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

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. května 2018, č. j. 19032/18/5300-21441-703172,

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 4. 5. 2018, č. j. 19032/18/5300-21441-703172, kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí

Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 4. 8. 2016, č. j. 1506589/16/2701-50525-602863, č. j. 1507159/16/2701-50525-602863, č. j. 1507216/16/2701-50525-602863, č. j. 1507249/16/2701-50525-602863, č. j. 1507261/16/2701-50525-602863, č. j. 1507308/16/2701-50525-602863, č. j. 1507117/16/2701-50525-602863, č. j. 1507359/16/2701-50525-602863 - dodatečné platební výměry na základě nichž nedošlo ke změně poslední známé daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011 až 2. čtvrtletí 2013.

II. Obsah žaloby:

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

Dodatečné přiznání k dani z přidané hodnoty

3. Žalobkyně čelila v prvním stupni správního řízení názoru o neoprávněnosti podat dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období. Žalovaný se k argumentaci uplatněné v odvolání vyjádřil pouze letmo, proto žalobkyně uplatňuje argumentaci z odvolání znovu v žalobě. Správce daně tvrdí, že ze strany žalobkyně nemohlo být užito dodatečného přiznání k dani z přidané hodnoty, jelikož tato daň nebyla stanovena nesprávně. Správce daně však vychází z nesprávné premisy, že daň je stanovena nesprávně pouze tehdy, pokud by byly zkráceny příjmy státního rozpočtu.

4. Správným stanovením daňových povinností je takový stav, kdy si správce daně a daňový subjekt vzájemně nic nedluží. Pokud vznikl žalobkyni po hmotněprávním posouzení nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění, pak správná daňová povinnost dle § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) je stav, kdy žalobkyni proti jejím povinnostem na DPH musí být uznán nárok na odpočet DPH. K obdobnému závěru došel i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 25. 7. 2007, č. j. 1 Ans 1/2007-91.

5. Dále žalobkyně uvedla, že při projednání zprávy byl správce daně požádán, aby vysvětlil, z čeho usuzuje, že daň nebyla stanovena v nesprávné výši. Ten uvedl, že v době, kdy žalobkyně mohla uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, neměla k dispozici důkazní prostředky prokazující využití plnění pro svoji ekonomickou činnost, z čehož plynulo, že v té době nebyla daň stanovena v nesprávné výši. Tento závěr považuje žalobkyně za nesprávný.

6. Podmínky nároku na odpočet daně jsou stanoveny v § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), mezi nimi však není kvalita důkazní situace daňového subjektu. Hlavní podstatou posouzení nároku na odpočet DPH je okolnost, zda přijatá plnění žalobkyně použila při uskutečňování své vlastní ekonomické činnosti ve smyslu ustanovení § 72 ZDPH, což neznamená, že v momentě uplatnění nároku na odpočet postačí, pokud budou použitá plnění k takovému účelu směřovat. To v posuzované věci rozhodně směřovalo, neboť, jak se i později ukázalo, pořízení věci, z nichž uplatnila žalobkyně nárok na odpočet DPH, používá při uskutečňování vlastní ekonomické činnosti podrobené DPH. Závěrem této námitky žalobkyně konstatovala, že její postup byl správný a směřoval ke správnému stanovení daňové povinnosti.

Hmotněprávní podstata sporu

7. Žalobkyně pořídila soubor hmotného i nehmotného majetku, konkrétně hardware a software pro systém kompatibilních odbavovacích zařízení a centrální systémy (clearing tržeb mezi jednotlivými dopravci, centrální dispečink pro všechny dopravce, kontaktní místa e-shop využívaná všemi dopravci), který následně pronajímala (a dodnes pronajímá) za úplatu dopravcům. Za ekonomickou činnost se dle § 5 odst. 2 ZDPH považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek užíván soustavně. Že žalobkyně realizovala pronájem movitých věci, potvrzuje i žalovaný v bodě 53 napadeného rozhodnutí. Jak plyne z předložených daňových dokladů, žalobkyně prokázala, že pronajímá předmětný movitý majetek dopravcům. Není tedy pravda, že by neunesla důkazní břemeno.
8. Dle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH 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 (§ 72 odst. 3 ZDPH). 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 nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, uplatněný v dodatečných daňových přiznáních.

Argumentace žalovaného

9. 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.
10. Žalobkyně připomíná, že pronajímá soubor hmotných a nehmotných věcí dopravcům za úplatu a z příjmů za pronájem 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. Předně se jednalo o prvotní záměr, nikoli o konečný stav, a v neposlední řadě je nutné připomenout, že se jednalo o záměr Královéhradeckého a Pardubického kraje, nikoli samotné žalobkyně. Žalobkyni byly poskytnuty prostředky ze strany jejich společníků (Královéhradecký a Pardubický kraj), za něž žalobkyně pořídila předmětné zařízení a související software, aby mohla odbavovací zařízení pronajímat dopravcům. Za to žalobkyně získává od dopravců úplatu a žalobkyně uskutečňuje zdanitelné plnění s nárokem na dopočet DPH ve smyslu ust. § 72 ZDPH. 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 situaci 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.
11. Žalobkyně poukazuje na rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2018, č. j. 23009/18/5300-21441-703172, které se týkalo odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2014, kde žalovaný dospěl k názoru, že žalobkyně

uskutečňovala na jedné straně zdanitelná plnění za úplatu s nárokem na odpočet daně vůči dopravcům a na straně druhé poskytuje jakousi veřejnou službu bezúplatně. Na základě této úvahy došel žalovaný k závěru, že žalobkyni vznikl částečně nárok na odpočet daně ve výši 53,89 %. K tomuto právnímu názoru došel žalovaný ještě před vydáním napadeného rozhodnutí. Aby žalovaný dostál požadavku stanovit daňové povinnosti správně, měl postupovat konzistentně a uznat stejný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty i v posuzovaných případech. Vzhledem k tomu, že se tak nestalo, porušil žalovaný § 8 odst. 2 daňového řádu.

12. 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.

13. uvedených důvodů žalobkyně navrhuje, aby krajský soud zrušil výrok I. napadeného rozhodnutí a věc vrátil k dalšímu řízení. Rovněž se domáhá, aby žalovanému byla uložena povinnost nahradit náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný ve svém vyjádření předně odkázal na zprávu o daňové kontrole č. j. 1366012/16/2701-60565-602634 a na žalobou napadené rozhodnutí. Dále se vyjádřil k jednotlivým námitkám žalobce.

Námitky vůči závěru č. 1 správce daně

15. Žalovaný uvádí, že v rámci napadeného rozhodnutí se neztotožnil se závěrem č. 1 správce daně a tento korigoval v bodě 56 napadeného rozhodnutí. Proto žalovaný považuje námitku uvedenou pod nadpisem „Dodatečné přiznání k dani z přidané hodnoty" za bezpředmětnou.

Námitky ohledně činnosti žalobkyně

16. K námitkám „Hmotněprávní podstata sporu" a „Argumentace žalovaného" žalovaný uvádí, 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 ZDPH, deklarovaný v rámci dodatečných daňových 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.

17. V této souvislosti žalovaný uvádí, 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 Pardubického 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 odkazuje na body 39 až 51 napadeného rozhodnutí a zprávu o daňové kontrole, kde jsou skutečnosti detailněji popsány.

18. Žalovaný v kontextu všech zjištěných skutečností dospěl k závěru, že žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích nevykonávala jí deklarovanou ekonomickou činnost spočívající v pronájmu věcí jednotlivým dopravcům. Když byl učiněn závěr, že v okamžiku pořízení daného dlouhodobého majetku byl tento prokazatelně pořízen a používán výhradně pro veřejnoprávní neekonomickou činnost žalobkyně. Dále žalovaný odkázal na bod 53 a následující napadeného rozhodnutí.

19. *Námitka nezohlednění závěrů z rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2018, č. j. 23009/18/5300-21441-703172*

20. K této námitce žalovaný uvedl, že rozhodnutí ze dne 29. 5. 2018, č. j. 23009/18/5300-21441-703172, se týkalo odvolání proti platebnímu výměru ze dne 4. 8. 2016, č. j. 1507380/16/2701-50525-602863, ohledně daně za 4. čtvrtletí 2014, když tento platební výměr byl změněn tak, že vlastní daň stanovená ve výši 135 692 Kč byla změněna na nadměrný odpočet ve výši 1 522 913 Kč. Žalovaný je toho názoru, že žalobkyně zcela flagrantně pomíjí rozdíly ve zjištěném skutkovém stavu ve 4. čtvrtletí 2014 a v předmětných zdaňovacích obdobích. Zejména uvedl, že v rámci zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2014, žalovaný uznal žalobkyni jí tvrzené tržby za nájemné za rok 2014 ve výši 5 750 013 Kč, které byly následně užity pro výpočet nadměrného odpočtu v poměrné výši dle § 75 ZDPH, a to zejména z důvodu změny účelu využití předmětného majetku. Žalovaný odkázal na bod 53 a dále body 55 až 57 rozhodnutí ze dne 29. 5. 2018, č. j. 23009/18/5300-21441-703172.

Námitka ohledně nesplnění výzvy

21. 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 ZDPH, a to s ohledem na okamžik 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.

22. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem má žalovaný za to, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí žalobcem tvrzenou nezákonností, když toto bylo vydáno v souladu s daňovým řádem i ZDPH. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobkyně

23. Dle žalobkyně je závěr o tom, že její činnost je výkonem veřejnoprávní neekonomické činnosti, která nezakládá nárok na odpočet DPH, založen na pojmech, kterým chybí zákonné zakotvení. Zároveň žalobkyně namítá, že závěr je učiněn na základě řady nerelevantních okolností, naopak podstatnými skutečnostmi se správce daně ani žalovaný nezabývali.

24. Žalobkyně dále podotýká, že dle § 5 odst. 2 věty druhé ZDPH se za ekonomickou činnost považuje také využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně, přičemž je nesporné, že žalobkyně realizovala pronájem movitých věcí jednotlivým dopravcům na základě § 72 odst. 1 ZDPH, čímž jí vznikl nárok na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění. Tento závěr je v souladu se ZDPH a má oporu ve zjištěném skutkovém stavu, o kterém není sporu. Argumentaci žalovaného nelze opřít o ZDPH, proto ji žalobkyně považuje za nepatřičnou.

25. Pojmy „veřejnoprávní činnost" a „veřejná služba" nemají zakotvení v ZDPH, ani v komunitárním právu, proto je argumentace založená na těchto pojmech neobhajitelná. Pokud by měl žalovaný pod těmito pojmy na mysli to, že činnost žalobkyně byla výkonem působnosti v oblasti veřejné správy a jako taková proto nebyla ekonomickou činností, poukazuje tato na skutečnost, že není osobou založenou nebo zřízenou zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu dle § 5 odst. 3 ZDPH, a tudíž je osobou povinnou k dani. Argumentace obsažená v bodě 18 vyjádření k žalobě, ve které se žalovaný patrně snaží naznačit, že žalobkyně byla pověřena výkonem působnosti v oblasti veřejné správy, je nepatřičná.

26. Dále žalobkyně uvádí, že ze závěru správce daně nelze s jistotou seznat, v čem spočívají důvody odepření nároku na odpočet, neboť pokud měl správce daně na mysli, že vytvoření IDS představuje plnění nezařaditelné mezi plnění na výstupu dle § 72 odst. 1 ZDPH, pak není jasné, jak k tomuto názoru dospěl. Rovněž není jasné, proč takovéto úvahy správce daně vůbec rozvíjí, když mu muselo být známo, že žalobkyně uskutečňuje plnění v podobě pronájmu movitých věcí jednotlivým dopravcům.

27. Jestliže byl správce daně toho názoru, že překážkou pro uplatnění nároku na odpočet DPH je okolnost spočívající v tom, že předmětná přijatá zdanitelná plnění byla hrazena dotacemi, potom je takovýto případný závěr v rozporu s judikaturou (viz rozsudek Soudního dvora EU ze dne 23. 4. 2009 ve věci C-74/08, PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó kft proti Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013-42), podle které je tato okolnosti pro uplatnění nároku na odpočet DPH zcela nerozhodná.

28. Ze závěru žalovaného, který je obsažen v bodě 53 napadeného rozhodnutí, plyne, že důvod odepření nároku na odpočet DPH dle žalovaného spočívá v absenci splnění základní podmínky dané v § 78 ZDPH, tedy že žalobkyně neprokázala použití předmětných přijatých zdanitelných plnění v rámci svých ekonomických činností.

Tímto se ale závěr ocitá v rozporu se sebou samým, neboť žalovaný současně konstatuje, že nerozporuje, že pronájem movitých věcí je ekonomickou činností ve smyslu ust. § 5 odst. 2 ZDPH. Takovýto závěr je proto pro nesrozumitelnost nepřezkoumatelný.

29. Ke zpětnému uplatnění odpočtu DPH prostřednictvím dodatečných daňových přiznání žalobkyně uvádí, že tento postup je jak v souladu se ZDPH, tak byl aprobován judikaturou Soudního dvora EU.

30. V bodě 23 vyjádření k žalobě žalovaný uvádí, že žalobkyně flagrantně pomíjí rozdíly ve skutkovém stavu zjištěném ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí 2014 oproti skutkovému stavu zjištěnému v předmětných zdaňovacích obdobích. K tomu žalobkyně uvádí, že se jedná o rozdíly zcela nerozhodné a tudíž žalovaný učinil svůj závěr v rozporu s ustanovením § 8 odst. 2 daňového řádu.

V. Posouzení věci krajským soudem

Prvotní přezkoumání věci krajským soudem

31. 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 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 28. 2. 2022, č.j. 3 Afs 214/2020-63. V něm uvedl, že *„Povinností krajského soudu bude dostatečně a přezkoumatelným způsobem vypořádat žalobní námitky stěžovatelky (viz odstavec [25] tohoto rozsudku), tedy vysvětlit, z jakých důvodů jim přisvědčuje, či nikoli. Zejména bude jeho úlohou, aby ozřejmil: (1) proč tvrzený pronájem dlouhodobého majetku dopravcům nelze považovat za ekonomickou činnost a z jakých konkrétních důvodu se domnívá, že stěžovatelka neprokázala, že tento majetek pořídila a následně použila ke své ekonomické činnosti, (2) jak se staví k argumentaci, že stěžovatelka jednala pro potřeby ekonomické činnosti, i když nabyla majetek, který nebyl ihned využíván pro její ekonomickou činnost, a že jí nemůže být pouze z tohoto důvodu odepřeno právo uplatnit odpočet daně, (3) jak hodnotí námitku ohledně porušení zásady neutrality DPH (viz strany 6 až 7 žaloby) a (4) jaký postoj zastává k argumentaci, že žalovaný pochybil, pokud měl za to, že činnost stěžovatelky byla výkonem působnosti v oblasti veřejné správy, a proto není ekonomickou činností; stěžovatelka totiž není osobou založenou nebo zřízenou zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu ve smyslu tehdy účinného § 5 odst. 3 zákona o DPH, a z tohoto důvodu je osobou povinnou k dani. Pokud se krajský soud i po vypořádání shora uvedených námitek ztotožní se žalovaným, je třeba vyložit, proč tak učinil (tedy přidat k posouzení žalovaného vlastní hodnocení či odkazy na přiléhavou judikaturu, která je s těmito závěry v souladu).“*

Doplněné vyjádření žalovaného

32. 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. Žalovaný zdůraznil, že žalobce v období, kdy předmětná zdanitelná plnění přijal, vykonával v rámci svých smluvních závazků s kraji činnosti, které nesplňovaly znaky ekonomické činnosti. Proto byl i vyzván, aby prokázal, jaké činnosti vykonával.

Těmto požadavkům žalobce nevyhověl. Dále se žalovaný rovněž vyjádřil k požadavkům Nejvyššího správního soudu formulovaným ve shora specifikovaném rozsudku.

Další replika žalobkyně

33. V reakci na doplněné vyjádření žalovaného zaslala žalobkyně zdejšímu soudu další repliku. V ní uvedl, že žalovaný v bodě [10] doplnění vyjádření k žalobě uvádí, že "Kvintesence podstaty odpírání nároku na odpočet ze strany žalovaného je uvedena v bodě [40] doplnění vyjádření k žalobě, kde uvádí, že důvodem pro neosvědčení nároku na plný odpočet daně nebyla otázka statusu žalobce či právního podkladu pro jeho založení, nýbrž posouzení skutečného charakteru jeho činností před zářím 2013 a po něm."

34. Žalobkyně ze ZDPH dovodila, 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 plátci nárok na odpočet daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění v plném rozsahu. Tyto podmínky beze sporu žalobkyně splnila. Žalobkyně dokonce správně odpočet uplatnila podle citovaných ustanovení § 73 ZDPH do příslušných zdaňovacích období. 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.

35. Žalobkyně uvedla, že nejprve s uplatněním nároku na odpočet DPH váhala, neboť neměla vyjasněno, jak bude pořízený majetek fakticky používat. Nejprve zamýšlela tato 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.

36. Dále uvedla, že nikdy neposkytovala tato 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 nepřípustný 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

37. Při nařízeném jednání odkázal zástupce žalobkyně na svoji doplněnou repliku zaslanou soudu v reakci na doplněné vyjádření žalovaného. Vyslovil nesouhlas s názorem žalovaného, že žalobkyně poskytovala veřejné služby a zdůraznil, že v průběhu času bylo rozhodnuto, že kompletní systém odbavení bude pronajímán za úplatu. S odkazem na ZDPH konstatoval, že není podstatný úmysl, jak bude s majetkem nakládáno, za důležité považoval posouzení, jak je s majetkem skutečně naloženo. Zdůraznil, že odbavovací systém nebyl nikdy poskytován dopravcům zdarma. V průběhu let došlo ke změně názoru a nakonec bylo najisto postaveno, že poskytování bude úplatné. Žalobkyně svoje kroky řádně prokázala. Nemůže prokazovat, že se něco nestalo. Dále se zástupce žalobkyně vyjádřil k žalovaným zmiňovanému ust. § 78 ZDPH a konstatoval, že žalobkyni je toto ustanovení známo, je však z něho patrno, že myslí na případy, kdy má být upravován nárok na odpočet daně, který již byl uplatněn. To však není případ žalobkyně. Zástupce žalobkyně rovněž upozornil na písemnost založenou ve správním spise pod názvem Sdělení o změnách v projektu ze dne 9. 2. 2011. Dovodil z ní, že se jedná o dohodu, dle níž odbavovací zařízení nebude poskytováno dopravcům bezplatně, neboť jeho financování bude probíhat formou účtování služeb dopravcům.

38. Pověřená pracovnice žalovaného zdůraznila, že žalobkyně svoje důkazní břemeno neunesla a neodstranila tak pochybnosti správce daně o tom, že pronájem odbavovacího systému splňoval znaky ekonomické činnosti. Připomněla, že se žalobkyně v průběhu daňového řízení k obsahu smluv uzavřených s Krajem Královéhradeckým a Krajem Pardubickým nijak nevyjádřila. Dle přesvědčení žalovaného tak nebylo možno předmětná plnění podřadit pod úplatný pronájem.

Hodnocení žalobních bodů soudem

39. Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že dne 29. 10. 2013 podala žalobkyně dodatečná daňová přiznání k DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011, březen 2012, červen 2012, červenec 2012, srpen 2012, prosinec 2012, 1. čtvrtletí 2013 a 2. čtvrtletí 2013, ve kterých uvedla 30. 9. 2013 jako datum zjištění důvodů pro jejich podání. Tento důvod pak konkretizovala jako: „Realizace projektu odbavovacího zařízení, postup na základě protokolu č.j. 58738/12/228602609024“. Je zřejmé, že žalobkyně si v řádných daňových přiznáních odpočty daně nenárokovala, což v průběhu odvolacího řízení vysvětlila tím, že se chovala obezřetně, když uplatnění nároku odložila do doby, kdy uskuteční první zdanitelná plnění za poskytnuté služby a to i přesto, že jí dle jejího názoru zákonný nárok na odpočet daně vznikl již v době pořízení předmětných plnění. Na základě těchto podání zahájil za předmětná zdaňovací období správce daně postup k odstranění pochybností a následně k datu 28. 5. 2014 daňovou kontrolu, v rámci níž dospěl ke zjištění, že žalobkyně nebyla oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně v dodatečných daňových přiznáních dle ust. § 141 odst. 2 daňového řádu a dále že neprokázala, že přijatá plnění, z nichž uplatnila nárok na odpočet daně, byla již při jejich pořízení určena pro použití v rámci její ekonomické činnosti, resp. nerozptýlila pochybnosti správce daně, že tato přijatá plnění se vztahovala k závazku veřejné služby. Na základě těchto závěrů pak správce daně vydal platební výměry, neboť dle jeho názoru nedošlo ke změně poslední

známé daně za předmětná zdaňovací období. Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně odvolání. Žalovaný v odvolacím řízení přisvědčil názoru žalobkyně ve vztahu k její námitce dotýkající se práva uplatnit nárok na odpočet daně v dodatečných daňových přiznáních. Nicméně konstatoval, že vyhovění této námitce nemá vliv na výrok prvostupňových rozhodnutí. Žalovaný vyjádřil dále nesouhlas s námitkou žalobkyně ve věci samotného uplatněného nároku na nadměrný odpočet. Podané odvolání proto zamítl.

40. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je tedy posouzení, zda žalobkyně v daňovém řízení prokázala, že pořízený dlouhodobý majetek užívala výhradně k ekonomické činnosti, resp. k uskutečňování zdanitelných plnění a zda uplatněný odpočet daně za předmětná zdaňovací období odpovídal požadavkům daným ust. § 72 ZDPH. Žalobkyně dodatečnými daňovými přiznáními k DPH uplatnila odpočty daně a tím vyslovila přesvědčení, že jí v předmětných zdaňovacích obdobích tento nárok v plné výši vznikl.

41. 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.

42. Krajský soud vycházel při přezkoumání napadeného rozhodnutí z důkazů žalobkyní v daňovém řízení předložených a správcem daně pořízených, a z jejich obsahu usuzoval, zda činnost žalobkyně je možné považovat za ekonomickou činnost. Jednalo se o Smlouvu o spolupráci při zajištění dopravní obslužnosti a provozování Integrovaného Dopravního Systému na území Královéhradeckého kraje ze dne 21. 4. 2008, kterou se žalobkyně mimo jiné zavázala spolupracovat s Královéhradeckým krajem na zajištění dopravní obslužnosti na území tohoto Kraje, a z které vyplývá, že prostředky na zabezpečení činnosti žalobce budou Krajem poskytovány ve formě dotace. Ze smlouvy rovněž vyplývá závazek žalobkyně s přijatými dotacemi na zajištění provozu, případně pořízení investičního majetku, hospodárně nakládat a jejich využití poskytovateli dotace řádně vyúčtovávat. Dále se jednalo o Smlouvu o spolupráci při zajištění dopravní

obslužnosti a provozování Integrovaného Dopravního Systému na území Pardubického kraje ze dne 28. 4. 20112, kterou se žalobkyně mimo jiné zavázala spolupracovat s Pardubickým krajem na zajištění dopravní obslužnosti na území tohoto Kraje, a z které vyplynulo, že prostředky na zabezpečení činnosti žalobce budou Krajem poskytovány ve formě dotace, opět s povinnosti hospodárného využití a náležitého vyúčtování přijatých dotací. Dále smlouva uváděla, že žalobkyně nebude v rámci své podnikatelské činnosti vykonávat žádnou komerční činnost vůči třetím osobám, vyjma společníků.

43. Na základě těchto důkazů lze dovodit, že se žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích, tedy v letech 2011 až 2013, smluvně zavázala vykonávat činnosti spjaté s provozováním integrovaného dopravního systému na území dvou shora zmíněných krajů. Je nepochybné, že tyto činnosti prováděla bezúplatně, když soubor pořízeného hmotného a nehmotného majetku měl být využíván k činnostem dotovaným oběma kraji. Žalobkyně z těchto činností neuskutečňovala žádná zdanitelná plnění. Správce daně žalobkyni vyzval, aby doložila, že uplatněné odpočty jí náležejí v plné výši, tedy že plnění byla využita výhradně pro ekonomickou činnost. Správce daně rovněž požadoval sdělení, jaké činnosti byly na základě smluv s Kraji vykonávány, jaká byla souvislost těchto činností s ekonomickou činností žalobkyně, jaké úplaty žalobkyně přijala apod. Správce daně žalobce rovněž upozornil, že pokud byla přijatá plnění ve skutečnosti užívána pro účely činnosti, která není činností ekonomickou a rovněž pro účely činnosti ekonomické, náležel by žalobkyni nárok na odpočet pouze částečný a žalobkyně by byla povinna doložit poměr tohoto užívání.

44. Žalobkyně na výzvu správce daně reagovala pouze obecně, když toliko uváděla, že od září 2013 využívá předmětná plnění k úplatnému pronájmu dopravcům. Stejný postoj zaujala žalobkyně i v podané žalobě. Ani v soudním řízení se nikterak nevyjádřila ke shora uváděným smlouvám o spolupráci při zajištění dopravní obslužnosti, z nichž vyplývá, že se zavázala k činnostem, které nesplňují znaky ekonomické činnosti a současně nedoložila důkazní prostředky svědčící ve prospěch jejího tvrzení, že předmětná zdanitelná plnění byla užívána výhradně k činnosti ekonomické. Z nedostatečné aktivity žalobkyně v důkazním řízení nelze než dovodit závěr, že její činnost za předmětná zdaňovací období lze s odkazem na shora uvedené smlouvy o spolupráci hodnotit pouze jako činnost nevykazující znaky činnosti ekonomické. Žalobkyně v průběhu daňového i soudního řízení setrvale uváděla, že přijatá zdanitelná plnění používala pro účely zdanitelných plnění. Při tomto tvrzení však nikterak nesporovala ani nevyvracela obsah smluv o spolupráci a zajištění dopravní obslužnosti, kde se zavázala provádět tuto činnost bezúplatně, tedy jako činnost neekonomickou. Z přístupu žalobkyně tak lze pouze dovodit, že v období, kdy předmětná zdanitelná plnění přijala, vykonávala v rámci svých závazků s Kraji činnosti, které nepochybně znaky ekonomické činnosti dle ZDPH nenaplňovaly. Tyto nejasnosti byly vlastně i důvodem pro zahájení daňové kontroly. Žalobkyně byla vyzvána, aby ozřejmila, jaké činnosti na základě svých smluvních závazků vykonávala a jaká přijatá plnění k této činnosti využívala. Správce daně tak chtěl najisto postavit, zda přijatá plnění byla užita skutečně výhradně až k později vykonávané ekonomické činnosti.

45. Dále krajský soud konstatuje, že žalovaný vzal při svých úvahách v potaz i žalobkyní předloženou listinu nazvanou Oznámení o změnách v projektu ze dne 9. 2. 2011. Tento doklad sám o sobě nemůže být důkazem obhajujícím závěry žalobkyně o uskutečnění ekonomické činnosti. Z důkazu lze dovodit, že cíle projektu zůstaly stejné i po změně

konceptu krytí budoucích provozních nákladů. Pokud žalovaný tento důkaz zhodnotil tak, že dokládaná změna se týkala až budoucího financování provozu, lze se s takovým závěrem ztotožnit. Zmiňovaný projekt byl totiž původně koncipován tak, že bude financován toliko z dotací, teprve následně došlo ke změně spočívající v tom, že náklady na budoucí fungování projektu budou pokryty z pronájmu placeného konkrétními dopravci.

46. Žalobkyně v podané žalobě rovněž namítala, že správce daně nesprávně posoudil z procesního hlediska nemožnost podání dodatečných přiznání k dani za předmětná zdaňovací období. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k tomu konstatoval, že se s opodstatněností této námitky ztotožnil, nicméně že tato námitka nemá vliv na výrok rozhodnutí, neboť svoje námitky proti postupu žalobkyně při podání dodatečných daňových přiznání uvedl správce daně pouze ve zprávě o daňové kontrole a žalobkyně tak dále nebyla po procesní stránce nijak omezena. Z obsahu daňového spisu je totiž seznatelné, že procesní postup správce daně vyvolaný shora uvedenými podáními žalobkyně odpovídal požadavkům daňového řádu. Námitka žalobkyně tedy neměla jakýkoliv vliv na výsledek daňového řízení.

47. Dále žalobkyně v podané žalobě vyjadřuje nesouhlas s hmotněprávním posouzením projednávané věci. Nad rámec shora uvedené argumentace krajský soud uvádí, že žalobkyně v období, kdy předmětná zdanitelná plnění přijala, vykonávala nepochybně v rámci svých smluvních závazků činnosti, které nesplňovaly znaky ekonomické činnosti vyžadované ZDPH. Lze sice souhlasit s žalobkyní, že úplatný pronájem movitých věcí jednotlivým dopravcům je bezesporu ekonomickou činností, z proběhlého důkazní řízení však nepochybně vyplynulo, že ke skutečné změně využití pořízeného majetku pro ekonomickou činnost žalobkyně došlo až v době po pořízení předmětného majetku, tedy k datu 30. 9. 2013, které žalobkyně sama označila jako okamžik rozhodný pro podání dodatečných daňových přiznání. V okamžiku pořízení dlouhodobého majetku (v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2011 až 2013) byl tento majetek pořízen a užíván pro neekonomickou činnosti žalobkyně. Krajský soud navíc dodává, že námitky žalobkyně byly formulovány pouze v obecné rovině, když tvrdila, že pořídila soubor hmotného i nehmotného majetku, konkrétně hardware a software pro systém kompatibilních odbavovacích zařízení a centrální systémy (clearing tržeb mezi jednotlivými dopravci, centrální dispečink pro všechny dopravce, kontaktní místa e-shop využívaná všemi dopravci), který následně pronajímala (a dodnes pronajímá) za úplatu dopravcům. V průběhu daňového řízení byla žalobkyně správcem daně vyzývána, aby doložila, že plnění využila výhradně pro ekonomickou činnost a dále aby uvedla, jaké činnosti na základě smluv s Kraji vykonávala a jaká byla souvislost těchto činností s její ekonomickou činností. Žalobkyně na tyto výzvy reagovala sdělením, že od září 2013 využívá předmětná plnění k úplatnému pronájmu. Lze tak konstatovat, že žalobkyně důvodné pochybnosti správce daně, tedy že majetek sloužil k neekonomické činnosti, nevyvrátila.

48. Žalobkyně v podané žalobě rovněž odkazuje na odlišný postup žalovaného v odvolacím řízení ve věci DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014. K tomu krajský soud upozorňuje na odlišnost od nyní projednávané věci, neboť ve vzpomínaném zdaňovacím období dospěl žalovaný v rámci odvolacího řízení k závěru, že žalobkyni z přijatých zdanitelných plnění svědčí nárok na poměrný odpočet daně. V nyní projednávané věci

však byl zjištěn jiný skutkový stav a žalobkyně sama ve věci případného nároku na poměrný odpočet žádný důkaz nepředložila.

49. Dále Nejvyšší správní soud uložil zdejšímu soudu vypořádat se s následujícími otázkami:
1)Proč tvrzený pronájem dlouhodobého majetku dopravcům nelze považovat za ekonomickou činnost a z jakých konkrétních důvodů se domnívá, že stěžovatelka neprokázala, že tento majetek pořídila následně použila ke své ekonomické činnosti?

50. Krajský soud má za to, že ze shora nastíněných skutkových okolností vyplývá, že žalobkyně neprokázala, ač k tomu byla správcem daně řádně vyzvána, že předmětná zdanitelná plnění užívala výhradně k ekonomické činnosti, tedy uskutečňování zdanitelných plnění. Z průběhu daňového řízení nepochybně vyplynulo, že žalobkyně až v roce 2013 uzavřela smlouvy s konkrétními dopravci o pronájmu odbavovacího zařízení (např. smlouvy ze dne 31. 5. 2013 a 27. 6. 2013) a není pochyb o tom, že tento úplatný pronájem lze považovat za ekonomickou činnost. Tato skutečnost se pak odrazila v následujících zdaňovacích obdobích, která však nejsou předmětem tohoto soudního řízení, kdy správce daně nárok na odpočet daně žalobkyni poměrně uznal. Negativní postoj správce daně k požadavku žalobkyně o uznání nároku na odpočet daně za jednotlivá zdaňovací období roku 2011 a 2012 vyplývá nepochybně ze zjištěných skutečností, že žalobkyně před uskutečňováním těchto zdanitelných plnění používala pořízený dlouhodobý majetek pro neekonomickou činnost, k čemuž se smluvně zavázala Smlouvami o spolupráci při zajištění dopravní obslužnosti a provozování Integrovaného Dopravního Systému na území Královéhradeckého a Pardubického kraje, přičemž oba kraje byly společníky žalobkyně. Cílem těchto ujednání bylo zabezpečení fungování systému veřejné dopravy. Žalobkyně přitom neposkytovala konkrétní služby za úplatu, neboť prostředky získávala z dotací. Na základě těchto zjištění označil správce daně činnost žalobkyně za neekonomickou. Jak již bylo shora uvedeno, žalobkyně byla správcem daně vyzvána, aby předloženými důkazní prostředky tyto závěry doplnila či vyvrátila, vzhledem k tomu, že se tak nestalo, lze považovat názor žalovaného o nedůvodnosti žalobní námitky ohledně nedostatečného hodnocení důkazů za správný.
2) Jak se staví k argumentaci, že stěžovatelka jednala pro potřeby ekonomické činnosti, i když nabyla majetek, který nebyl ihned používán pro její ekonomickou činnost, a že jí nemůže být pouze z tohoto důvodu odepřeno právo uplatnit odpočet daně?

51. Nejprve je nutno konstatovat, že pochybnosti o zákonnosti uplatněného odpočtu daně byly ze strany správce daně žalobkyni přesně vymezeny ve výzvě. Jejich podstata spočívala v požadavku na ozřejmění skutečné povahy činností vykonávaných žalobkyní v souvislosti s jejími smluvními závazky vůči krajům. Odpověď na tuto otázku pak měla sloužit pro rozlišení, která plnění užívala žalobkyně ke svým neekonomickým činnostem a naopak které užívala ke své ekonomické činnosti vykonávané od září 2013. Žalovaný vycházel ze skutečnosti, že žalobkyně před zahájením ekonomické činnosti vykonávala činnost, u níže absentoval prvek úplaty, k níž se zavázala shora vzpomínanými smlouvami o spolupráci při zajištění dopravní obslužnosti. Tyto činnosti měly souviset i s projektem Modernizace odbavovacího systému integrované dopravy Královéhradeckého a Pardubického kraje a s tímto projektem měla souviset i přijatá zdanitelná plnění.
3) Jak krajský soud hodnotí námitku ohledně porušení zásady neutrality DPH?

52. K této otázce krajský soud především uvádí, že ze shora naznačeného průběhu daňového řízení vyplývá, že správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti nároku žalobkyně na plný odpočet daně, a proto žalobkyni vyzval k přesné specifikaci charakteru činnosti vykonávané před zahájením ekonomické činnosti. Žalovaný po vyhodnocení důkazního řízení dospěl k závěru, že žalobkyni nárok na odpočet daně v plné výši nevznikl. Důkazní břemeno, jehož výsledkem by bylo plné uznání nároku na odpočet daně přitom vázlo na žalobkyni. Pokud takto uplatňovaný nárok žalobkyně neprokázala, nelze za takové situace považovat námitku o narušení neutrality DPH za důvodnou. Nelze rovněž přehlédnout, že obdobný závěr by platil i za situace, že by žalobkyni náležel poměrný nárok na odpočet daně za předpokladu, že by přijatá plnění užívala i k jiné než ekonomické činnosti.

4) Jaký postoj zastává k argumentaci, že žalovaný pochybil, pokud měl za to, že činnost stěžovatelky byla výkonem působnosti v oblasti veřejné správy, a proto není ekonomickou činností. Stěžovatelka totiž není osobou založenou nebo zřízenou zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu ve smyslu tehdy účinného § 5 odst. 3 zákona o DPH, a z tohoto důvodu je osobou povinnou k dani.

53. K této otázce lze především uvést, že v předmětném daňovém řízení byla posuzována skutečná činnost žalobkyně, přičemž rozhodným kritériem pro toto určení se stalo září 2013. Žalovaný uvedl, že neuznal žalobkyni odpočet daně za předmětná zdaňovací období z toho důvodu, že provozovala integrovaný dopravní systém na území Královéhradeckého a Pardubického kraje, u kterého absentoval neopomenutelný definiční znak, kterým je úplata za žalobkyní poskytnuté plnění pro objednatele – Královéhradecký a Pardubický kraj. Žalovaný při posuzování této činnosti zjišťoval, zda uvedená činnost naplňovala podmínky ZDPH. Jelikož takto poskytované služby nebyly odměňovány, chyběl tak prvek úplaty a nejednalo se o ekonomickou činnost tak, jak ji definuje ZDPH. Uvedené Kraje tak byly jednak společníky žalobkyně a jednak i objednateli služeb. Lze tak souhlasit s názorem žalovaného, že na žalobkyni, jejíž činnost samozřejmě nelze podřadit pod výkon působnosti v oblasti veřejné správy, neboť nebyla založena ani zřízena zvláštním právním předpisem, uvedené Kraje výkon těchto služeb přenesly.
54. Na základě shora uvedeného krajský soud žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
55. 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Za správnost vyhotovení: R. V.

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

Za správnost vyhotovení: R. V.