



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K
J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **TITUS CZ s. r. o., v likvidaci** se sídlem Tovární 1112, Chrudim, zastoupeného JUDr. Ladislavem Sádlíkem, advokátem se sídlem Holečkova 103/31, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2012, čj. 7748/12-1300-607589, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 11. 12. 2013, čj. 52 Af 27/2013 – 60,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Rozhodnutím ze dne 14. 6. 2010, čj. 75779/10/233912601967 (dále též „prvostupňové rozhodnutí“), Finanční úřad v Chrudimi (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci penále a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2007.
2. Rozhodnutím ze dne 19. 12. 2012, čj. 7748/12-1300-607589 (dále jen „napadené rozhodnutí“), Finanční ředitelství v Hradci Králové změnilo k žalobcovu odvolání rozhodnutí správce daně tak, že zvýšilo dodatečně doměřenou daň z částky 29 323 Kč na částku 93 923 Kč a zvýšilo i předepsané penále.
3. Ve věci původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Hradci Králové, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky.

Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Hradci Králové, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství (dále též „žalovaný“).

II.

4. Žalobce podal proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočce v Pardubicích. Krajský soud žalobu zamítl. Uvedl, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, neboť je v něm podrobně popsáno, jaké skutečnosti žalovaný zjistil, jak je právně posoudil a jakými úvahami se přitom řídil. Povinnost orgánů veřejné moci řádně odůvodnit svá rozhodnutí nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Podstatné je, aby se správní orgán či následně správní soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení. Krajský soud také odkázal na judikaturu Ústavního soudu, podle které nelze považovat za porušení práv žalobce, pokud správní orgány nepřivědly jeho argumentaci.

5. Podle ustálené judikatury Soudního dvora EU (dále též „Soudní dvůr“) má společný systém daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) zajistit neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH. Aby mohl být přiznán nárok na odpočet, musí existovat přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním či několika plněními na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (srov. rozsudky Soudního dvora ve věci *Midland Bank* ze dne 8. 6. 2000, sp. zn. C-98/98, a ve věci *Abbey National* ze dne 22. 2. 2001, sp. zn. C-408/98). Nárok na odpočet lze přiznat i bez přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a plněním na výstupu, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních výdajů osoby povinné k dani a jsou jako takové součástí ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady totiž mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou situací osoby povinné k dani (srov. rozsudek Soudního dvora ve věci *Becker* ze dne 21. 2. 2013, sp. zn. C-104/12). V obou případech je však nezbytné, aby náklady na pořízení plnění na vstupu byly vyjádřeny v ceně konkrétních plnění na výstupu nebo v ceně zboží či služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejích hospodářských činností. Bylo tedy nutné ověřit, zda uvedená souvislost vyplývá ze všech okolností týkajících se dotčených transakcí, což žalovaný učinil.

6. Žalovaný neuznal nároky žalobce na odpočet DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění od Ing. M. K. ve výši 25 523 Kč z důvodu, že přijaté služby souvisely s inkasem pohledávek. Náklady na tato plnění nebylo možné považovat ani za režijní náklady (tj. náklady vztahující se zpravidla k podpurným organizačním procesům, u nichž není možné určit přímou souvislost s plněním na výstupu), neboť tyto náklady se jednoznačně vztahovaly ke konkrétním transakcím, které nebyly předmětem DPH. Uvedené náklady se tedy nevztahovaly k ekonomické činnosti žalobce jako celku, a to zvláště za situace, kdy žalobce nevyvíjel v rozhodném období téměř žádnou ekonomickou činnost (v roce 2007 vystavil pouze tři daňové doklady na plnění na výstupu a v roce 2008 pouze dva). Žalobce ani netvrdil, že na výstupu uskutečnil zdanitelné plnění, které by vyvolalo výše popsané náklady, ani netvrdil, jak konkrétně se tyto náklady promítly do jím dodávaných služeb.

7. Na výše uvedeném nic nemění ani obsah statě Ing. Jiřího Škampy, daňového poradce, kterou žalobce argumentoval v žalobě. Uvedená stat' obsahuje pouze obecné úvahy a nevztahuje se ke skutkovým okolnostem projednávané věci. Po žalovaném nelze rozumně požadovat, aby obecně vymezil obsah pojmu režijní náklady či jiných neurčitých právních pojmů, neboť ten je vždy nutno vymezit ve vztahu ke konkrétním skutkovým okolnostem.

8. Žalobou napadené rozhodnutí rovněž nebylo podle názoru krajského soudu nepředvídatelné. Žalovaný vydal napadené rozhodnutí poté, co krajský soud zrušil rozsudkem ze dne 14. 9. 2012, čj. 31 Af 44/2012 – 45, původní rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2012, čj. 1721/12-1300-607589. Již v tomto rozsudku krajský soud uvedl, že postup správce daně a žalovaného nebyl vůči žalobci překvapivý, neboť pouhou akceptací daňových příznání žalobce za období 2005 a 2009 ze strany správce daně nelze považovat za porušení zásady předvídatelnosti.

9. Žalovaný postupoval při vydání napadeného rozhodnutí ve shodě s judikaturou Soudního dvora, jak mu uložil krajský soud v rozsudku čj. 31 Af 44/2012 – 45. Klíčový byl zejména rozsudek Soudního dvora ve věci BLP Group, sp. zn. C-4/94, jímž Soudní dvůr neuznal nárok na odpočet daně z právních poradenských služeb přijatých pro účely prodeje nakoupených akcií, neboť ten byl ekonomickou činností osvobozenou od DPH bez nároku na odpočet daně.

10. Krajský soud se ztotožnil s žalovaným, že plnění přijaté žalobcem od Ing. K. se týkalo též prodeje pohledávek, a bylo tedy použito pro plnění osvobozené od DPH bez nároku na odpočet daně. Ostatní plnění se vztahovala k inkasu pohledávek, které nebylo předmětem DPH. Rovněž se nejednalo o takové plnění, které by mělo charakter režijních nákladů.

11. Žalobce rovněž namítl, že správce daně nejprve uznal žalobcův nárok na odpočet DPH za 3. čtvrtletí 2007 z důvodu pořízení nového vozidla, a to na základě výsledků vytýkacího řízení. Posoudil přitom jako oprávněné žalobcovy nároky na odpočet DPH z režijních služeb spojených s inkasem pohledávky. Následně zahájil daňovou kontrolu a dospěl k závěru, že žalobce nemohl uplatnit odpočet DPH z režijních služeb spojených s inkasem pohledávky. Při dvojnásobném posouzení věci měli správce daně i žalovaný uplatnit vůči žalobci příznivější interpretaci. Krajský soud uvedené námitce nepřisvědčil, neboť předmětem daňové kontroly byly jiné skutečnosti, než které byly předmětem vytýkacího řízení. Teprve v průběhu daňové kontroly žalobce přiřadil přijatá plnění k činnosti, z níž mu nevznikl nárok na odpočet DPH. Výsledné posouzení věci tak vyplynulo z výsledků daňové kontroly. Nejednalo se tedy o svévolnou změnu právní kvalifikace.

III.

12. Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost.

13. Stěžovatel nesouhlasil s názorem krajského soudu, že v letech 2007 a 2008 nevyvíjel téměř žádnou ekonomickou činnost. K takovému závěru nelze dospět pouze na základě množství vystavených daňových dokladů. Ekonomická činnost stěžovatele spočívala v úplatném nabývání pohledávek třetích osob (postupitelů), které následně vymáhal jako vlastní majetek na svůj účet a riziko. Stěžovatel odkoupil tyto pohledávky za nižší cenu, než činila jejich nominální hodnota včetně příslušenství. Tím poskytl třetím osobám službu obdobnou faktoringu a uskutečnil tak zdanitelné plnění podle směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“).

14. Rozdíl mezi kupní cenou pohledávek a jejich nominální hodnotou (ve výši desítek procent) představoval cenu této služby a náklady s touto službou spojené, a dále mohl vyjadřovat i další okolnosti, například rizikovitost pohledávky. Ekonomická činnost přinesla v letech 2007 a 2008 stěžovateli zisk, neboť souhrn výnosů z vymožených částek převýšil souhrn nákladů na pořízení pohledávek. Zisk byl předmětem daně z příjmu. V souvislosti s uvedenou ekonomickou činností stěžovatel přijal plnění v podobě služeb od Ing. M. K.. Tyto služby měly charakter režijních nákladů.

15. Stěžovatel je přesvědčen, že mu vzhledem k výše uvedenému vznikl nárok na odpočet DPH podle Směrnice, neboť byl osobou povinnou k dani v postavení plátce daně, vykonával ekonomickou činnost jako takovou a přijal plnění ve formě služby v souvislosti s ekonomickou činností.

16. Stěžovateli náležel nárok na odpočet DPH z postoupených pohledávek také podle § 524 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), neboť na něj jako na nabyvatele pohledávek přešla všechna práva s nimi spojená.

17. Krajský soud postupoval nesprávně, pokud posoudil stěžovatelův nárok na odpočet podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění do 30.10.2007 (dále jen „zákon o DPH“), neboť tento zákon je v rozporu se Směrnicí. Podle § 14 odst. 5 zákona o DPH není postoupení pohledávky službou, a tedy ani předmětem daně. To je v rozporu s čl. 24 odst. 1 Směrnice, podle kterého je poskytnutím služby každé plnění, které není dodáním zboží, a v rozporu s čl. 25 Směrnice, podle kterého je postoupení nehmotného majetku jednou z možných forem služeb. Dále je § 14 odst. 5 zákona o DPH v rozporu s čl. 135 odst. 1 písm. d) Směrnice [pozn. NSS: stěžovatel nesprávně uvádí čl. 135 odst. 1 písm. b) Směrnice], podle kterého je vymáhání pohledávek vyloučeno z plnění osvobozených od daně. Stěžovatel také uvedl, že § 72 zákona o DPH stanoví řadu omezení pro uplatnění odpočtu DPH, což je v rozporu s čl. 167 Směrnice, podle kterého nárok na odpočet vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

18. Stěžovatel také namítl, že správce daně přiznal stěžovateli nárok na odpočet DPH ze služeb přijatých od Ing. K. za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2005, a na základě výsledku vytykáčického řízení také za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2007. Správce daně však následně provedl daňovou kontrolu, během které dospěl k závěru, že stěžovatel nemohl uplatnit odpočet DPH ze služeb od Ing. K. ve zdaňovacím období 3. čtvrtletí 2007. Tím správce daně nepřípustně zasáhl do legitimního očekávání stěžovatele.

IV.

19. Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný ztotožnil s napadeným rozsudkem krajského soudu. Při posuzování charakteru a účelu přijatých zdanitelných plnění vycházel z informací přímo od stěžovatele. Dospěl k závěru, že přijatá zdanitelná plnění se vztahovala výhradně k inkasu pohledávek, které není předmětem DPH podle § 2 zákona o DPH, a nelze proto uplatnit odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění souvisejících s tímto inkasem. Tato zdanitelná plnění neměla ani charakter režijních nákladů, neboť souvisela s konkrétními transakcemi, a nikoli s ekonomickou činností stěžovatele jako celku. Stěžovatel netvrdil, jak konkrétně se tato zdanitelná plnění promítla do jím dodávaných služeb. Rovněž netvrdil a neprokazoval, že vůbec uskutečnil na výstupu specifické plnění zdanitelné z titulu DPH, které by vyvolalo výše popsané náklady, což bylo pro věc podstatné.

V.

20. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

21. Kasační stížnost není důvodná. Stěžovatel uvedl, že služby přijaté od Ing. K. se týkaly inkasa (1) či prodeje (2) konkrétních pohledávek, které stěžovatel nabyl od třetího subjektu. Bylo třeba posoudit, zda bylo takové plnění následně použito pro uskutečnění zdanitelného plnění

podle § 72 zákona o DPH. Nejvyšší správní soud dospěl ve shodě s krajským soudem k závěru, že tomu tak nebylo.

22. Společný systém daně z přidané hodnoty stojí na principu, že daň je vybírána za každé dodání zboží a za každé poskytování služeb, které osoba povinná k dani uskutečňuje za úplatu (srov. např. rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 10. 2007, Navicon SA, C-97/06, Sb. s. r. s. I-8755, bod 21). Tento základní princip je dále rozpracován a konkretizován v jednotlivých ustanoveních Směrnice, z nichž vychází i česká právní úprava. Ve vztahu k DPH ze služeb je základní pravidlo obsaženo v čl. 2 odst. 1 písm. c) Směrnice, podle kterého je předmětem DPH poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Tomuto ustanovení odpovídá § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, podle kterého je předmětem daně poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.

23. Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že cílem režimu odpočtů stanoveného Směrnicí je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH má zajistit neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností, bez ohledu na jejich účel nebo výsledek, za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz rozsudky ze dne 22. 3. 2012, Klub, C-153/11, bod 35, a ze dne 4. 10. 2012, PIGI, C-550/11, bod 21).

24. K tomu, aby byl nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, je podle Soudního dvora v zásadě nezbytné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet (viz rozsudky ze dne 8. 6. 2000, Midland Bank, C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 24, a ze dne 22. 2. 2001, Abbey National, C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 26).

25. Nárok na odpočet je však rovněž přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních výdajů této osoby povinné k dani a jsou jako takové složkou ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady mají podle Soudního dvora přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (viz rozsudek ze dne 21. 2. 2013, Becker, C-104/12, bod 20).

26. V prvním i druhém případě existence přímé a bezprostřední souvislosti předpokládá, že náklady na pořízení plnění na vstupu jsou vyjádřeny v ceně konkrétních plnění na výstupu nebo v ceně zboží či služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejích hospodářských činností (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 29. 10. 2009, SKF, C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, bod 60, ze dne 16. 2. 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, bod 48, a ze dne 30. 5. 2013, X, C-651/11, bod 55).

27. Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel uplatnil v daňovém přiznání za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2007 nárok na odpočet DPH ve výši 281 120 Kč. Protože v daňovém přiznání vykázal pouze osvobozená uskutečněná zdanitelná plnění a neobvykle vysoký nárok na odpočet, vyzval jej správce daně postupem podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), aby se k věci vyjádřil a prokázal rozhodné skutečnosti. Při místním šetření dne 21. 11. 2007 správce daně zjistil, že zvýšený nárok na odpočet vznikl v důsledku nákupu nákladního automobilu.

Protože namátkovou kontrolou nezjistil nedostatky, přiznal stěžovateli nárok na odpočet v uplatněné výši.

28. Při místním šetření dne 27. 4. 2009 stěžovatel popsal správci daně postup při účtování nákupu a inkasa pohledávek v rámci své ekonomické činnosti. Na základě tohoto sdělení správce daně zahájil dne 1. 9. 2009 daňovou kontrolu za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2007 a 2008, neboť pojal pochybnosti o správnosti stěžovatelova postupu při uplatnění nároku na odpočet v těchto obdobích. Při daňové kontrole vyšlo najevo, že stěžovatel uplatnil ve 3. čtvrtletí roku 2007 nárok na odpočet DPH z veškerých přijatých zdanitelných plnění v plné výši, ačkoli k tomu nebyly splněny podmínky. Správce daně neuznal stěžovateli nárok na odpočet ve výši 64 600 Kč ze služeb přijatých od Ing. K., protože souvisely s prodejem pohledávek nabytých od jiného subjektu. Dále neuznal nárok na odpočet ve výši 25 523 Kč ze služeb přijatých od Ing. K., neboť souvisely s inkasem pohledávek, a neuznal ani odpočet ve výši 3800 Kč ze služeb přijatých od společnosti SYNORGA, spol. s r. o., protože souvisely s pohledávkou jiného zájemce. Celkem byla stěžovateli doměřena daň ve výši 93 923 Kč.

29. Nelze přisvědčit námitce, že služby přijaté od Ing. K. měly ve vztahu ke stěžovatelově celkové ekonomické činnosti charakter režijních nákladů. Pojem „režijní náklady“ nemá právní definici, ale jedná se o pojem z oblasti ekonomie. Jako režijní (nepřímé) náklady se označují náklady, které zpravidla souvisejí s podpurnými procesy organizace a které nelze přiřadit ke konkrétnímu výstupu její ekonomické činnosti (například ke konkrétnímu zboží či službě).

30. Z hlediska nároku na odpočet DPH však není rozhodné, jestli mělo přijaté zdanitelné plnění ekonomický charakter přímého či režijního nákladu, ale zda bylo použito k uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu podle § 72 zákona o DPH. Pokud plátce daně použil přijaté zdanitelné plnění i k uskutečnění jiného než zdanitelného plnění, mohl uplatnit nárok na odpočet pouze v krácené výši (srov. § 76 odst. 1 zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2008). Proto je třeba pojem „režijní náklady“ ve vztahu k § 76 odst. 1 zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2008 vykládat tak, že se jím rozumí přijatá zdanitelná plnění na vstupu (bez ohledu na to, zda se z hlediska ekonomie jedná o režijní či přímé náklady), u nichž lze uplatnit nárok na odpočet pouze v krácené výši, neboť je plátce daně použil jak pro uskutečnění zdanitelných plnění, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle § 75 zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2008.

31. Stěžovatel uvedl v daňovém řízení, že služby přijaté od Ing. K. se týkaly inkasa či prodeje konkrétních pohledávek, které stěžovatel nabyl od třetího subjektu. Inkaso nabytých pohledávek stěžovatel realizoval na svůj účet a ve svůj prospěch, neposkytoval tak službu třetí osobě za úplat. Z toho důvodu se nejednalo zdanitelné plnění podle § 2 zákona o DPH. V případě postoupení úplatně nabytých pohledávek dalšímu postupníkovi stěžovatel realizoval plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, výslovně uvedené v § 54 odst. 1 písm. u) zákona o DPH ve spojení s § 75 a § 51 zákona o DPH. Ani u inkasa pohledávek, ani u jejich dalšího prodeje tak nebyly splněny podmínky pro vznik nároku na odpočet podle § 72 zákona o DPH. Stěžovatel rovněž neprokázal, že služby od Ing. K. použil v souladu s § 76 odst. 1 zákona o DPH jak pro uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 zákona o DPH, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle § 75 zákona o DPH. Nevznikl mu proto nárok na odpočet z těchto plnění ani v krácené výši.

32. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že stěžovateli náležel nárok na odpočet DPH s odkazem na § 524 odst. 2 občanského zákoníku, podle kterého přechází s postoupenou pohledávkou i její příslušenství a práva s ní spojená. Nárok na odpočet daně není příslušenstvím pohledávky ani právem s ní spojeným, neboť jeho vznik a trvání nezávisí na pohledávce

jako takové, ale vzniká konkrétnímu plátcí daně v souvislosti s uplatněním daně na vstupu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2010, čj. 9 Afs 2/2010 – 243). Jedná se tedy o osobní právo plátce daně, které mu svědčí za podmínek stanovených zákonem o DPH. Nárok na odpočet nelze odloučit od postavení konkrétního plátce daně, neboť úzce souvisí s rozsahem zdanitelných plnění, která přijal na vstupu a která uskutečnil na výstupu. Nárok na odpočet daně proto nepřechází na nového nabyvatele pohledávky.

33. Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s námitkou, že zákon o DPH je v rozporu se Směrnicí. Stěžovatel dovozoval tento rozpor výhradně z porovnání § 14 odst. 5 písm. d) a § 72 zákona o DPH s vybranými ustanoveními Směrnice.

34. Podle § 14 odst. 5 písm. d) zákona o DPH se za poskytnutí služby pro účely tohoto zákona nepovažuje postoupení vlastní pohledávky vzniklé plátcí. Toto ustanovení tedy nedopadá na případ stěžovatele, neboť stěžovatelova sporná činnost nespočívala v postupování vlastních jemu vzniklých pohledávek. Pro úplnost se však poznamenává, že uvedené ustanovení odpovídá čl. 2 odst. 1 písm. c) Směrnice, podle kterého je předmětem DPH i poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Postoupením vlastní pohledávky postupitel pouze nakládá s vlastním majetkem a neposkytuje tím službu za úplatu. V tomto kontextu je třeba vnímat i čl. 24 odst. 1 a čl. 25 Směrnice, které navazují na základní vymezení pojmu „poskytování služby za úplatu“ v čl. 2 odst. 1 písm. c) Směrnice při zachování jeho podstaty. Proto § 14 odst. 5 písm. d) zákona o DPH není v rozporu ani s těmito ustanoveními Směrnice. Uvedené ustanovení zákona o DPH nelze porovnávat s čl. 135 odst. 1 písm. d) Směrnice, neboť tento článek se týká služeb spočívajících ve vymáhání pohledávek, a nikoli postupování vlastních pohledávek třetím subjektům.

35. Nelze přisvědčit ani námitce, že § 72 zákona o DPH stanoví řadu omezení pro uplatnění odpočtu DPH, a proto je v rozporu s čl. 167 Směrnice. Podle tohoto článku Směrnice nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Uvedený článek obecně upravuje okamžik vzniku nároku na odpočet, ale neříká nic o jeho rozsahu. Rozsah nároku na odpočet je upraven v navazujících člancích, které stěžovatel při své úvaze nezmiňuje. Nelze proto souhlasit se stěžovatelem, že čl. 167 je jediným ustanovením Směrnice, které vymezuje podmínky nároku na odpočet DPH.

36. Z čl. 167 Směrnice a následujících vychází § 72 zákona o DPH a na něj navazující ustanovení. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH má plátcé nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

37. Nejvyšší správní soud neshledal rozpor mezi těmito ustanoveními zákona o DPH a Směrnicí ve vztahu k věci stěžovatele. Již čl. 168 Směrnice předpokládá, že nárok na odpočet může osobě povinné k dani vzniknout pouze tehdy, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro účely vlastních zdaněných plnění. Ani na základě Směrnice tedy nelze dovodit nárok na odpočet u těch plnění, která vůbec nejsou předmětem DPH. Navazující čl. 169 Směrnice vyjmenovává, u kterých osvobozených plnění lze uplatnit nárok na odpočet. Finanční činnosti týkající se pohledávek nepatří mezi tato osvobozená plnění s nárokem na odpočet, až na výjimku týkající se přeshraničního postoupení pohledávek se jedná o plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, čemuž odpovídá i § 72 odst. 1 zákona o DPH.

38. Stěžovatel namítl, že mu nárok na odpočet daně náležel v plné výši, neboť veškerá přijatá plnění souvisela s jeho ekonomickou činností, a uvedl, že rozsah jeho ekonomické činnosti nelze hodnotit pouze podle množství jím vystavených daňových dokladů. Se stěžovatelem lze souhlasit

pouze do té míry, že rozsah jeho ekonomické činnosti nelze vyhodnotit pouze na základě množství jím vystavených daňových dokladů. Ze strany žalovaného i ze strany krajského soudu se však jednalo pouze o podpůrný argument, který neměl vliv na správnost dalších úvah.

39. Stěžovatel namítl, že princip jeho činnosti je shodný jako v případě tzv. faktoringu, byť je větší rozdíl mezi nominální hodnotou a cenou, za kterou pohledávku koupil. Stěžovatel uplatnil námitku týkající se faktoringu poprvé až v kasační stížnosti, byť v návaznosti na argumentaci krajského soudu. Současně však uplatnil tuto námitku jako součást širší argumentace tvrzeného nesouladu zákona o DPH se Směrnicí, který namítl již v řízení před krajským soudem. Stěžovatel však v daňovém řízení netvrdil, že by služby od Ing. K., z nichž uplatňoval daň na vstupu, měly souvislost s jeho činností mající znaky faktoringu. Z nich by totiž musel, v právním postavení faktora, odvést daň na výstupu. Se zřetelem ke skutkovému stavu této věci se proto Nejvyšší správní soud zabýval relativně obecnou kasační námitkou potud, zda činnost stěžovatele mohla být vůbec za faktoring považována.

40. Pojem faktoring není v českém právním řádu definován. Jedná se o zvláštní způsob správy a vymáhání krátkodobých pohledávek realizovaný zpravidla na základě dlouhodobé rámcové smlouvy, při kterém postupitel úplatně postupuje faktorovi své v budoucnu splatné pohledávky za odběrateli. Postupitel tím získává okamžité finanční prostředky, čímž zvyšuje svoji likviditu. Zároveň šetří čas a náklady spojené s vymáháním pohledávek, neboť nutnost výkonu těchto činností přechází na faktora jako nového věřitele. Jako protiplnění za faktoring postupitel hradí faktorovi odměnu v podobě faktoringové provize, která je určena zpravidla paušální sazbou z nominální hodnoty postoupené pohledávky. Výše úplaty za postoupení pohledávky tak ve výsledku odpovídá nominální hodnotě pohledávky snížené o faktoringovou provizi. Konkrétní podoba faktoringu vyplývá vždy ze specifických okolností jednotlivých smluvních vztahů – může se lišit jak ve výši faktoringové provize (a případných dalších poplatků a náhrad), tak i v rozsahu postupovaných pohledávek či v podmínkách ručení postupitele za dobytost. Podle rozsahu ručení se rozlišuje pravý faktoring, u kterého postupitel neručí za dobytost pohledávek, a faktoring nepravý (quasi faktoring), u něhož postupitel ručí za dobytost pohledávek, popřípadě je jejich dobytost zajištěna jiným způsobem, například vázaností cese na rozvazovací podmínku či sjednáním možnosti odstoupit od smlouvy pro nedobytnost. Dále lze rozlišovat faktoring otevřený a tichý podle toho, zda strany faktoringové smlouvy oznámily existenci faktoringu dlužníkovi, či nikoli (srov. Bejček, J., Eliáš, K., Raban, P. a kol. Kurs obchodního práva. Obchodní závazky. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2007, marg. č. 319 – 322, dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2008, čj. 9 Afs 205/2007 – 61).

41. Podle čl. 135 odst. 1 písm. d) Směrnice členské státy osvobodí od daně „činnosti včetně sjednávání týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání pohledávek.“ Shodnou úpravu obsahoval i čl. 13 část B písm. d) bod 3 šesté směrnice Rady č. 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, nahrazené od 1. 1. 2007 nynější Směrnicí (dále jen „Šestá směrnice“).

42. Anglické a švédské znění čl. 13 části B písm. d) bod 3 Šesté směrnice zahrnovalo ve výluce z osvobození od daně vedle vymáhání pohledávek výslovně i faktoring. V rozsudku ze dne 26. 6. 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Soudní dvůr uvedl, že ostatní jazykové verze Šesté směrnice musí být interpretovány v tom smyslu, že zahrnují veškeré formy faktoringu, a zdůraznil, že základním cílem faktoringu je dosáhnout vymožení dluhu od třetí strany. Proto je třeba na faktoring nahlížet jako na jednu z variant obecného institutu vymáhání pohledávek, bez ohledu na formu, v níž je realizován (bod 77. rozsudku). Soudní dvůr uzavřel,

že obchodování spočívající v nákupu pohledávek při převzetí rizika jejich nesplacení za protihodnotu v podobě provize představuje ekonomickou činnost podle čl. 2 a 4 Šesté směrnice. Subjekt, který takovou činnost realizuje, se nachází v postavení plátce daně a má nárok na odpočet DPH podle čl. 17 Šesté směrnice. Zároveň uvedl, že shora popsaná ekonomická činnost odpovídá pojmu „vymáhání dluhů a faktoring“ podle čl. 13 části B písm. d) bodu 3 Šesté směrnice, a je proto vyloučena z osvobození od daně podle tohoto ustanovení.

43. Shora uvedeným ustanovením směrnic a závěrům Soudního dvora odpovídá i § 54 odst. 1 písm. u) *in fine* zákona o DPH, podle kterého patří vymáhání dluhů a faktoring mezi finanční činnosti, které nejsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně podle § 51 zákona o DPH.

44. Ze shora uvedeného také vyplývá, že protiplněním za faktoringové služby je faktoringová provize. Tato provize je zdanitelným plněním, neboť vzniká v rámci finanční činnosti výslovně vyloučené z osvobození od DPH. Stěžovatel se domnívá, že v jeho případě bylo možné za „faktoringovou provizi“ považovat rozdíl mezi kupní cenou pohledávky a její nominální hodnotou. Stěžovatel však netvrdil a ani neprokázal, že by měl s postupiteli v souvislosti s nabytím jejich pohledávek sjednanou takovou formu faktoringové provize. Již z toho důvodu nelze na jeho spornou ekonomickou činnost nahlížet jako na faktoring.

45. Stěžovatel také uvedl, že nabýval pohledávky od třetích osob za cenu o desítky procent nižší, než činila nominální hodnota pohledávky. Tento rozdíl vyjadřoval jak cenu poskytnuté „služby“, tak náklady s touto službou spojené, a mohl vyjadřovat například i rizikovitost pohledávky či její stáří. I tyto okolnosti nasvědčují závěru, že stěžovatel ve skutečnosti neposkytoval faktoringové služby, neboť cenu za postupování pohledávek sjednával s ohledem na jejich hospodářskou hodnotu, a nikoli jako předem pevně určené procento z objemu postoupených pohledávek.

46. V této souvislosti lze podpůrně odkázat na rozsudek Soudního dvora ve věci ze dne 27. 10. 2011, GFKL Financial Services, C-93/10. V něm Soudní dvůr uvedl, že pokud nabývací cena pohledávky při cesi odrážela její skutečnou hospodářskou hodnotu (například i rizikovitost), postupník takové pohledávky nezískal od postupitele žádnou protihodnotu, a tedy neprováděl ekonomickou činnost ani neposkytoval služby podle Směrnice. Rozdíl mezi jmenovitou hodnotou a nabývací cenou postoupených pohledávek v takovém případě nepředstavuje (na rozdíl od faktoringu) protiplnění za službu, ale odráží skutečnou hospodářskou hodnotu těchto pohledávek v okamžiku jejich postoupení, která se odvíjí od rizikovitosti těchto pohledávek a zvýšeného rizika nesplacení ze strany dlužníků. Nejedná se tedy o faktoring podle rozsudku ve věci C-305/01 (srov. body 22-26 rozsudku).

47. Nelze proto přisvědčit námitce stěžovatele, že jeho činnost principiálně odpovídala faktoringu. Navíc stěžovatel neprokázal, že by uskutečňoval vymáhání pohledávek dle čl. 135 odst. 1 písm. d) Směrnice ve prospěch třetí osoby a tím poskytoval službu, která by byla zdanitelným plněním podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, ze kterého by mu vznikla povinnost zaplatit daň na výstupu. Tak tomu bylo pouze v případě, který stěžovatel vyřizoval pro společnost United Energy (viz strana 10 žalobou napadeného rozhodnutí). Tam správce daně uznal souvislost služby poskytnuté Ing. K. se službou stěžovatele ve prospěch uvedené společnosti, která byla zdaněna daní na výstupu. V ostatních případech tomu tak nebylo, v případě tvrzeného prodeje pohledávek šlo o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet [§ 54 odst. 1 písm. u) zákona o DPH], v případě inkasa pohledávky se vůbec nejednalo o plnění, které by bylo předmětem daně. Je proto správný názor, že služby od Ing. K.

bylo v těchto případech třeba považovat za konečné plnění, ze kterého si stěžovatel nemohl nárokovat odpočet daně.

48. Stěžovatel na závěr namítl, že správce daně zasáhl do jeho legitimního očekávání tím, že ohledně zdaňovacího období 3. čtvrtletí 2007 zahájil daňovou kontrolu, ačkoli ohledně totožného zdaňovacího období již dříve provedl vytykáací řízení, během kterého nenalezl žádné nesrovnalosti. Ani tuto námitku neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

49. Povahou vytykáacího řízení podle § 43 zákona o správě daní a poplatků a jeho vztahem k daňové kontrole podle § 16 téhož zákona se podrobně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 27. 7. 2010, čj. 5 Afs 92/2008 – 147, publ. pod č. 2137/2010 Sb. NSS. V něm dospěl k závěru, že ve vztahu k určité daňové povinnosti lze provést jak vytykáací řízení, tak daňovou kontrolu v případě, že vyměřovací řízení bylo zahájeno podáním daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání. Je tomu tak proto, že vytykáací řízení opravňuje správce daně toliko k výzvě, aby daňový subjekt doložil určité skutečnosti, zatímco daňová kontrola správcí daně umožňuje i značně intenzivní zjišťovací zásahy vůči daňovému subjektu. Zpravidla je proto na místě nejprve zahájit vytykáací řízení. Okamžitá daňová kontrola bude zpravidla na místě jen tam, kde bude mít správce daně vážný důvod se domnívat, že vytykáací řízení by nepostačovalo k dosažení účelu daňového řízení.

50. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2007, čj. 7 Afs 193/2006 – 79, publ. pod č. 2329/2011 Sb. NSS, uplatnění nároku v daňovém přiznání a jeho vyměření správcem daně I. stupně samo o sobě nezakládá překážku věci rozhodnuté (srov. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Tuto překážku nezakládá ani samotné provedení vytykáacího řízení, neboť se jedná pouze o procesní nástroj, použitý správcem daně při správě daní pro ověření výše daně. Jiná situace ovšem nastala, pokud o uplatněném nároku na odpočet již jednou pravomocně rozhodl odvolací orgán, který se následně snažil toto rozhodnutí zvrátit cestou daňové kontroly, která měla ve vztahu k původnímu vytykáacímu řízení identický předmět, časové období a posuzovanou otázku.

51. Nejvyšší správní soud tedy připustil, že v některých situacích bylo pravomocné vyměření daně po provedeném vytykáací řízení překážkou zahájení daňové kontroly. Jednalo se o případy, v nichž správce daně již v rámci vytykáacího řízení učinil závěry ohledně konkrétní daňové relevantní skutečnosti, a to především na základě provedeného dokazování. Nejvyšší správní soud například shledal takovou překážku za situace, v níž správce daně posuzoval ve vytykáací řízení oprávněnost konkrétního odpočtu u zdanitelného plnění spočívajícího ve zprostředkování koupě lesa. Za účelem prověření, zda se skutečně jednalo o zprostředkování, provedl výslech svědka – jednatele společnosti, jenž měl být tvrzeným zprostředkovatelem. Na základě provedeného dokazování pak správce daně vyměřil daň podle daňového přiznání. Správce daně nemohl takto konkrétní skutkové a právní závěry posléze korigovat v rámci daňové kontroly, aniž by byly dány podmínky pro použití mimořádných opravných prostředků. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2010, čj. 5 Afs 8/2010 – 138).

52. obdobný případ v projednávané věci nešlo. Ze správního spisu vyplývá, že dne 21. 11. 2007 správce daně provedl u stěžovatele místní šetření ve věci vykázaného nadměrného odpočtu DPH za 3. čtvrtletí 2007, v jehož rámci zkontroloval návaznost evidence DPH na daňové přiznání za prověřované účetní období. Namátkovou kontrolou správnosti uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu nezjistil nedostatky a uvedl, že nadměrný odpočet vznikl v důsledku nákupu nákladního automobilu, který při následné daňové kontrole neučinil sporným. Správce daně tedy neučinil v rámci tohoto vytykáacího řízení jakékoli konkrétní závěry ohledně

přijatých daňových dokladů za služby od Ing. K., které by byly překážkou pro pozdější zahájení daňové kontroly ohledně těchto dokladů.

53. Na tento závěr nemají vliv ani záznamy z místních šetření ohledně zdaňovacích období 3. a 4. čtvrtletí 2005, na něž stěžovatel poukázal. Podle těchto záznamů správce daně uznal stěžovateli nárok na odpočet DPH ze služeb přijatých od Ing. K. v těchto obdobích. Ze záznamů však nevyplývá, že by se konkrétně tyto služby týkaly prodeje a inkasa pohledávek, jak tomu bylo u sporných služeb v nyní posuzovaném zdaňovacím období, nebo že by správce daně podrobně zkoumal okolnosti poskytování těchto služeb a jejich promítnutí do zdanitelných plnění realizovaných stěžovatelem. Za těchto okolností nedošlo zahájením daňové kontroly k nepřijatelnému zásahu do stěžovatelova legitimního očekávání.

54. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že na případ stěžovatele nelze vztáhnout závěry přijaté Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 26. 3. 2014, čj. 9 Afs 66/2013 – 35. Tento rozsudek se týkal problematiky změny zavedené správní praxe. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvedl v usnesení ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS., že *„správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi.“* Z této definice je nepochybné, že pojem správní praxe souvisí výhradně s interpretací a aplikací právních předpisů, nikoli se zjišťováním skutkového stavu věci. Z toho, že správce daně uznal stěžovateli nárok na odpočet na základě namátkové nebo povšechné kontroly dokladů v rámci vytykácího řízení, popřípadě konkludentně akceptací daňového přiznání, nelze dovozovat, že by byl správce daně tímto postupem *pro futuro* vázán jako správní praxí a nebyl oprávněn prověřit stěžovatelem tvrzené skutkové okolnosti cestou daňové kontroly (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2011, čj. 5 Aps 4/2010 – 51).

55. S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

56. Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně 16. března 2015

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu