

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juřičkové v právní věci žalobkyně: **OREDO s.r.o.**, sídlem Nerudova 104/63, Hradec Králové, zastoupené JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2018, č. j. 23009/18/5300-21441-703172, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 5. 2020, č. j. 31 Af 35/2018 - 95,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 5. 2020, č. j. 31 Af 35/2018 - 95, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Dne 23. 1. 2015 podala žalobkyně řádné tvrzení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014, ve kterém vykázala nadměrný odpočet DPH. Správce daně vydal dne 11. 2. 2015 výzvu dle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a to z důvodu vzniklých pochybností o uskutečněných a přijatých zdanitelných plněních, o správnosti určení hodnoty pořízeného majetku a jeho použití k ekonomickým činnostem a o výsledném nadměrném odpočtu.

[2] Dne 15. 6. 2015 správce daně zahájil daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014. Na základě výsledků daňové kontroly vydal dne 4. 8. 2016 platební výměr na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014, kterým žalobkyni vyměřil daň ve výši 135 692 Kč, neboť neakceptoval vykázaný nadměrný odpočet ve výši 2 942 068 Kč.

Žalobkyně dle správce daně neprokázala, že přijatá zdanitelná plnění použila pro účely uskutečňování zdanitelných plnění.

[3] Na základě odvolání žalovaný přezkoumal platební výměr ze dne 4. 8. 2016. Dospěl k závěru, že nárok na odpočet nelze uznat v plné výši, jak žalobkyně požadovala. Poměr stanovil ve výši 53,89 % a platební výměr na DPH ze dne 4. 8. 2016 změnil tak, že vlastní daň stanovenou ve výši 135 692 Kč změnil na nadměrný odpočet ve výši 1 522 913 Kč.

[4] V žalobě proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně namítala, že jí vznikl nárok na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, protože ekonomickou činnost začala vykonávat v roce 2013, kdy začala dlouhodobý majetek (pořizovaný od roku 2011) pronajímat za úplatu dopravcům.

[5] Žalobkyně namítala, že v prvostupňovém řízení prokázala, že majetek pronajímá dopravcům. Nesouhlasila s argumentem, že neunesla důkazní břemeno ohledně uskutečňování vlastní ekonomické činnosti podrobené DPH. Soustavný pronájem majetku dopravcům a poskytování souvisejících služeb dopravcům je zdanitelným plněním podrobeným dani, a proto jí náleží plný nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění. Žalobkyně z činnosti odvádí DPH. Krácení nároku je v rozporu s principem neutrality.

[6] Žalobkyně zdůraznila, že činnost vykonává na běžné komerční bázi za úplatu. Žalovaný podle ní nesprávně akcentoval, že kraje měly mít v úmyslu poskytovat odbavovací zařízení dopravcům bezplatně v rámci závazku veřejné služby. Jednalo se jen o prvotní záměr, výsledný stav je odlišný, nadto šlo o záměr krajů, nikoli žalobkyně.

[7] Služby poskytované žalobkyní za úplatu dopravcům nesplňují znaky veřejné služby. Činnost žalobkyně není dotována z veřejných zdrojů, žalobkyně z výnosů hradí své náklady a dosahuje zisk.

[8] Žalobkyně, i kdyby přistoupila na logiku žalovaného, s níž nárok krátil, měla nárok na odpočet ve výši 97 %. Žalovaný nerespektoval postupný náběh podnikatelského záměru. Zákon o DPH neukládá žalobkyni nárok na odpočet DPH z pořízeného celku krátit a posuzovat separátně za jednotlivé roky. Žalovaný k tomu ani neuvádí žádnou argumentaci. Zákon neukládá plátci daně korigovat své nároky na odpočet DPH, když tržby dosahované za používání pořízeného majetku narůstají v čase postupně.

[9] Krajský soud ve svém rozsudku shrnul skutkové okolnosti, z nichž vycházel.

[10] Z doložených smluv dle krajského soudu vyplynulo, že žalobkyně byla pověřena organizací dopravní obslužnosti na území Královéhradeckého a Pardubického kraje. Bylo ujednáno, že žalobkyně bude zajišťovat organizační servis systému IREDO, vyhodnocovat jeho ekonomickou a provozní efektivitu, navrhovat optimalizační řešení, zajišťovat informační servis systému apod.

[11] Krajský soud vyšel z žalovaným provedeného rozboru smluvních ujednání obsažených ve smlouvách o podmínkách přepravy v IDS IREDO a následných přístupových smlouvách a přisvědčil žalovanému, že činnost žalobkyně je spjata s celým dopravním systémem IREDO na území obou krajů a dovodil pozici žalobkyně při zajištění dopravní obslužnosti.

[12] V příslušných zdaňovacích obdobích let 2011 až 2013 byl majetek prokazatelně pořízen a následně používán pro veřejnoprávní neekonomickou činnost žalobkyně. Lze

rovněž usuzovat, že takový názor v počátku zastávala i žalobkyně, když si odpočty daně za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011 až 2. čtvrtletí 2013 v řádném daňovém přiznání nenárokovala. Učinila tak až k datu 30. 9. 2013, neboť došlo ke změně účelu použití nabytého majetku.

[13] Krajský soud převzal úvahu žalovaného, který odmítl argumentaci žalobkyně, že projekt není servisem pro objednatele veřejné dopravy, ale projektem pro dopravce, a vyslovil, že Královéhradecký kraj i Pardubický kraj přenesly na žalobkyni faktické zabezpečení podmínek pro existenci dopravní obslužnosti v odpovídající kvalitě v územních obvodech, ve kterých oba kraje vykonávají svoji působnost. Žalobkyně se tedy spolupodílí na fungování veřejné služby v oblasti dopravní obslužnosti.

[14] Krajský soud přisvědčil žalovanému, že přijatá zdanitelná plnění nemohla mít bezprostřední přímou souvislost s pronájmem movitých věcí dopravcům. Vzhledem k tomu, že žalobkyně na základě výzvy nepředložila stanovení odpočtu v poměrné výši, ani neprokázala splnění podmínek pro uplatnění plného nároku na odpočet, přistoupil správce daně ke stanovení konečného výpočtu daně v poměrné výši. S tímto postupem krajský soud souhlasil a souhlasil také s konečným výpočtem poměru žalovaným ve výši 53,89 %, na základě kterého si žalobkyně dle žalovaného mohla nárokovat odpočet.

[15] Krajský soud zdůraznil, že žalobkyně byla vyzvána, aby určitý poměr pro výpočet daňové povinnosti stanovila sama a vzhledem k tomu, že tak neučinila, musel ke stanovení výpočtu přistoupit žalovaný na základě vlastní úvahy. Krajský soud dospěl k závěru, že postup žalovaného byl logický a dostatečně podložený.

[16] Z výše uvedených důvodů krajský soud neshledal žalobu důvodnou.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[17] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[18] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu a uplatnila řadu námitek proti jednotlivým závěrům žalovaného, resp. krajského soudu. Vzhledem k posouzení důvodnosti kasační stížnosti však Nejvyšší správní soud nemá za potřebné jednotlivé věcné důvody podrobněji rekapitulovat.

[19] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil.

[20] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry krajského soudu. Zdůraznil, že jádro sporu spočívá v tom, zda stěžovatelka v daňovém řízení prokázala, že pořízený dlouhodobý majetek byl již při pořízení určen pro užití v rámci ekonomické činnosti, a setrval na závěru, že stěžovatelka nerozptýlila důvodné pochybnosti správců daně, že majetek byl pořízen k plnění veřejnoprávní neekonomické činnosti, tedy bez nároku na odpočet DPH.

[21] Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou, že krajský soud některé důkazní prostředky opomenul.

[22] V replice stěžovatelka zopakovala, že prokázala, že přijaté zdanitelné plnění pořídila a použila pro uskutečňování ekonomické činnosti.

## III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[24] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[25] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, neboť teprve shledá-li Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu přezkoumatelným, lze přezkoumat případ i věcně.

[26] Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudků krajských soudů vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS). V rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, Nejvyšší správní soud vyslovil, že pokud *„z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“* V rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že lze *„za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody.“* Zrušení napadeného rozsudku pro nepřezkoumatelnost přichází v úvahu zejména tehdy, opomene-li správní soud na námitku účastníka zcela reagovat (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).

[27] Stěžovatelka namítala nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu z několika důvodů: 1) Krajský soud podle stěžovatelky nedostatečně odůvodnil svůj závěr, že stěžovatelka vykonávala neekonomickou veřejnou službu, a vystačil si s konstatováním souvislosti s IDS IREDO, resp. s dopravní obslužností zajišťovanou kraji prostřednictvím dopravců. 2) Krajský soud podle stěžovatelky nedostatečně a částečně nesrozumitelně odůvodnil své posouzení účelu pořízení a použití zdanitelného plnění, resp. existenci bezprostřední a výlučné souvislosti se zdanitelným plněním na výstupu (pronájmem a službami dopravcům). 3) Nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů je dle stěžovatelky rozsudek krajského soudu také v otázce posouzení faktického použití předmětného zdanitelného plnění. 4) Krajský soud ignoroval námitky ohledně porušení zásady neutrality DPH. 5) Jádro žalobních námitek krajský soud vypořádal ve třech bodech (34, 35 a 37). Bod 34 (a částečně i bod 35) se týká jiných zdaňovacích období a vychází

ze skutkových zjištění (zajišťování dopravní obslužnosti), která se nevztahují ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí roku 2014, bod 37 obsahuje jen holý závěr bez relevantního odůvodnění. Jednalo se přitom o věc skutkově složitou.

[28] O jiné věci téže stěžovatelky, v níž byly sporné obdobné právní otázky a rovněž žalobní a v reakci na obdobně odůvodněné rozhodnutí krajského soudu i stížní argumentace byla koncipována srovnatelně, již Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 28. 2. 2022, č. j. 3 Afs 214/2020 - 63. V této věci Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil pro nepřezkoumatelnost. Nejvyšší správní soud neshledal důvod nyní projednávaný případ posoudit odlišně.

[29] Krajský soud totiž na žalobní argumentaci dostatečně nereagoval. Jen se přiklonil k názoru žalovaného, zopakoval jeho argumentaci a ztotožnil se s ní. Žalobní námitky krajský soud stěžovatelky označil za obecné a vypořádal je tak, že nemohou závěr žalovaného vyvrátit.

[30] Závěry krajského soudu tedy neobsahují odpověď na zásadní žalobní námitky stěžovatelky, jimiž polemizuje se závěry vyjádřeným v rozhodnutí žalovaného. 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.

[31] 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 v žalobě pokusila tyto závěry vyvrátit konkrétní argumentací, bylo povinností krajského soudu na ně reagovat. Obecné, strohé a především z rozhodnutí žalovaného převzaté závěry krajského soudu nejsou dostatečné, neboť z nich není patrná ani implicitní odpověď na stěžovatelčiny žalobní námitky. 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).

[32] Nejvyšší správní soud proto i v nyní projednávaném případě dal stěžovatelce za pravdu, 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 argumentace stěžovatelky opomenul.

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

[34] 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 tvrzený 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 přiléhavou judikaturu, s níž jsou jeho závěry v souladu.

## IV. Závěr a náklady řízení

[36] S ohledem na shora uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž podle § 110 odst. 4 s. ř. s. bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušovacím rozsudku.

[37] V dalším řízení tedy krajský soud náležitě vypořádá žalobní námitky. Krajský soud v dalším řízení podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. rozhodne také o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. června 2022

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu