné pravidelné přepravy osob.
22. Dále konstatovala, že na poskytování služby hromadné pravidelné přepravy osob se žalobkyně spolupodílí tím, že za úplatu pronajímá přepravcům systém odbavování cestujících, který je z pohledu DPH integrální součástí přepravní služby. Tímto na zajištění dopravní obslužnosti coby veřejné služby žalobkyně participuje jakožto jeden ze subdodavatelů, obdobně jako např. dodavatelé pohonných hmot nebo dodavatelé zajišťující údržbu vozového parku. Okolnost spočívající v tom, že společníky žalobkyně jsou územně samosprávné celky, s nimiž má žalobkyně uzavřenu Smlouvu o spolupráci při zajištění provozu integrovaného dopravního systému IREDO a udržitelnosti projektů

financovaných z ROP, je vzhledem ke znění ust. § 5 odst. 3 zákona o DPH pro posouzení dané věci nerozhodná. Žalobkyně proto trvala na tom, že soustavně využívá hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, tzn. že provádí ekonomickou činnost ve smyslu ust. § 5 odst. 2 druhé věty zákona o DPH, a proto jí náleží nárok na odpočet daně. Jelikož přitom žádnou jinou, než uvedenou ekonomickou činnost žalobkyně za úplatu neprovádí, na žalobkyni se proto nevztahuje povinnost poměrně krátit nárok na odpočet DPH ve smyslu ust. § 72 odst. 5 zákon o DPH. Výpočet poměrné části odpočtu provedený žalovaným v jeho písemnosti označené jako „Seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ vydané pod č. j. 11/18/5300-21441-703172 dne 17. 4. 2018 proto považovala za nepatřičný.

V. Posouzení věci krajským soudem

23. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a žalobu jako nedůvodnou zamítl. Žalobkyně se proti tomuto závěru bránila kasační stížností, na základě níž Nejvyšší správní soud rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení – viz rozsudek ze dne 15. 6. 2022, č.j. 6 Afs 220/2020-49. V něm uvedl, že *„Závěry krajského soudu neobsahují odpověď na zásadní žalobní námitky stěžovatelky, jimiž polemizuje se závěry vyjádřeným v rozhodnutí žalovaného....neboť z napadeného rozsudku není patrné, jak se krajský soud vypořádal s žalobními námitkami, jejichž zodpovězení může být rozhodné pro posouzení důvodnosti žaloby. Pokud žalovaný dovedl, že v daném případě nebyly naplněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, neboť v příslušných zdaňovacích obdobích byl majetek prokazatelně pořízen a následně používán výhradně pro „veřejnoprávní neekonomickou činnost“ stěžovatelky (přičemž k tomuto závěru dospěl na základě skutečnosti, že činnost stěžovatelky souvisela s IDS IREDO), a stěžovatelka se v žalobě pokusila tyto závěry vyvrátit konkrétní argumentací, bylo povinností krajského soudu na ně reagovat.....Krajský soud proti argumentaci stěžovatelky nepostavil vlastní ucelenou argumentaci, která by alespoň v souhrnu relevantně odpovídala na námitky stěžovatelky (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64)..... Povinností krajského soudu bude dostatečně a přezkoumatelným způsobem vypořádat žalobní námitky stěžovatelky, tedy vysvětlit, z jakých důvodů jim přisvědčuje či nikoli. Zejména bude jeho úlohou, aby v souvislostech projednávaného případu ozřejmil: 1) zda tvrzeň pronájem souboru hmotných a nehmotných věcí dopravcům lze považovat za ekonomickou činnost, resp. na základě jakých konkrétních důvodů dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že tento majetek pořídila a následně použila ke své ekonomické činnosti (str. 5 a násl. žaloby), a zda je či není přípustné v rámci ekonomické činnosti nabýt majetek, který není pro ekonomickou činnost využíván ihned, 2) jak hodnotí námitku porušení zásady neutrality DPH (str. 6 žaloby) a 3) jak se staví k argumentaci, že žalovaný dospěl k nesprávnému závěru, že činnost stěžovatelky byla výkonem veřejné služby, když stěžovatelka argumentuje, že poskytuje služby výlučně dopravcům a navíc za úplatu, není dotována z veřejných zdrojů a dokonce dosahuje zisku (str. 7 žaloby). [35] Pokud se krajský soud i po vypořádání všech žalobních námitek ztotožní se žalovaným, je třeba vyložit, proč tak učinil, tedy přidat k posouzení žalovaného vlastní hodnocení či odkazy na přílehlavou judikaturu, s níž jsou jeho závěry v souladu.“*

Doplňené vyjádření žalovaného

24. V reakci na uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu žalovaný podrobně doplnil svoje vyjádření k žalobě, v němž znovu vymezil rozsah žalobního přezkumu a podstatu daňového řízení a zaměřil se na pochybnosti správce daně o oprávněnosti uplatňovaných nároků.

Další replika žalobkyně

25. V reakci na doplněné vyjádření žalovaného zaslala žalobkyně zdejšímu soudu další repliku. V níž shrnula podstatu argumentace žalovaného, který v odst. 10 doplnění vyjádření k žalobě uvedl, že byla žalobkyně ze strany správce daně vyzvána k tomu, aby doložila v první řadě to, že jí uplatněné odpočty náležejí v plné výši, tedy že je nárok

uplatňován z plnění přijatých se záměrem jejich užití pro uskutečňování zdanitelných plnění a zejména že tato plnění byla skutečně užita výhradně pro ekonomickou činnost.

26. Žalobkyně ze ZDPH dovedla, že pokud plátce daně disponuje daňovým dokladem, kterým daň vůči němu uplatnil jiný plátce, a použil přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností s daní na výstupu, vzniká plátcovi nárok na odpočet daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění v plném rozsahu. Tyto podmínky bezesporu žalobkyně splnila. Žalobkyně dokonce správně odpočet uplatnila podle citovaných ustanovení § 73 ZDPH. Z ust. § 78 odst. 1 a odst. 2 ZDPH podle názoru žalobkyně zřetelně vyplývá, že pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, resp. ohledně úpravy jeho odpočtu, je rozhodující výsledný skutečný stav, nikoli nenaplněné plány plátce.
27. Žalobkyně uvedla, že nejprve s uplatněním nároku na odpočet DPH váhala, neboť neměla vyjasněno, jak bude pořízený majetek fakticky používat. Nejprve zamýšlela toto zařízení bez úplaty poskytovat dopravcům. Následně po vyjasnění svých podnikatelských záměrů zahájila využívání inkriminovaného dlouhodobého majetku za úplatu počínaje červencem roku 2013 (nikoli od září 2013, jak uvádí žalovaný). Komplex odbavení bylo nutné nejprve celý zprovoznit, otestovat a následně jej bylo možné poskytnout za úplatu dopravcům. To se poprvé stalo v červenci 2013. Žalobkyně zdůraznila, že uplatnění daně vůči dopravcům vyplývá již ze Sdělení o změnách v projektu ze dne 9. února 2011, které je součástí správního spisu, v němž bylo konstatováno, že financování projektu bude probíhat formou účtování služeb dopravcům. Z uvedeného je patrné, že i původní záměr se před faktickou realizací projektu změnil. Proto žalobkyně uplatnila DPH z přijatých plnění.
28. Dále uvedla, že nikdy neposkytovala toto zařízení bez úplaty v rámci tzv. „veřejnoprávní služby“, jak tvrdí žalovaný. Žalobkyně byla v průběhu řízení v prvním i druhém stupni daňového řízení formalisticky vyzývána, aby prokázala, že uplatnila nárok na odpočet DPH v souladu se zákonem. To žalobkyně činila. Předložila správci daně doklady, na nichž uplatňuje daň z pronájmu předmětného dlouhodobého majetku a předložila daňové doklady o jeho pořízení. Z popisu poskytnutého žalovaným v jeho doplnění vyjádření k žalobě vyplývá, že žalovaný v podstatě požaduje, aby žalobkyně prokázala, že se nedošlo k poskytnutí inkriminovaného dlouhodobého majetku bez úplaty v rámci výkonu tzv. „veřejnoprávní služby“. K tomu žalobkyně uvedla, že k ničemu takovému nedošlo a že není možné po ní požadovat, aby prokázala, že nějaká skutečnost nenastala, neboť se jedná o nepřijatelný požadavek tzv. negativního důkazu. Pakliže žalovaný neprokázal nepravdivost tvrzení žalobkyně, že k poskytování inkriminovaného dlouhodobého majetku bez úplaty nedocházelo, pak s ohledem na shromážděné důkazy v řízení nelze uzavřít jinak, než že žalobkyně realizovala ekonomickou činnost s daní na výstupu, a náleží jí tak plný odpočet daně z přidané hodnoty z pořízeného dlouhodobého majetku.

Jednání před soudem konané dne 19. 10. 2022

29. Při nařízeném jednání zástupce žalobkyně uvedl, že projednávaná věc je shodná s věcí vedenou před zdejším soudem pod sp. zn. 31 Af 32/2018, kterou již zdejší soud přezkoumal. Za podstatu sporu označil skutečnost, že žalobkyně postupně budovala odbavovací systém a původně váhala s uplatněním nároku na odpočet daně. Zástupce žalobkyně upozornil na písemnost založenou ve správním spise pod názvem Sdělení o změnách v projektu ze dne 9. 2. 2011, z něhož dovedl změnu úmyslu žalobkyně

poskytovat odbavovací systém, který byl budován postupně za úplatu. Zástupce zdůraznil, že pro uplatnění nároku na odpočet daně není podstatný prvotní úmysl daňového subjektu, ale to, jak se tento subjekt následně chová, neboť daňové řízení je ovládáno zásadou materiální pravdy, dle níž jsou důležité skutky nikoli domněnky. Připomenul rovněž, že nemůže prokazovat, že daná skutečnost nenastala, může pouze prokazovat, že nastala. Dále zástupce žalobkyně připomněl, že poukaz správce daně na ust. § 78 ZDPH je v této věci nepřipadný.

30. Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a písemné vyjádření k žalobě. Připomněla, že okolnosti projednávané věci se již lišily od věci přezkoumávané zdejším soudem pod sp. zn. 31 Af 32/2018, neboť v nynější věci již žalobkyni byl přiznán odpočet v poměrné výši, neboť bylo zřejmé, že ze strany žalobkyně již částečná ekonomická činnost byla vykonávána.

Hodnocení žalobních bodů soudem

31. Spor mezi účastníky řízení je veden o posouzení otázky, zda žalobkyní přijatá zdanitelná plnění byla pořízena a užitá výhradně pro účely její ekonomické činnosti (jako plátce DPH). Žalobkyně za předmětné zdaňovací období, tedy 4. čtvrtletí 2014, uplatnila plný odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Daňové orgány však v rámci daňové kontroly dospěly ke zjištění, že žalobkyně vedle úplatného pronájmu hmotného a nehmotného majetku jiným plátcům daně vykonávala rovněž činnosti na základě smluv uzavřených s Kraji spočívající v provozování integrovaného dopravního systému.
32. Z průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že žalobkyně podala v lednu 2015 řádné přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014, v němž vykazovala odpočet ve výši 2 000 000 Kč. V reakci na to vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností o uskutečněných a přijatých zdanitelných a o využití majetku k ekonomickým činnostem. Následně byla zahájena daňová kontrola, jejímž výsledkem byl vydaný platební výměr, který byl následně v odvolacím řízení žalovaným změněn. Žalovaný vycházel ze zjištění, že žalobkyně vykonávala v předmětných zdaňovacích obdobích činnost pro kraj Královéhradecký a Pardubický, které byly současně jejími společníky, a to na základě Smlouvy o spolupráci při zajištění dopravní obslužnosti a provozování integrovaného dopravního systému na území obou krajů ze dne 21. 4. 2008 a 28. 4. 2011. Tyto smlouvy byly v roce 2013 ukončeny a téhož roku nahrazeny trojstrannou Smlouvou o spolupráci při zajištění provozu integrovaného dopravního systému OREDO a udržitelnosti projektu financován z ROP, která dle žalovaného dokládá, že i v období následujícím po ukončení jednotlivých závazků s Kraji vykonávala žalobkyně i nadále činnosti k zajištění veřejných služeb nesplňující z daňového hlediska znaky ekonomické činnosti. V roce 2013 začala žalobkyně také realizovat ekonomickou činnost – začala odbavovací zařízení pronajímat za úplatu jednotlivým dopravcům. Žalovaný proto na základě takto nastavených skutkových okolností stanovil odpočet DPH v poměrné výši.
33. Krajský soud posuzoval postup žalobkyně z pohledu jednotlivých ustanovení ZDPH. Z jeho ust. § 2 mimo jiné vyplývá, že předmětem daně je dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Dále z této právní úpravy vyplývá, že ekonomickou činností uvedenou v odst. 1 (§ 5 ZDPH) se pro účely

tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních předpisů. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Dle následující právní úpravy obsažené v ust. § 72 odst. 1 písm. a) až e) ZDPH pak vyplývá, že „Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet s místem plnění v tuzemsku, plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5“. Z § 72 odst. 5 ZDPH pak vyplývá, že plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odst. 1.

34. Žalobkyně se s názorem žalovaného neztotožňuje. Uvedla, že pořídila majetek za účelem pronájmu dopravcům. Zákon o DPH neukládá žalobkyni nárok na odpočet jakkoliv krátit a posuzovat separátně. K požadavku správce daně, aby vyčíslila podíl mezi její ekonomickou a neekonomickou činností, uvedla, že žádnou ekonomickou činnost ve formě veřejné správy nevykonávala. Konstatovala, že není rozhodný dřívější úmysl krajů poskytovat dopravcům odbavovací zařízení bezplatně v rámci závazku veřejné služby. Žalobkyně dle svého přesvědčení žádnou veřejnou službu dopravcům neposkytuje, pouze na komerční bázi poskytuje služby a za úplatu pronajímá majetek.
35. Krajský soud má za to, že správci daně a potažmo žalovanému vznikly důvodné pochybnosti, zda má žalobkyně nárok na plný odpočet daně, to znamená, že přijatá zdanitelná plnění byla pořízena se záměrem jejich využití k ekonomické činnosti a následně byla pro tuto ekonomickou činnost, tedy pro uskutečňování zdanitelných plnění, využívána. Žalobkyně tedy byla správcem daně důvodně vyzvána k prokázání a přesné specifikaci, jaké činnosti vykonávala na základě svých smluvních závazků s Královéhradeckým a Pardubickým krajem, tedy jaká přijatá plnění k této činnosti využívala.
36. Postup správce daně považuje krajský soud za souladný se zásadami stanovenými daňovým řádem. Jeho účelem totiž bylo jednoznačné vyjasnění, zda předmětná přijatá plnění byla užívána až k později vykonávané ekonomické činnosti, či nikoliv. Z průběhu daňového řízení lze seznat, že žalobkyně požadavkům přesně specifikované výzvy nedostála, když v reakci na ni znovu konstatovala, že pronájem movitých věcí je ekonomickou činností.
37. Pochybnosti správce daně a potažmo žalovaného byly dle krajského soudu vyvolány zjištěními, která vyplynula z důkazního řízení. Je z něho patrné, že v rozhodné době měla žalobkyně k datu 26. 7. 2013 uzavřenou Smlouvu o spolupráci při zajištění provozu integrovaného dopravního systému OREDO a udržitelnosti projektů financovaných z ROP, z níž vyplynulo, že povinností žalobkyně bylo zajišťovat dopravní obslužnost v Kraji a provozovat v nich integrovaný dopravní systém. Podstatné je přitom to, že dle zmíněného smluvního ujednání měla žalobkyně tuto činnost, tedy zajištění služeb

veřejné dopravy, vykonávat bezúplatně. Předmět služeb přitom souvisel s odbavovacím systémem provozovaným v rámci integrovaného dopravního systému.

38. Krajský soud z uvedeného dovodil, že pochyby žalovaného o tom, že by přijatá zdanitelná plnění, která souvisela s odbavovacím systémem, byla skutečně využita k realizaci ekonomické činnosti, byly důvodné a žalobkyně je ani na výzvu nerozptýlila. Pokud tedy následně žalovaný na základě zjištěných skutkových okolností stanovil odpočet DPH v poměrné výši, nelze takový postup označit za nezákonný.
39. Dále krajský soud z průběhu daňového řízení seznal, že správce daně po provedeném důkazním řízení vyloučil žalobkyni nárok na odpočet daně v plné výši. Žalovaný následně s odkazem na ust. § 1 odst. 2 a ust. § 8 odst. 1 daňového řádu stanovil žalobkyni poměrný nárok na odpočet daně. Při své úvaze vyšel jak z uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně, tedy pronájem odbavovacích zařízení, tak z činnosti, která není předmětem daně, a stanovil poměr ve výši 15 % pro výkon ekonomické činnosti s nárokem na odpočet daně a 85 % pro výkon činnosti, která není předmětem daně ve smyslu ustanovení § 72 odst. 5 ZDPH. Žalovaný konstatoval, že pro účely výpočtu poměru ocenil činnost žalobkyně, která není předmětem daně, tak, že vycházel z údajů a skutečností, které vyplývají ze spisového materiálu, kdy žalobkyně v rámci výkonu veřejné správy realizovala projekt, který má být neziskový a je plně hrazen dotacemi.
40. Krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že přijatá zdanitelná plnění nemohla v žádném případě ve všech směrech najít bezprostřední přímou souvislost s pronájemem movitých věcí dopravcům. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v reakci na shora vzpomínanou výzvu nepředložila stanovení odpočtu v poměrné výši a současně ani neprokázala splnění podmínek pro uplatnění plného nároku na odpočet, přistoupil správce daně ke stanovení konečného výpočtu daně v poměrné výši a to následujícím způsobem. Výchozím údajem pro stanovení poměru považoval majetek žalobkyně pořízený v rámci výkonu veřejné správy v pořizovací ceně 106 691 000 Kč (v I. fázi projektu ve výši 53 427 000 Kč a ve II. fázi projektu ve výši 53 264 000 Kč), jehož stanovená výše vycházela z účetní závěrky. Dále žalovaný vycházel ze studie ekonomického hodnocení zpracované Centrem evropského projektování, a.s., z níž dovodil, že fyzická životnost investice je plánována na 10 let. Dále žalovaný přihlédl k námitce žalobkyně, dle níž je třeba respektovat skutečnou výši uskutečněných zdanitelných plnění, která v roce 2014 činila v tržbách 5 750 013 Kč. Na základě této částky, představující nezpochybněné nájemné v roce 2014, pak žalovaný vypočetl celkovou tržbu za nájemné za desetileté období v konečné částce 57 500 130 Kč a zjistil, že tato suma v porovnání s hodnotou pořizovací ceny majetku představuje 53, 89 %. Tento konečný výpočet pak představoval poměr, na základě něhož si mohla žalobkyně nárokovat odpočet.
41. Krajský soud má za to, že vzhledem k průběhu daňového řízení, kdy žalobkyně na výzvu správce daně, aby sama stanovila určitý poměr pro výpočet daňové povinnosti, přiměřeným způsobem nereagovala, musel přistoupit ke stanovení výpočtu žalovaný na základě vlastní úvahy. Ten při svých úvahách vycházel z údajů účetní uzávěrky žalobkyně, dále z ekonomického hodnocení projektu a při stanovení poměrného nároku na odpočet daně zohlednil veškeré relevantní skutečnosti známé žalobkyni v době jejího uplatnění nároku. Při zachování objektivity takového posouzení pak nebylo důvodné zohlednit změny vyplývající z rozsahu použití tohoto majetku v dalších letech, tak jak se tohoto postupu dovolávala žalobkyně. Krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že pro

účely odpočtu daně mohly najít své uplatnění pouze tržby reálně dosažené v roce 2014 a to ve výši 5 750 013 Kč. V rozhodném období, tedy v době uplatnění odpočtu daně, mohla žalobkyně pro následující roky uvažovat pouze s touto částkou, neboť v tomto rozhodném období důkazy o budoucích tržbách neměla a ani nemohla mít k dispozici. Navíc krajský soud podotýká, že z průběhu daňového řízení je zřejmé, že původní stanovení poměru žalovaným vycházelo z plánovaného odhadu ročních příjmů vyplývajících ze shora uváděné studie ekonomického hodnocení projektu. Za použití tohoto odhadu by poměr pro nárok na odpočet daně činil pouze 15 %. Je však zřejmé, že žalovaný od této úvahy na základě námitek žalobkyně ustoupil a při výpočtu zohlednil skutečnou výši zdanitelných plnění v roce 2014, takže takto nově stanovený poměr v konečném výpočtu zvýšil na 53,89 %.

42. K takto stanovenému výpočtu krajský soud dále uvádí, že žalobkyně v podané žalobě na výpočet poměru ekonomické a neekonomické činnosti konkrétně nereagovala. Lze tak konstatovat, že žalovaný vyčíslil nárok, který žalobkyni svědčil za předmětné zdaňovací období a který tedy nemohl být odvislý od skutečností nastalých později. Pokud žalobkyně uvádí, že v roce 2016 došlo k náběhu projektu, což mělo za následek nárůst příjmů z pronájmu odbavovacího zařízení, nemohla mít tato skutečnost vliv na projednávané zdaňovací období.

43. K námitce žalobkyně, vyslovené v replice, dotýkající se posouzení otázky služeb veřejnoprávní povahy krajský soud konstatuje, že není pochyb o tom, že žalobkyně není veřejnoprávním subjektem zřízeným zvláštním zákonem. Je však nepochybné, že z obsahu smluv, které žalobkyně uzavřela s krajem Královéhradeckým a krajem Pardubickým vyplývá, že činnosti vykonávané na základě těchto smluvních ujednání měly zabezpečit veřejné služby v regionu a takový postup má oporu v ust. § 14 odst. 3 zákona č. 129/2000 Sb., o krajích, ve znění pozdějších předpisů, dle něhož může Kraj pro výkon samostatné působnosti zakládat právnické osoby.

44. Dále Nejvyšší správní soud uložil zdejšímu soudu vypořádat se s následujícími otázkami:

1) *Zda tvrzený pronájem souboru hmotných a nehmotných věcí dopravcům lze považovat za ekonomickou činnost, resp. na základě jakých konkrétních důvodů lze dospět k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že tento majetek pořídila a následně použila ke své ekonomické činnosti (str. 5 a násl. žaloby) a zda je či není přípustné v rámci ekonomické činnosti nabýt majetek, který není pro ekonomickou činnost využíván ihned?*

45. Při zodpovězení této otázky vycházel krajský soud z výsledků, které vyplynuly z důkazního řízení provedeného správcem daně tak, jak byly shora prezentovány. Lze tak považovat za prokázané, že v předmětném zdaňovacím období, tedy 4. čtvrtletí 2014, pořídila žalobkyně soubor věcí, které následně použila k úplatnému pronájmu jednotlivým dopravcům. Tato činnost však z pohledu ZDPH nebyla činností jedinou. Žalobkyně totiž byla současně smluvně zavázána vůči kraji Královéhradeckému a kraji Pardubickému a to k činnostem směřujícím k zajištění služby hromadné dopravy v Kraji související s odbavovacím systémem integrovaného dopravního systému, jenž byl současně předmětem pronájmů. Žalobkyně byla proto správcem daně vyzvána, aby doložila, že předmětná zdanitelná plnění využívala výhradně k plnění závazků vůči dopravcům. Jak vyplývá z průběhu daňového řízení, žalobkyně na výzvy, z nichž vyplýval požadavek na konkrétní popis činností vykonávaných na základě trojstranné Smlouvy o spolupráci při zajištění dopravní obslužnosti ze dne 29. 4. 2013, dle níž měla

vykonávat činnosti k zajištění veřejných služeb nesplňující znaky ekonomické činnosti, které souvisely s integrovaným dopravním systémem, požadovaným způsobem nereagovala. Žalovanému tak dle názoru krajského soudu vznikly důvodné pochybnosti, zda přijatá plnění, z nichž žalobkyně nárokovala plný odpočet, byla skutečně pořízena se záměrem jejich využití pro ekonomickou činnost a zda byla výhradně pro takovou činnost užita. Žalobkyně na výzvu správce daně svoji činnost vyplývající z obsahu smlouvy s Kraji ve vazbě na zahájenou ekonomickou činnost blíže neosvětlila. S ohledem na shora vzpomínané důkazy tak lze konstatovat, že v případě žalobkyně existovala souvislost mezi žalobkyní prováděnou ekonomickou a neekonomickou činností, takže žalobkyni pouze náležel nárok na poměrný odpočet daně. Žalobkyně totiž od roku 2013 začala sice realizovat také ekonomickou činnost, neboť začala odbavovací zařízení pronajímat za úplatu jednotlivým dopravcům, avšak současně byla stále smluvně zavázána vůči Krajům a to na základě shora vzpomínané trojstranné smlouvy. Nelze rovněž přehlédnout, že projekt související s odbavovacím zařízením byl původně nastaven tak, že nejen jeho pořízení, ale i následný provoz bude financován z dotací Krajů, přičemž projekt nepředpokládal žádné uskutečnění zdanitelných plnění. Je rovněž nepochybné, že následně došlo ke změně ve financování projektu, jak vyplývá z Oznamení příjemce o změnách v projektu ze dne 9. 2. 2011. Tato změna v projektu však reagovala pouze na budoucí financování provozu, neboť cíle projektu zůstaly stejné i po této změně konceptu krytí budoucích provozních nákladů.

46. K věci lze na základě shora uvedeného konstatovat, že požadavek správce daně na doložení skutečné podoby ekonomické a neekonomické činnosti žalobkyně byl naprosto případný. Pokud by žalobkyně tomuto požadavku vyhověla, žalovaný by mohl provést rozlišení konkrétních přijatých plnění, aby bylo možno osvědčit, že předmětná plnění byla využita výhradně k ekonomické činnosti či nikoliv. Žalobkyně však požadavkům správce daně nedostála, důkazní břemeno, které jí v otázce nároku na odpočet daně tížilo, tedy neunesla.
47. K poslední části otázky Nejvyššího správního soudu „zda je či není přípustné v rámci ekonomické činnosti nabýt majetek, který není pro ekonomickou činnost využíván ihned“ krajský soud dodává, že v projednávané věci nebyl nárok na odpočet daně uplatněn až dodatečně. Nicméně k položené otázce lze obecně konstatovat, že nabýt majetek v rámci ekonomické činnosti, který není pro ekonomickou činnost využíván ihned, je přípustné.

2) *Jak hodnotí námitku porušení zásady neutrality DPH (str. 6 žaloby)*

48. K této otázce krajský soud uvádí, že ze shora uvedeného je zřejmé, že výsledky důkazního řízení jednoznačně nesvědčily ve prospěch žalobkyně, která se domáhala uznání plného odpočtu daně. Pokud se žalobkyni její tvrzení o nároku na odpočet daně nepodařilo prokázat, nelze hovořit o narušení neutrality DPH. Již shora bylo konstatováno, že o oprávněnosti nároku na plný odpočet daně měl správce daně důvodné pochybnosti a to na základě posouzení činnosti žalobkyně vykonávané před zahájením ekonomické činnosti. Žalobkyni byl uznán nárok na poměrný odpočet daně, přičemž žalovaný důvody pro uznání poměrného odpočtu daně řádně vyjasnil.

3) *Jak se staví k argumentaci, že žalovaný dospěl k nesprávnému závěru, že činnost stěžovatelky byla výkonem veřejné služby, když stěžovatelka argumentuje, že poskytuje služby výlučně dopravcům a navíc za úplatu, není dotována z veřejných zdrojů a dokonce dosahuje zisku.*

49. Krajský soud ve vazbě na shora uvedené závěry znovu konstatuje, že žalobkyně neunesla svoje důkazní břemeno, když neprokázala, že v předmětném zdaňovacím období vyvíjela pouze ekonomickou činnost. Žalovaný i správce daně vedli důkazní řízení v souladu se zásadami daňového řádu - ust. § 8 odst. 1 a 3 a ust. § 92 odst. 2 a 4 daňového řádu – když žalobkyni řádně vyzvali k doložení svého tvrzení o výhradní realizaci úplatného pronájmu hmotného a nehmotného majetku dopravcům s odkazem na smluvní ujednání s krajem Královéhradeckým a krajem Pardubickým. Lze totiž souhlasit s názorem žalovaného, že žalobkyně i přes výzvy správce daně v daňovém řízení připomínku o existenci smluvního závazku ignorovala a tudíž nevyvrátila, že tento smluvní vztah trval i v předmětném zdaňovacím období. Po žalobkyni tedy nebylo vyžadováno, aby prokázala, co neexistuje, tedy že daná skutečnost nenastala. V rámci důkazního řízení bylo na žalobkyni požadováno, aby vyjasnila, zda smluvní vztah s Kraji trval či nikoliv a pokud by zastávala názor, že takový smluvní vztah již netrvá, očekávalo se, že objasní, proč došlo k zániku smluvního závazku. Vzhledem k tomu, že tak neučinila, správce daně a žalovaný vycházeli z listinných důkazů, jejichž obsah nebyl žalobkyní zpochybněn a svědčil o tom, že v předmětném zdaňovacím období existoval jak smluvní vztah s dopravci, tak i smluvní vztah s Kraji. Postup žalovaného, který tak žalobkyni stanovil pouze poměrný nárok na odpočet daně, tak krajský soud považuje za zákonný.
50. Na základě shora uvedeného krajský soud žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
51. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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 nejbližší 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 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 26. října 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu