

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **OREDO s. r. o.**, se sídlem Nerudova 104/63, Hradec Králové, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 5. 2020, č. j. 31 Af 32/2018 – 95,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 5. 2020, č. j. 31 Af 32/2018 – 95, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 5. 2018, č. j. 19032/18/5300-21441-703172 (dále jen „*rozhodnutí žalovaného*“), zamítl odvolání žalobkyně proti osmi rozhodnutím Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 4. 8. 2016 (dále jen „*platební výměry*“) a tato rozhodnutí potvrdil. Platebními výměry správce daně nedošlo ke změně poslední známé daně z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) žalobkyně za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011, března 2012, června 2012, července 2012, srpna 2012, prosince 2012, 1. čtvrtletí 2013 a 2. čtvrtletí 2013.

[2] Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „*krajský soud*“) rozsudkem ze dne 25. 5. 2020, č. j. 31 Af 32/2018 – 95, zamítl žalobu, kterou žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného.

[3] Krajský soud nejprve shrnul skutečnosti vyplývající ze správního spisu. Dne 29. 10. 2013 podala žalobkyně dodatečná daňová přiznání k DPH za osm zdaňovacích období (viz odstavec [1] výše), v nichž uplatnila nárok na odpočet daně v celkové výši 10 817 242 Kč. V dodatečných přiznáních uvedla, že důvodem pro jejich podání je „*Realizace projektu odbavovacího zařízení, postup na základě protokolu č. j. 58738/12/228602609024*“. Na základě dodatečných daňových přiznání zahájil správce daně postup k odstranění pochybností a následně daňovou kontrolu. V rámci daňové kontroly dospěl ke zjištění, že žalobkyně nebyla oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně v dodatečných daňových přiznáních dle § 141 odst. 2 daňového řádu a dále neprokázala, že přijatá plnění, z nichž uplatnila nárok na odpočet daně, byla již při jejich pořízení určena pro použití v rámci její ekonomické činnosti. Na základě těchto závěrů pak správce daně vydal platební výměry (viz odstavec [1] výše).

[4] Krajský soud dále uvedl, že předmětem sporu je, jestli žalobkyně v daňovém řízení prokázala, že její dlouhodobý majetek - 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) - byl již při jeho pořízení určený pro použití k ekonomickým činnostem žalobkyně (jako plátce daně), a zda tedy odpočet uplatněný v dodatečných daňových přiznáních odpovídal požadavkům § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „*zákon o DPH*“).

[5] Podle krajského soudu se z daňového spisu podává, že k datu 12. 12. 2002 projednalo zastupitelstvo Královéhradeckého kraje návrh zakladatelské smlouvy žalobkyně se zdůrazněním, že bude zajišťovat funkci organizátora veřejné hromadné dopravy. Za tímto účelem došlo rovněž k navýšení základního kapitálu žalobkyně z dosavadní výše 200 000 Kč na 400 000 Kč za současného souhlasu, aby závazek ke zvýšení základního kapitálu převzal Pardubický kraj. Dne 9. 5. 2011 byla uzavřena smlouva o poskytnutí dotace č. HK/1059/S, z níž vyplynulo, že žalobkyně je příjemcem účelové dotace na realizaci projektu předloženého v rámci *Regionálního programu NUTS II Severovýchod* od poskytovatele Regionální rada regionu soudržnosti Severovýchod. Na webových stránkách žalobkyně pak k tomuto projektu bylo uvedeno, že jeho hlavním výstupem je samotný integrovaný dopravní systém, pořízení vybavení pro bezproblémový chod systému, odbavovací a dobíjecí zařízení, clearingové centrum a „personifikační místo“. Z webových stránek dále vyplývá, že investorem projektu je žalobkyně založená Královéhradeckým krajem, investice je nezisková, veškeré náklady a výnosy z provozu budou započítávány v rámci vyrovnání účtu závazku veřejné služby dopravcům, hodnota projektu tkví ve vysokém socioekonomickém přínosu pro region a jeho obyvatele a výstupy projektu budou provozovány příjemcem dotace – žalobkyní. Předmětem činnosti bude provozování systému jednotného odbavení, clearingu a doprovodných služeb. Provozní náklady budou spočívat v úhradě za užívání zařízení, jejich údržbě, opravách, mzdových nákladech atd. Výnosy budou spočívat v tržbách za služby pro dopravce, spočívající například v údržbě odbavovacích zařízení či provozu systému, a budou vypočteny na základě skutečných provozních nákladů tak, aby provozem systému nevznikal zisk ani ztráta.

[6] Krajský soud dále uvedl, že ze smlouvy o podmínkách přepravy v integrovaném dopravním systému (dále jen „*IDS*“) IREDO, jejímiž smluvními stranami byla žalobkyně a ČSAD Ústí nad Orlicí, a.s., a z žalobkyní předložených přístupových smluv vyplynulo, že žalobkyně byla pověřena organizací dopravní obslužnosti veřejnou hromadnou dopravou na území Královéhradeckého a Pardubického kraje. Bylo ujednáno, že žalobkyně bude zajišťovat organizační servis systému IREDO, vyhodnocovat jeho ekonomickou a provozní efektivitu a navrhovat optimalizační řešení, navrhovat standardy dopravní obslužnosti, kontrolovat jejich uplatňování a plnění, zajišťovat a aktualizovat vzory všech jízdních dokladů platných pro všechny dopravce a zajišťovat informační servis systému.

[7] Krajský soud na základě shora uvedeného přisvědčil názoru žalovaného, dle něhož je činnost žalobkyně spjata s celým dopravním systémem IREDO na území Královéhradeckého a Pardubického kraje, neboť vystupuje jako organizátor veřejné hromadné dopravy. Žalobkyně v uvedených zdaňovacích obdobích (tj. mezi rokem 2011 a zářím 2013) „spoluzabezpečovala“ fungování veřejné služby v oblasti dopravní obslužnosti a oba kraje nad touto činností zajišťovaly kontrolu. Krajský soud dovodil, že v okamžiku opatření dlouhodobého majetku, tedy ve shora identifikovaných zdaňovacích obdobích, byl majetek prokazatelně pořízen, ale i následně používán pro „*veřejnoprávní neekonomickou činnost*“ žalobkyně. Podle soudu lze rovněž usuzovat, že takový názor v počátku zastávala i žalobkyně, neboť si odpočty daně v řádném daňovém přiznání nenárokovala. Učinila tak až k datu 30. 9. 2013, kdy dle ní došlo ke změně účelu použití nabytého majetku. Dle krajského soudu však tato skutečnost nemůže zavdat příčinu ke změně daňové povinnosti k DPH od prvopočátku (tj. od pořízení dlouhodobého majetku – pozn. NSS), neboť zde není splněna podmínka pro úpravu odpočtu daně ve smyslu § 78 zákona o DPH.

[8] Krajský soud uzavřel, že žalobkyně sice vyjádřila nesouhlas s výše popsanými závěry žalovaného, nicméně učinila tak pouze v obecné rovině – tvrdila, že nárok na odpočet daně řádně prokázala, nicméně nepředložila důkazy, že majetek pořídila a následně užívala ke své ekonomické činnosti. Žalobkyně na základě skutečnosti, že pořídila určitý majetek a následně jej pronajímala dopravcům, považovala za nepochybné, že jí náleží nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Již však neuvedla konkrétní argumenty, jimiž by zpochybnila závěr daňových orgánů, že tento majetek prokazatelně pořídila a používala výhradně pro svou „*veřejnoprávní neekonomickou činnost*“. K námitce žalobkyně poukazující na závěry obsažené v rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2018, č. j. 23009/18/5300-21441-703172, krajský soud uvedl, že toto rozhodnutí se týkalo jiného zdaňovacího období a bylo založeno oproti nynějšímu případu na odlišných skutkových zjištěních. Krajský soud připustil, že žalovaný v tomto rozhodnutí žalobkyni nárok na odpočet daně částečně uznal, učinil tak však pouze proto, že v posuzovaném zdaňovacím období došlo ke změně účelu využití dlouhodobého majetku.

[9] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) kasační stížností, jejíž důvody lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[10] Namítá, že dlouhodobý majetek pořídila pouze k výkonu ekonomické činnosti, což je patrné z důkazů o smluvních vztazích mezi ní, dvěma kraji a dopravci. Závěr žalovaného, že v posuzovaných zdaňovacích obdobích byl tento majetek využíván toliko k její „*veřejnoprávní neekonomické činnosti*“, považuje za nesprávný. Dodává, že krajský soud vyhodnotil činnost stěžovatelky jen jako zajištění dopravní obslužnosti (a to ve sporných daňových obdobích i v současnosti) a dovodil, že plnění pořídila a následně používala výhradně pro neekonomickou činnost; tyto závěry však nemají oporu ve spise a jsou nesprávné. Stěžovatelka připouští, že po určitou dobu měla na starosti koordinaci a organizaci veřejných služeb v přepravě cestujících, kterou pro Královéhradecký a Pardubický kraj vykonávali dopravci, tyto činnosti však v průběhu roku 2013 ukončila. Krajský soud v této souvislosti opomenul zohlednit výpověď Smlouvy o spolupráci při zajištění dopravní obslužnosti a provozování IDS na území Pardubického kraje ze dne 29. 4. 2013 a dohodu o zrušení závazku ke dni 31. 12. 2013. Od 1. 1. 2014 je koordinace a organizace dopravní obslužnosti zajišťována samotnými kraji, respektive příslušným odborem dopravy a silničního hospodářství. Krajskému soudu vytýká, že vycházel ze smlouvy o podmínkách přepravy v IDS IREDO, jejímiž smluvními stranami byla žalobkyně a ČSAD Ústí nad Orlicí, a. s., v níž byla použita zastaralá formulace, že stěžovatelka byla pověřena organizací dopravní obslužnosti. Naproti tomu opomenul „*návrh vzorové smlouvy s účinností od 1. 1. 2016 (bod 46 rozhodnutí žalovaného), v němž je upřesněno, že stěžovatelka je provozovatelkou IDS IREDO*“. Toto znění odpovídá smluvnímu ujednání mezi stěžovatelkou a kraji ve smlouvě o spolupráci ze dne 26. 7. 2013.

[11] Stěžovatelka také uvádí, že krajský soud dospěl při posuzování povahy jejích činností ve sporných zdaňovacích obdobích k nesprávnému závěru, že se jednalo o výkon veřejné správy, respektive „*veřejnoprávní neekonomickou činnost*“. Stěžovatelka k tomu opakovaně namítá, že veškerá její činnost realizovaná v souvislosti s přijatým zdanitelným plněním byla vykonávána v rámci soukromoprávních vztahů a mimo rámec výkonu veřejné správy. Neměla ostatně pravomoc vykonávat veřejnou správu a tato ani na ni nemohla být „*přenesena*“ podle § 14 odst. 3 zákona č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení). V této souvislosti cituje z odborného komentáře k tomuto zákonnému ustanovení. Dále poukazuje na obdobné závěry přijaté ve vztahu k právnickým osobám zřizovaným či zakládaným obcemi podle § 35a zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), a odborný komentář k tomuto ustanovení, dle něhož organizace založené nebo zřízené obcí jsou založeny jen pro výkon samostatné působnosti, při které se neuplatňuje výkon veřejné moci, nýbrž je realizována prostředky soukromého práva. Pokud stěžovatelka pomáhala krajům zajišťovat dopravní obslužnost, kterou měly na starosti v rámci výkonu samostatné působnosti, jednala vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a svou činnost realizovala prostředky soukromého práva, nikoliv dle veřejnoprávních norem. Kraje na ní nemohly přenést veřejnou moc ani své veřejnoprávní povinnosti a odpovědnost. V rámci zajišťování provozu IDS IREDO nevystupovala ve vrchnostenském postavení vůči dopravcům. Vztahy stěžovatelky a dopravců byly čistě soukromoprávní, to samé platí o jejím postavení vůči krajům. Stěžovatelka neplnila žádné veřejnoprávní povinnosti, nevykonávala veřejnou správu, neposkytovala veřejnou službu a od krajů nedostávala žádné kompenzace.

[12] Pro účely posouzení nároku na odpočet z pořízeného zdanitelného plnění je dle stěžovatelky nutné vyložit pojem „*výkon veřejné správy*“ ve smyslu § 5 odst. 3 zákona

o DPH. V této souvislosti opět cituje z komentáře k tomuto ustanovení. Podle ní dle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „*SDEU*“) nelze posuzovat jednotlivé činnosti na základě jejich povahy (např. odvoz odpadu, parkování), ale dle právního předpisu, na základě kterého je činnost vykonávána (tj. veřejnoprávní nebo soukromoprávní předpis). Krajský soud nesprávně dovodil, že stěžovatelka realizovala výkon veřejné správy, ačkoli bylo zjištěno, že vykonávala činnost podle smluv o spolupráci uzavřených mezi ní a kraji a podle smluv uzavřených mezi ní a dopravci. Žalovaný sice uvedl, že stěžovatelka byla pověřena výkonem veřejné správy v oblasti dopravní obslužnosti a provozu IDS, nezajistil ale žádný důkaz, ze kterého by takové pověření vyplývalo. Závěr žalovaného, převzatý krajským soudem, že stěžovatelka realizovala výkon veřejné správy, je „*vnitřně rozporný, respektive nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů*“.

[13] Namítá také, že pouhá identifikace souvislosti činností stěžovatelky s IDS IREDO, kterou učinil krajský soud, je pro účely posouzení jejího záměru při pořízení zdanitelného plnění a jeho použití v rámci ekonomické či jiné její činnosti nedostatečná, jelikož nedává odpověď na vytyčenou základní skutkovou otázku v řízení. Přestože se většina činností stěžovatelky skutečně nějakým způsobem dotýká IDS IREDO, tato skutečnost nevylučuje výkon ekonomické činnosti. Jinak řečeno, souvislost se zajišťováním provozu IDS IREDO neznamená, že stěžovatelka nemůže vykonávat ekonomickou činnost. Napadený rozsudek označuje stěžovatelka za nepřezkoumatelný, jelikož krajský soud nesplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně neodůvodnil objektivními kritérii, ze kterých by bylo patrné, za jakým účelem stěžovatelka zdanitelné plnění pořídila a jak jej fakticky použila.

[14] Z napadeného rozsudku rovněž nevyplývá, že by se krajský soud zabýval faktickým obsahem přijatého zdanitelného plnění, aby mohl posoudit účel jeho pořízení a použití. Stejně postupoval také žalovaný. Stěžovatelka uvádí, že pořídila technologie - strojky odbavovacích zařízení určené k montáži do prostředků hromadné dopravy, servery, počítače a software. Přitom již při jejich pořízení bylo z jejich povahy patrné, že si je nekoupila v pozici konečného spotřebitele, ale budou využity výlučně dopravci. Jak při pořízení majetku, tak i při jeho použití pro výkon ekonomické činnosti jednala stěžovatelka vlastním jménem, na vlastní účet a odpovědnost. Majetek nabyla do svého vlastnictví, což je základní předpoklad pro to, aby z tohoto majetku mohla generovat ekonomickou činnost. Krajský soud opomenul, že ještě před pořízením majetku stěžovatelka rozhodla, jakým způsobem bude použit. Ve správním řízení totiž doložila dokument „*Oznámení příjemce o změnách v projektu*“ ze dne 9. 2. 2011, ze kterého jasně plyne záměr pořízený majetek pronajímat dopravcům za úplatu. Stěžovatelka k této námitce uzavírá, že zdanitelné plnění sloužilo výlučně pro výkon vlastní ekonomické činnosti. Rozsudek krajského soudu je v otázce posouzení účelu pořízení a použití předmětného zdanitelného plnění tudíž nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a částečně též nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost.

[15] Další kasační námitka se týká faktického použití přijatého zdanitelného plnění. Stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že nezohlednil, že v daňovém řízení prokázala, k čemu zboží použila, a nevypořádal se s odpovídajícími žalobními námitkami; napadený rozsudek je i z tohoto důvodu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodu. Stěžovatelka

připomíná, že v daňovém řízení tvrdila, že zdanitelné plnění pronajímala za úplatu dopravcům na základě smlouvy o pronájmu odbavovacího zařízení a poskytování servisních služeb formou outsourcingu; konečnými spotřebiteli pořízeného majetku se tak stali dopravci. Vzory všech smluv uzavíraných s dopravci, na jejichž základě stěžovatelka v souvislosti s pořízeným majetkem uskutečňovala zdanitelná plnění, správci daně doložila. Skutečnost, že uskutečnění zdanitelných plnění nebylo započato bezprostředně po pořízení majetku, který byl pořizován postupně v rámci realizace projektu, je pro účely posouzení splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet z pořízeného zdanitelného plnění bez významu (v této souvislosti odkázala na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 3. 2012, věc C-153/11, *Klub OOD*). Tvrdí, že krajský soud v rozporu se spisem i skutkovými závěry žalovaného dovodil, že pořízený majetek byl „*prokazatelně pořízen a používán výhradně pro veřejnoprávní neekonomickou činnost stěžovatelky*“, a dospěl k nesprávnému závěru, že ke změně účelu použití pořízeného zdanitelného plnění došlo k 30. 9. 2013. V září 2013 stěžovatelka začala toliko zdanitelné plnění fakticky používat v rámci své ekonomické činnosti.

[16] Napadený rozsudek označuje stěžovatelka za nepřezkoumatelný také proto, že krajský soud se samotným vypořádáním žalobních námitek zabýval od poloviny sedmé strany, respektive od poloviny strany osmé po závěr strany deváté napadeného rozsudku. Jádro žalobních námitek fakticky vypořádal ve třech bodech (38 až 40), přestože se jednalo o věc skutkově relativně složitou. Svůj právní závěr o nedůvodnosti žaloby postavil na skutkových zjištěních plynoucích z vybraných důkazních prostředků, řadu zbylých důkazů však opomenul. Mezi ně stěžovatelka řadí například tyto listiny: výpověď smlouvy o spolupráci při zajištění dopravní obslužnosti a provozování IDS na území Pardubického kraje ze dne 29. 4. 2013, dohodu o zrušení závazku ke dni 31. 12. 2013, smlouvu o spolupráci ze dne 26. 7. 2013, smlouvy o pronájmu odbavovacího zařízení a poskytování servisních služeb formou outsourcingu ze dne 31. 5. 2013 a 27. 6. 2013 či komisionářské smlouvy ze dne 3. 2. 2014 a 12. 7. 2013. Krajskému soudu stěžovatelka vytýká, že neobjasnil, z jakého důvodu nelze již zmíněné „*Oznámení příjemce o změnách v projektu*“ ze dne 9. 2. 2011 považovat za důkaz o pořízení plnění pro ekonomickou činnost, a proč důkazem o jeho následném faktickém použití nejsou vystavené daňové doklady o úhradě za nájem a služby dopravcům, respektive smlouvy uzavřené s dopravci, které nebyly zpochybněny. Kromě toho stěžovatelka napadený rozsudek považuje za nepřezkoumatelný také proto, že krajský soud ignoroval její námitky, dle nichž v důsledku nepřiznání nároku na odpočet z přijatého zdanitelného plnění došlo k porušení principu neutrality DPH.

[17] Namítá také, že krajský soud nesprávně posoudil otázku rozložení důkazního břemene v řízení, neboť dovodil, že stěžovatelka pochybnosti správce daně ohledně oprávněnosti nároku na odpočet DPH neodstranila, a své důkazní břemeno tedy neunesla.

[18] Nakonec stěžovatelka nesouhlasí s hodnocením žalobní námitky ohledně porušení zásady legitimního očekávání žalovaným, neboť poukazovala na to, že žalovaný jí v rozhodnutí ze dne 29. 5. 2018 částečně uznal nárok na odpočet DPH, naproti tomu v nynějším případě ho neuznal vůbec. Krajský soud této námitce nepřisvědčil s odůvodněním, že v tehdy posuzovaném zdaňovacím období došlo ke změně účelu využití dlouhodobého majetku. Stěžovatelka k tomu uvádí, že mezi oběma případy je rozdíl pouze

v tom, že v nyní posuzované věci zdanitelné plnění nabyla v období od roku 2011 do roku 2013 a začala je používat až od září 2013. Oproti tomu v odkazované věci stěžovatelka plnění pořídila až v období 4. čtvrtletí roku 2014, kdy již ekonomickou činnost vykonávala. Podstatné však je, že u všech přijatých plnění bylo už v okamžiku jejich přijetí zřejmé, že jsou pořízena za účelem dalšího využití v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky a fakticky byla využívána pouze pro její ekonomickou činnost.

[19] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem, který považuje za přezkoumatelný. Není podle něj pravdou, že krajský soud opomenul určité důkazy, neboť z bodů 39 a 40 napadeného rozsudku je patrné, že krajský soud převzal závěry žalovaného. Dále žalovaný uvádí, že stěžovatelka nevyvrátila důvodné pochybnosti správce daně, že dlouhodobý majetek pořídila k plnění výkonu veřejnoprávní neekonomické činnosti (tedy bez nároku na odpočet daně z přidané hodnoty), přičemž v době pořizování tohoto dlouhodobého majetku nebyl žádný vztah mezi stěžovatelkou a dopravci, ale pouze mezi zakladateli stěžovatelky (Královehradeckým a Pardubickým krajem) a stěžovatelkou. Žalovaný v této souvislosti odkazuje na body 39 až 51 svého rozhodnutí a na zprávu o daňové kontrole, v nichž rozebral, že oba kraje na stěžovatelku fakticky přenesly zajištění dopravní obslužnosti. Co se týče námitek stěžovatelky týkajících se přenosu důkazního břemene, ty žalovaný označuje za novoty, neboť nemají předobraz v žalobě. Nakonec k argumentaci ohledně porušení zásady legitimního očekávání žalovaným a nesprávného posouzení této žalobní námitky krajským soudem žalovaný uvádí, že ve stěžovatelkou odkazovaném rozhodnutí jí částečně uznal nárok na odpočet DPH z důvodu prokázání změny účelu využití majetku. To se ovšem v nyní projednávaném případě nestalo.

[20] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného připomíná, že pro posouzení, zda je zdanitelné plnění pořízeno pro účely uskutečňování ekonomické činnosti, je irelevantní, kdy dojde k započetí ekonomické činnosti. Stejně tak je z hlediska nároku na odpočet daně nevýznamné, pokud daňový subjekt vykonává v okamžiku pořízení zdanitelného plnění činnost, která s tímto plněním nesouvisí. Stěžovatelka opakuje, že pochybení žalovaného spočívá v tom, že hodnotil, jakou činnost vykonávala ve zdaňovacích obdobích, v nichž si nárokovala odpočet DPH, aniž by posuzoval, pro kterou činnost zdanitelné plnění pořídila a použila. Dále uvádí, že v daňovém řízení prokázala, že zdanitelné plnění použila v rámci své ekonomické činnosti, a to zejména smlouvami uzavřenými s dopravci, doklady o faktickém výkonu služeb a oznámením příjemce o změnách projektu ze dne 9. 2. 2011, ve které uvedla svůj podnikatelský záměr. Pokud žalovaný za daného stavu tvrdil, že stěžovatelka použila plnění k výkonu veřejné správy, požadoval po ní prokázání negativní skutečnosti. Nakonec opakuje, že účel použití veškerého dlouhodobého majetku ve vazbě na realizovaný projekt modernizace IDS IREDO byl od jeho pořízení stejný – šlo o realizaci ekonomické činnosti.

[21] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených

(§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[22] Kasační stížnost je důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je totiž povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, a to i bez námitky stěžovatelky. Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52; všechna judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz).

[24] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla několik důvodů, pro které je podle jejího názoru napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Konktrétně namítala, že krajský soud (a) svůj názor ohledně správnosti postupu žalovaného při nepřiznání nároku na odpočet DPH neodůvodnil objektivními kritérii, z nichž by bylo patrné, za jakým účelem stěžovatelka zdanitelné plnění pořídila a jak jej fakticky použila; (b) nevypořádal se s námitkou o porušení zásady daňové neutrality a s tím, že stěžovatelka v daňovém řízení prokázala, k čemu pořízené zboží použila; (c) jádro žalobních námitek fakticky vypořádal jen ve třech bodech, přestože se jednalo o věc skutkově relativně složitou; (d) svůj právní závěr o nedůvodnosti žaloby postavil na skutkových zjištěních plynoucích z vybraných důkazních prostředků, řadu stěžovatelkou předložených důkazů však opomenul; a (e) nedostatečně se zabýval účelem pořízení a použití zdanitelného plnění.

[25] Nejvyšší správní soud považuje nejprve za vhodné shrnout nejpodstatnější žalobní tvrzení stěžovatelky. Ze spisu krajského soudu ověřil, že stěžovatelka v žalobě a v replice k vyjádření žalovaného namítala, že soubor majetku – plnění, z nějž si nárokovala odpočet DPH – používala ke své ekonomické činnosti, neboť jej pronajímala dopravcům za úplatu a nevykonávala tedy veřejnou službu, jak dovodil žalovaný. Není podstatné, že podle žalovaného bylo původním záměrem obou krajů údajně poskytovat odbavovací zařízení dopravcům bezplatně, podstatný je konečný stav, jímž je pronájem určitého souboru věcí dopravcům za úplatu. Stěžovatelka dodala, že tuto skutečnost prokázala orgánům finanční správy daňovými doklady. Jelikož je nesporné, že soustavně pronajímala soubor majetku jednotlivým dopravcům a tato činnost je zdanitelným plněním podrobeným dani, vznikl jí nárok na odpočet DPH. V opačném případě by byl narušen princip neutrality DPH. Tvrdila také, že pro účely posouzení podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z pořízeného zdanitelného plnění je bez významu, že s uskutečněním zdanitelných plnění nebylo započato bezprostředně po pořízení majetku. Stěžovatelka dále namítala, že překážkou pro uplatnění nároku na odpočet DPH není to, že přijatá zdanitelná plnění byla hrazena dotacemi. Jestliže žalovaný dospěl k opačnému závěru, postupoval v rozporu s judikaturou SDEU a Nejvyššího správního soudu. Nakonec dodala, že pojmy „*veřejnoprávní činnost*“ a „*veřejná služba*“ nemají zakotvení v zákoně o DPH, a proto je neobhajitelná argumentace žalovaného založená na těchto pojmech, kterou odůvodnil nesplnění podmínek pro přiznání odpočtu na DPH. Pokud měl žalovaný za to, že činnost stěžovatelky byla výkonem působnosti v oblasti

veřejné správy, a tudíž nebyla ekonomickou činností, nepostupoval správně. 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. Argumentace obsažená v bodě 18 vyjádření k žalobě, ve které se žalovaný snažil naznačit, že stěžovatelka byla pověřena výkonem působnosti v oblasti veřejné správy, je nepatřičná.

[26] Krajský soud na výše uvedenou žalobní argumentaci v napadeném rozsudku **vůbec nereagoval**. Uvedl jen, že stěžovatelce nemůže být nárok na odpočet daně přiznán proto, že neprokázala, že plnění pořídila a následně používala v rámci své ekonomické činnosti. Dodal, že jednotlivé důkazy předestřené žalovaným svědčí o opaku a stěžovatelka se je snažila zpochybnit obecnými námitkami, které však hodnocení žalovaného nemohou vyvrátit. Krajský soud uzavřel, že se ztotožňuje s výsledným hodnocením důkazů žalovaným, dle něhož byl majetek prokazatelně pořízen a používán výhradně pro veřejnoprávní neekonomickou činnost stěžovatelky – jíž bylo faktické zabezpečení podmínek pro existenci dopravní obslužnosti ve vymezeném území.

[27] Výše popsané závěry krajského soudu neobsahují odpověď na zásadní žalobní námitky stěžovatelky. Nejvyšší správní soud proto souhlasí se stěžovatelkou, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť z něj není patrné, jak se krajský soud vypořádal s jejími žalobními námitkami, jejichž zodpovězení může být rozhodné pro posouzení důvodnosti žaloby (srovnej již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 4 As 5/2003 – 52). Pokud žalovaný dovodil, 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 tyto závěry snažila vyvrátit konkrétními argumenty (v podrobnostech viz odstavec [25] shora), bylo povinností krajského soudu na ně reagovat. Obecné a velice stručné závěry krajského soudu, které jsou obsaženy v odstavci 40 napadeného rozsudku, nejsou dostatečné, neboť z nich není patrná ani implicitní odpověď na výše vymezené žalobní námitky stěžovatelky. Strohé konstatování krajského soudu, že ve shodě s žalovaným postrádá důkaz o tom, že byl majetek pořízen a využíván k ekonomické činnosti stěžovatelky, aniž by k tomu přidal jakoukoli vlastní úvahu, není dostatečné. Jinak řečeno, krajský soud proti konkrétním tvrzením stěžovatelky nepostavil vlastní právní názor, kterým by námitky stěžovatelky vyvrátil (srovnej 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).

[28] Lze tedy shrnout, že stěžovatelka má pravdu v tom, že krajský soud svůj právní závěr o nedůvodnosti žaloby postavil na skutkových zjištěních plynoucích z vybraných důkazních prostředků (na nichž založil své úvahy žalovaný), avšak převážnou část stěžovatelčiny argumentace, v níž konkrétními důvody brojila proti závěrům žalovaného, opomenul.

[29] Povaha shledaných vad vylučuje, aby se Nejvyšší správní soud zabýval zbylými kasačními námitkami.

[30] Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu pro jeho nepřezkoumatelnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první s. ř. s.). V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[31] 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).

[32] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 28. února 2022

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu