



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci

žalobkyně: Česká fotovoltaická asociace, z.s., IČO: 26555581, se sídlem Částkova 689/74, Lobzy, 326 00 Plzeň,
zastoupena Mgr. Jiřím Maškem, advokátem, se sídlem Lochotínská 1108/18, 301 00 Plzeň,

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, IČO: 70280043, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2019, č. j. 33931/19/5300-22442-605186,

takto:

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

O d ů v o d n ě n í :

Předmět řízení

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2019, č. j. 33931/19/5300-22442-605186 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 8.6. 2018, č. j. 1226160/18/2301-51523-403509, kterým byla podle zákona o DPH a podle ustanovení § 147 a § 139 odst. 1 a § 90 daňového řádu a na základě výsledků postupu k odstranění pochybností, vyměřena žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2017 ve výši 12 096 Kč, neboť žalobkyně neodstranila pochybnosti správce daně v případě uplatněných nároků na odpočet daně z tvrzených přijatých zdanitelných plnění (přijetí služby – vzdělávání, administrativní služby spojené se vzděláváním) od dodavatelů Asociace energetických manažerů, z. s. a CNE Energy s. r. o., když neprokázala splnění jedné z hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., zákona o DPH, a to použití daných přijatých zdanitelných plnění v rámci její ekonomické činnosti., když ta se dle názoru správců daně vztahují k plněním na výstupu, která žalobkyně používá pro uskutečněná plnění spočívající v kurzech a školeních poskytovaných bezplatně, neboť jsou kryty poskytnutým dotačním titulem.

Žaloba

2. Žalobkyně ve své žalobě předně namítla, že žádný ze správců daně nepřihlédl k tvrzením svědčících v její prospěch, s těmito tvrzeními se ani dostatečně nevypořádal, v důsledku čehož byla žalobkyně zkrácena na svých právech, protože ani jeden ze správních orgánů nepostupoval v souladu se zásadou materiální pravdy obsaženou v § 3 správního řádu.
3. Žalobkyně rovněž sdělila, že finanční dotace se vztahuje pouze na vymezený rozsah služeb, jež jsou účastníkům kurzů poskytovány zdarma. V průběhu postupu k odstranění pochybností byly přitom ze strany žalobkyně předloženy různé důkazní prostředky, mezi nimiž byla i přijatá faktura č. 171100084 od dodavatele CNE Energy s.r.o., na základě které byly poskytnuty žalobkyni mimodotační služby, jež jsou účastníky kurzu placeny oproti zálohovým fakturám. Přestože se prokazatelně jednalo o plnění související s plněním na výstupu, u kterého může žalobkyně uplatnit odpočet DPH, správce daně I. stupně jí přesto u tohoto plnění nárok nepřiznal. *K tomuto žalobkyně poskytl správci daně I. stupně dne 21. 5. 2018 vyjádření. Z něj je evidentní, že předmětem daného plnění byly i služby, které souvisely s žalobkyní uskutečněnými zdanitelnými plněními na výstupu, a proto byl uplatněný nárok na odpočet DPH po právu.* Vedle toho žalobkyně poukázala rovněž na svůj záměr pokračovat s realizací kurzů i po skončení dotačního programu, tedy již na komerční bázi. V rámci této činnosti tak bude navazovat na vybudované kontakty na dodavatele nezbytných služeb a celého administrativního zajištění akce, jež v souvislosti s realizací kurzů vybudovala, resp. i nadále buduje a které hodlá využít v rámci budoucího (již komerčního) záměru.
4. Dále žalobkyně namítla, že se správce daně I. stupně dostatečným způsobem nevypořádal s jejím vyjádřením, jež bylo obsahem návrhu ze dne 21. 5. 2018, neboť nevysvětlil, jakým způsobem naložil s uplatněnými námitkami svědčícími v její prospěch, proč k těmto bez dalšího nepřihlédl a proč žalobkyni nevyzval k doplnění důkazů, měl-li o jejím záměru jakékoli pochybnosti, a ani neuvedl, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil. Dle žalobkyně nelze v právním státě

nelze akceptovat, aby orgán veřejné moci zcela ignoroval věcnou a přiléhavou argumentaci účastníka řízení a rozhodnutí ve věci vynesl bez ohledu na ni. **Prvoinstanční rozhodnutí je z tohoto důvodu nepřezkoumatelné a žalovaný pochybil, když jej následně aproboval.**

5. Další námitka žalobkyně spočívala v tom, že správní orgány dospěly k nesprávnému právnímu posouzení věci, když uzavřely, že žalobkyně nemá nárok na odpočet DPH, neboť rozhodly v rozporu se závěry Nejvyššího správního soudu, potažmo judikaturou Evropského soudního dvora, v důsledku čehož postupovaly v rozporu se zásadou legitimního očekávání. Žalobkyně v průběhu postupu k odstranění pochybností odkázala na závěry Nejvyššího správního soudu, obsažené v rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013 - 42, a rozsudku ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013 - 29, které je dle názoru žalobkyně nutné v této věci akcentovat. Z nich vyplývá, že na úhradu prostřednictvím dotace je nutno hledět pouze jako na zdroj financování, přičemž pro uplatnění nároku na odpočet je určující výhradně účel použití předmětného plnění. Použije-li se přijaté zdanitelné plnění výlučně na ekonomickou činnost podléhající dani, vzniká tak plátcí plný nárok na odpočet DPH na vstupu, i kdyby mu poskytovatel dotace uhradil přijatá plnění ze sta procent. Dle závěru Nejvyššího správního soudu může ekonomická činnost sestávat z řady po sobě následujících jednání, mezi nimiž mohou být i úkony v rámci přípravné fáze ekonomické činnosti ve smyslu zákona o DPH, ve které jsou realizována plnění pro účely pozdějšího uskutečňování ekonomické činnosti. Z odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí přitom vyplývá, že správce daně I. stupně nepřiznal žalobkyni nárok na odpočet DPH proto, neboť plnění realizovaná žalobkyní na výstupu nepovažoval za činnost mající ekonomický charakter. Správce daně I. stupně přitom nepřihlédl ke stanovisku žalobkyně ze dne 21. 5. 2018, ani k předestřené judikatuře. Správce daně I. stupně tak věc nesprávně posoudil, resp. zcela pominul objasnit, proč nevzal v potaz toto stanovisko žalobkyně. *Žalovaný tento právní názor správce daně I. stupně v napadeném rozhodnutí nesprávně potvrdil. Při právním hodnocení věci žalovaný vycházel ze závěru, že žalobkyní realizovaná plnění na výstupu nelze označit za činnost vykonávanou za úplatu, tedy ekonomickou činnost ve smyslu zákona o DPH, ani za činnost realizovanou v počáteční fázi ekonomické činnosti. S odůvodněním a argumentací, kterou žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, žalobkyně nesouhlasí a je toho názoru, že věc byla rozhodnuta v důsledku jejího nesprávného právního posouzení věci.*
6. Žalobkyně dále namítla, že na realizovaná plnění nelze nahlížet pouze optikou dotačního titulu, tedy jako na holou realizaci předmětného vzdělávacího kurzu hrazeného finanční dotací, neboť takovýto pohled je značně zúžený, neboť neakcentuje komplexně účel, pro který je předmětný vzdělávací program ze strany žalobkyně realizován. Je zřejmé, že realizací vzdělávacího kurzu žalobkyně naplňuje dotační titul, tedy bezúplatně poskytuje zaměstnancům scházející technickou odbornost a kvalifikaci pro jejich profesní růst. To však neznamená, že neměla již v počátku realizace vzdělávacího kurzu záměr navázat na tento kurz i po období skončení dotačního programu. Právě z tohoto důvodu je žalobkyně názoru, že při posuzování realizovaných plnění z hlediska počáteční přípravy ekonomické činnosti by tato měla být posuzována s ohledem na její celkový záměr, nikoli pouze na aktuální účel obsažený v dotačním titulu. Žalobkyně opět zdůraznila, že hodlá

navázat na existující vzdělávací kurz „Fotovoltaický expert“, k čemuž míní využít vybudovanou strukturu kontaktů na dodavatele nezbytných služeb a know-how získané při administrativním zajišťování akce, které nabyla v souvislosti s realizací uskutečněných plnění. Proto nesouhlasí s právním názorem žalované, neboť ta zcela pominula jakési pozitivní obchodní externality, které jsou s realizací vzdělávacích kurzů spojeny. Tím, že žalobkyně realizovala vzdělávací kurz a naplňovala účel dotačního programu, zároveň vytvářela podmínky pro svůj budoucí komerční záměr, a tedy realizaci předmětných plnění na vstupu v počáteční fázi její budoucí ekonomické činnosti ve smyslu zákona o DPH. Lze tak uzavřít, že přijatá zdanitelná plnění byla použita i pro účely související s ekonomickou činností žalobkyně, a to konkrétně v její počáteční přípravné fázi, neboť se jedná o plnění, na základě kterých je získáván nezanedbatelný kapitál v podobě kontaktů a know-how pro účely pozdějšího uskutečňování ekonomické činnosti.

7. Žalobkyně má za to, že správní orgány posoudily věc po právní stránce nesprávně, když jí uskutečněná zdanitelná plnění ve smyslu výše uvedených rozsudků Nejvyššího správního soudu neoznačily za přípravné úkony v počáteční fázi budoucí ekonomické činnosti, čímž dospěly k závěru, že žalobkyně nemá nárok na odpočet DPH.
8. Závěrem své žaloby navrhla žalobkyně, aby soud rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející rozhodnutí správce daně I. stupně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného

9. Ve vyjádření k žalobě odkázal žalovaný zejména na obsah napadeného rozhodnutí a dále uvedl, že žalobkyně v rámci postupu k odstranění pochybností a ani následně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona o DPH, a to použití daných přijatých zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti, protože se předmětná přijatá plnění vztahují výlučně k plněním na výstupu, která použila pro uskutečněná plnění - kurzy a školení poskytované bezúplatně, kryté dotačním titulem. Žalovaný považuje tvrzení žalobkyně o využití předmětných přijatých zdanitelných plnění pro budoucí ekonomickou činnost za neprokázané.
10. K námitce spočívající v nerespektování zásady materiální pravdy a nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobkyně v rámci postupu k odstranění pochybností podání ze dne 21. 5. 2018 navrhla pokračovat v dokazování, avšak žádné nové důkazní prostředky nenavrhla, když pouze rozvinula svou právní argumentaci na podporu oprávněnosti nároku na odpočet DPH. Její tvrzení, že v budoucnu bude školicí činnost uskutečňovat na komerční bázi, není podepřeno žádnými důkazními návrhy a správce daně I. stupně proto návrhu na pokračování dokazování nevyhověl. Žalovaný v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, dle kterého není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Bylo tedy na žalobkyni, aby své tvrzení prokázala. Žalobkyně sice k odvolání ze dne 3. 6. 2018 přiložila

výřez textu, z tohoto však není zřejmé, že se jedná o otisk obrazovky z webové části ČFA o pokračování vzdělávacího programu a nemá tak vypovídací hodnotu ve vztahu k tvrzením o využití zdanitelných plnění pro budoucí ekonomickou činnost - poskytování kurzů za úplatu. Jak správce daně I. stupně, tak žalovaný přitom uvedená tvrzení žalobkyně řádně vypořádali v odůvodnění svých rozhodnutí. Žalovaný rovněž upozornil na to, že v předmětném zdaňovacím období neobsahovaly zveřejněné všeobecné vzdělávací podmínky žalobkyně k dodanému projektu informace o pokračování projektu v režimu hrazeného školení a byly tak žalobkyni do podmínek dodány až dodatečně.

11. K námitce, že žalobkyně správci daně I. stupně předložila daňový doklad v podobě faktury č. 171100084, a přesto jí na jeho základě nebyl přiznán nárok na odpočet DPH, odkázal žalovaný na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, kde se k uvedené věci podrobně vyjádřil, a to zejména s odkazem na výlučně s obecně formulovaný rozsah plnění uvedený na této faktuře ve znění: „Fakturujeme Vám služby dle Vaší objednávky: Administrativní správa projektu ‘vzdělávání zaměstnanců členských subjektů ČFA’ náklady a výkony s tím spojené za rok 2017“. K předmětnému daňovému dokladu žalobkyně nepředložila ani žádný jiný důkazní prostředek, který by předmětný rozsah plnění blíže specifikoval a umožnil tak rozlišit, které služby konkrétně a v jaké hodnotě se případně vztahovaly ke konkrétním žalobkyní uskutečněným zdanitelným plněním na výstupu. Žalovaný tak uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně oprávněnosti nároku na odpočet DPH.
12. K námitce nesprávného právního posouzení věci žalovaný uvedl, že správci daně vycházeli ze zjištěného skutkového stavu. Argumentace žalobkyně, že realizovaná plnění měla být posuzována s ohledem na celkový záměr žalobkyně a z hlediska počáteční přípravy ekonomické činnosti, přičemž k navazujícím kurzům hodlala využít vybudovanou strukturu kontaktů na dodavatele nezbytných služeb a know-how získané při administrativním zajišťování akce, které nabyla v souvislosti s realizací uskutečněných plnění, je abstraktní a nesměřuje ke konkrétním závěrům v souvislosti s vynaložením nákladů na pozdější uskutečňování ekonomické činnosti. Žalovaný tak setrval na svém právním názoru, že charakter činnosti žalobkyně, tj. pořádání školení, kdy na vstupu vykazuje zdanitelná plnění, která jsou plně konzumována v rámci provádění jednotlivých školení, neumožňuje tato zdanitelná plnění zohlednit jako náklady vynaložené na její budoucí ekonomickou činnost. Případná totožná budoucí ekonomická činnost, provozovaná za úplatu, bude totiž vyžadovat v podstatě stejná zdanitelná plnění na vstupu jako při poskytování bezplatném, a to bez návaznosti na to, že byla v minulosti za obdobných podmínek vynaložena, byť v režimu poskytování bezplatných školení. V případě předmětných zdanitelných plnění ve zdaňovacím období roku 2017 se tak nejedná o přijatá zdanitelná plnění, která žalobkyně využije v budoucnu. Jak uvedla judikatura Nejvyššího správního soudu zmíněná žalobkyní, nárok na odpočet vzniká, pokud jsou přijatá zdanitelná plnění použita pro uskutečnění ekonomické činnosti. Za ekonomickou činnost je v souladu s judikaturou Soudního dvora EU považována aktivita, jež je vykonávána za účelem úplaty, přípravné úkony či nabytí provozního majetku. Jak Nejvyšší správní soud dále zdůraznil v rozsudku č. j. 9 Afs 8/2013-44, důkazní břemeno ohledně prokázání účelu použití dotovaných plnění nese daňový subjekt, přičemž v daném případě žalobkyně neunesla své důkazní

břemeno a neprokázala, že předmětná přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění její ekonomické činnosti, a tudíž ji nevznikl nárok na odpočet DPH.

13. Proto žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Posouzení věci krajským soudem

14. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání, neboť oba účastníci řízení s tímto postupem výslovně souhlasili a soud neshledal důvody pro jeho nařízení (§ 51 s.ř.s.).

15. Krajský soud při přezkoumávání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, kterými bylo rozhodnutí správního orgánu řádně a včas napadeno (§ 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.).

16. Žaloba není důvodná.

17. Při rozhodování věci vycházel soud ze správního spisu, z něhož vyplývá, že žalobkyně podala dne 20. 1. 2018 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2017 (dále jen „*daňové přiznání*“) s vykázaným nadměrným odpočtem ve výši 79 750 Kč. Žalobkyně v daňovém přiznání dále vykazala mezi zdanitelnými plněními za dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku základ daně se základní sazbou daně v celkové výši 82 801 Kč a daň na výstupu v celkové výši 17 390 Kč. Pro sníženou sazbu daně vykazala základ daně v celkové výši 48 700 Kč a daň na výstupu v celkové výši 5 525 Kč. Nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců se základní sazbou daně vykazala základ daně v celkové výši 469 427 Kč a plný nárok na odpočet daně v celkové výši 98 580 Kč a se sníženou sazbou daně vykazala základ daně v celkové výši 27 239 Kč a plný nárok na odpočet daně v celkové výši 4 085 Kč.

18. Následně správce daně I. stupně vyzval žalobkyni k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání, neboť mu vznikly pochybnosti o oprávněnosti žalobkyní uplatněného nároku na odpočet daně, jelikož žalobkyní tvrzená hodnota přijatých plnění značně převyšovala výši uskutečněných plnění, a tudíž správce daně I. stupně pochyboval, zda byly dodrženy podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění.

19. V reakci na výzvu k odstranění pochybností daňového přiznání se dostavil na pracoviště finančního úřadu v Plzni výkonný ředitel spolku a předložil doklady k prokázání správnosti podaného daňového přiznání. Jednalo se zejména o faktury, pokladní doklady, výpisy z bankovních účtů, smlouvy a další relevantní podklady.

20. Přes žalobkyní doložené podklady jí správce daně I. stupně vyzval k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení DPH. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala vyjádřením, v němž uvedla, že jí byla v roce 2017 přiznána finanční dotace ve výši 2 mil. Kč na vzdělávání zaměstnanců členských subjektů. Posléze vysvětlila, jak tato skutečnost přímo ovlivňuje její opakovaně větší nadměrné odpočty.

21. Správce daně I. stupně zaznamenal průběh a výsledek postupu k odstranění pochybností jednak do úředního záznamu ze dne 26. 4. 2018 a následně o tomtéž

sepsal dne 7. 5. 2018 s žalobkyní protokol o ústním jednání. Z předmětného úředního záznamu i výsledku postupu k odstranění pochybností vyplynulo, že správce daně I. stupně dospěl po provedeném dokazování mimo jiné k závěru, že žalobkyně neodstranila pochybnosti v případě uplatněných nároků na odpočet daně z tvrzených přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů Asociace energetických manažerů, z.s., a CNE Energy s.r.o., když neprokázala splnění jedné z hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona o DPH a to použití daných přijatých zdanitelných plnění v rámci její ekonomické činnosti. Správce daně I. stupně tak dospěl k závěru, že s odkazem na výše uvedené nelze žalobkyni akceptovat jí uplatněný nárok na odpočet daně v celkové výši 91 840,20 Kč.

22. Poté, co byla žalobkyně seznámena s výsledkem postupu k odstranění pochybností, navrhla pokračovat v dokazování. Důvody k pokračování v dokazování správce daně I. stupně neshledal a vydal platební výměr, jímž byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2017 ve výši 12 096 Kč. Proti rozhodnutí správce daně I. stupně se žalobkyně odvolala, avšak o jejím odvolání bylo rozhodnuto tak, jak je uvedeno v žalobou napadeném rozhodnutí.
23. S jednotlivými žalobními námitkami se soud vypořádal následujícím způsobem.
24. Žalobkyně je zapsaným spolkem, jehož účelem je realizace obecně prospěšné činnosti spočívající v prosazování a rozvoji využívání fotovoltaické (solární) energie, jakožto přírodního a obnovitelného zdroje energie. V roce 2017 žalobkyně získala dotaci ve výši 1 995 840 Kč za účelem realizace projektu Vzdělávání zaměstnanců členských subjektů České fotovoltaické asociace, z. s., reg. č. CZ.03.1.52/0.0/16_060/0005936, který měl být realizován od 1. 2. 2017 do 31. 12. 2020.
25. Dne 20. 1. 2018 podala žalobkyně správci daně I. stupně přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2017, v rámci něhož vykazala přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění a uplatnila nadměrný odpočet DPH ve výši 79 750 Kč.
26. Správce daně I. stupně vydal dne 16. 2. 2018 výzvu k odstranění pochybností, kterou v souladu s § 89 odst. 1 daňového řádu vyzval žalobkyni mj. k tomu, aby prokázala oprávněnost odpočtu DPH na vstupu u přiznaných zdanitelných plnění. Výsledkem postupu k odstranění pochybností byl závěr správce daně I. stupně, že nárok na odpočet DPH není dán co do přijatých plnění fakturovaných fakturami č. 171100074, 171100075 a 171100080 od Asociace energetických manažerů, z.s. v celkové hodnotě základu daně 137 334,24 Kč a daně 28 840,20 Kč, a dále do přijatého plnění fakturovaného fakturou č. 171100084 od CNE Energy s.r.o. v hodnotě základu daně 300 000 Kč a daně 63 000 Kč. Tento závěr správce daně I. stupně zdůvodnil tak, že uvedené faktury za přijatá plnění se jednoznačně vztahují k plněním na výstupu, která daňový subjekt používá pro uskutečněná plnění-kurzy a školení poskytované bezúplatně, kryté dotačním titulem. Žalobkyně proto není oprávněna k odpočtu daně.
27. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí nejprve zabýval otázkou výkladu pojmu ekonomická činnost. Vyšel přitom jednak z relevantních ustanovení zákona o DPH, jednak ze směrnice č. 2006/112/ES o společném systému DPH (dále též jen:

„směrnice o DPH“). Dospěl k závěru, že základním atributem ekonomické činnosti je úplatnost. Je-li pak ekonomická činnost vykonávána bezúplatně, nejde o ekonomickou činnost ve smyslu zákona o DPH. I s ohledem na judikatorní závěry Soudního dvora EU pak žalovaný konstatoval, že není-li zboží nebo služba poskytována za úplatu, není základ daně a služby tedy nejsou předmětem DPH. V takovém případě musí být poskytovatel takové služby přirovnán ke konečnému spotřebiteli, protože se nachází na konci výrobního a distribučního řetězce. Výsledkem ekonomické činnosti je přidaná hodnota a předpokladem pro označení jakékoli činnosti za ekonomickou ve smyslu zákona o DPH je její úplatnost. Pokud jde o vazbu mezi jednotlivými fázemi činnosti plátce a úplatou za předpokládanou přidanou hodnotu, odkázal žalovaný na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 3. 3. 2005, C-32/03, Finni H, v němž byl zaujat výklad, podle něhož musí existovat přímý a bezprostřední vztah mezi provedenými platbami a obchodní činností, aby osoba, která přestala vykonávat obchodní činnost, ale pokračovala v placení nájmu a poplatků spojených s prostory sloužícími k této činnosti, neboť nájemní smlouva obsahovala ustanovení o nemožnosti výpovědi, byla považována za osobu povinnou k DPH a mohla v důsledku toho odečítat DPH z částek takto uhrazených.

28. Jde-li o nárok na odpočet DPH, vyšel žalovaný z úpravy obsažené v § 72 a 73 zákona o DPH s tím, že pro posouzení, zda lze plátcí přiznat nárok na odpočet daně, je v první řadě potřeba vyřešit otázku, zda vůbec byla přijatá zdanitelná plnění použita pro uskutečňování činností vyjmenovaných v § 72 odst. 1 zákona o DPH. Pokud by bylo zjištěno, že přijaté plnění nebude, byť i jen zčásti použito pro účely uskutečňování činností vyjmenovaných v § 72 odst. 1 zákona o DPH, je třeba zjistit, jakým dalším způsobem byla přijatá zdanitelná plnění použita. Ustanovení § 72 odst. 6 zákona o DPH pak stanoví postup pro případ, že plátce použije přijatá zdanitelná plnění jak pro účely uskutečňování své ekonomické činnosti, tak i pro účely s ní nesouvisející. V takovém případě má plátce nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši. Dle § 72 odst. 5 zákona o DPH má totiž plátce nárok na odpočet daně v plné výši jen u těch přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění taxativně vyjmenovaných v § 72 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný zdůraznil, že rovněž judikatura Soudního dvora EU ve vztahu k nároku na odpočet DPH vyžaduje existenci přímé a okamžité vazby mezi konkrétním plněním na vstupu a konkrétním plněním na výstupu zakládajícím nárok na odpočet.
29. Podle § 5 odst. 1 zákona o DPH platí: *„Osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v § 5a jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.“* Dle druhého odstavce téhož ustanovení pak: *„Ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 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 právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud*

je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovníprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu.“

30. První žalobní bod není důvodný.

31. Žalobkyně své přesvědčení o tom, že správci daně nepřihlédli k jí uplatněným tvrzením, respektive se s nimi nedostatečně vypořádali, upíná jednak ke svému vyjádření týkající se dodávky služeb fakturovaných fakturou č. 171100084 od dodavatele CNE Energy s.r.o., jednak ke svému tvrzení, že po skončení dotačního programu hodlá pokračovat v realizaci vzdělávacích kurzů na komerční bázi. Žalovaný se dle žalobkyně nedostatečně vypořádal s jejím vyjádřením, které bylo obsaženo v podání ze dne 21. 5. 2018. V tom žalobkyně spatřuje vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.

32. Soud nejprve obecně konstatuje, že k vadě nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí existuje již dlouhodobě ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu. Nepřezkoumatelnost je totiž závažnou vadou správního rozhodnutí, která, jak už vyplývá z jejího označení, brání tomu, aby takové rozhodnutí mohlo být po věcné stránce přezkoumáno soudem. Tato vada se vyskytuje ve dvou obecných formách, jež vyplývají z § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a sice nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost a nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Žalobkyně ve své žalobní námitce nepochybně míří na nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Ta je způsobena především nedostatkem skutkových důvodů rozhodnutí, např. pokud se správní orgán nezabýval všemi relevantními okolnostmi věci (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75), není-li zřejmé, z jakých skutkových závěrů žalovaný vycházel, z jakých podkladů učinil své skutkové závěry a jakými úvahami se řídil při jejich hodnocení (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (i implicitně) reagovat. Přehlédnout nicméně nelze fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38).

33. Podáním ze dne 21. 5. 2018 žalobkyně reagovala na výsledky ústního jednání uskutečněného dne 7. 5. 2018, v jehož rámci byly projednány výsledky postupu k odstranění pochybností. Žalobkyně s těmito závěry nesouhlasila a ve svém podání ze dne 21. 5. 2018 proto navrhla, aby bylo pokračováno v dokazování, žádné důkazy ale k provedení nenavrhla. Tento návrh tak správce daně I. stupně neshledal důvodným, a v dokazování proto nepokračoval, když v úředním záznamu ze dne 25. 5. 2018, č. j. 1181305/18/2301-61564-404923, konstatoval, že žalobkyně ve svém podání žádné nové důkazní prostředky nenavrhla, ale toliko vyjádřila své nesouhlasné stanovisko s výsledky postupu k odstranění pochybností. Žalobkyně však současně v tomto vyjádření nově tvrdila i to, že po skončení dotačního titulu

plánuje v pořádání vzdělávacích kurzů pokračovat, a to již na komerční bázi. Proto s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu tvrdila, že výsledky dosavadní, poskytnutou dotací pokrytou, činnosti, promítne do své následní komerční činnosti, proto je na místě umožnit jí odpočet DPH v plné výši.

34. Fakturou č. 171100084 byly žalobkyni fakturovány dodavatelkou CNE Energy s.r.o. služby pod souhrnným názvem „Administrativní správa projektu Vzdělávání zaměstnanců členských subjektů ČFA, náklady, úkony a výkony s tím spojené za rok 2017.“ Žalobkyně byla již v rámci postupu k odstranění pochybností vedeného správcem daně I. stupně vyzvána (výzvou ze dne 20. 3. 2018, č. j. 478170/18/2301-61564-404923), aby prokázala oprávněnost k odpočtu daně na vstupu u tohoto přijatého zdanitelného plnění a zároveň prokázala použití tohoto zdanitelného plnění v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 1 písm. a) až e) zákona o DPH. V reakci na tuto výzvu pak žalobkyně správci daně I. stupně sdělila ve svém přípisu ze dne 21. 3. 2018, že nadměrné odpočty má opakovaně proto, že realizuje vzdělávací kurz pro zaměstnance svých členů, na který je jí poskytnuta dotace od Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy bez DPH. Účastníci kurzů nehradí ve standardech vysoutěženého subjektu žádné poplatky a jejich účast na kurzu je bezplatná. Ve standardech dotace je poskytnuta lektorská činnost, pronájem školicích prostor a techniky a poskytnutí základního pitného režimu. Vedle toho ale žalobkyně nabízí i nadstandardní služby, mezi něž patří obědy, ubytování, publikace a detailní školicí materiály; ty jsou však poskytovány již za úplatek a stojí mimo dotační program. Ceny za tyto služby se fakturují samostatně a tím se stávají v podstatě jediným zdanitelným výstupem na výstupní straně DPH. Vstupní strana ale zahrnuje všechny náklady vztahující se ke standardům kurzu, ale i k nadstandardům kurzu.
35. Soud konstatuje, že těmito tvrzeními, která žalobkyně intimovala správci daně I. stupně v rámci svého odvolání proti platebnímu výměru správce daně I. stupně i žalovanému, se žalovaný zabýval v napadeném rozhodnutí poměrně obsírně, a to počínaje odstavcem 33 odůvodnění napadeného rozhodnutí až po odstavec 52.
36. Žalovaný tak, pokud jde o tvrzený záměr pokračovat v realizaci kurzů i po skončení dotačního titulu, v napadeném rozhodnutí zcela jasně konstatoval, že dosavadní činnost žalobkyně v tzv. dotované části programu nelze považovat ani za počáteční přípravu jako jednu z fází ekonomické činnosti, neboť není splněn požadavek, aby se jednalo o taková zdanitelná plnění, která jsou pořizována pro účely pozdějšího uskutečňování ekonomické činnosti, neboť sporná přijatá plnění byla žalobkyní pořizena za účelem realizace projektu, jehož výstupy byly poskytnuty uživatelům zdarma, což plyne ze žalobkyní předložených daňových dokladů vztahujících se výhradně k roku 2017 (dodavatelsky zajištěná realizace vzdělávacích kurzů ve druhém pololetí roku 2017 a dodavatelsky zajištěná administrativa za rok 2017) a jejichž výstupem je toliko poskytnutí bezplatného vzdělávání frekventantům pořádaných kurzů. Faktickou realizací těchto kurzů byl naplněn účel předmět a účel pořizených plnění. Nejednalo se o plnění pořizená s cílem pozdějšího uskutečňování ekonomické činnosti ve smyslu zákona o DPH.
37. Stejně tak pokud se týče plnění fakturovaných fakturou č. 171100084, konstatoval žalovaný rovněž s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu

v napadeném rozhodnutí s odkazem na rozložení břemena tvrzení a důkazní v daňovém řízení, že žalobkyně nijak nedoložila souvislost přijatých zdanitelných plnění s konkrétními plněními na výstupu či její celkovou hospodářskou činností. Pokud tedy žalobkyně tvrdila, že část plnění fakturovaného fakturou č. 171100084 nesouvisela s dotačním titulem, bylo její povinností toto své tvrzení také náležitě prokázat, což se nestalo. Žalobkyní předložený daňový doklad neobsahuje žádný detailnější rozbor předmětu a rozsahu plnění a žalobkyně nepředložila žádný důkazní prostředek, kterým by svá tvrzení prokázala. Z těchto důvodů nemohl správce daně uznat ani část uplatněného nároku na odpočet daně

38. Lze tedy konstatovat, že žalovaný se s oběma tvrzeními, která žalobkyně označila ve své žalobě, dostatečně vypořádal. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že tvrzení žalobkyně nebyla akceptována a z jakých skutkových a právních důvodů se tak stalo. V tomto ohledu nelze tedy v napadeném rozhodnutí spatřovat vadu nepřezkoumatelnosti, jak byla vymezena shora citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Jelikož žalobkyně žádný důkaz ve svém podání z 21. 5. 2018 nenavrhla, nemohl se žalovaný ani správce daně I. stupně dopustit opomenutí takového důkazního prostředku. Obsahem tohoto podání byla toliko polemika se závěry postupu k odstranění pochybností a nové tvrzení týkající se dalšího pokračování pořádaných kurzů již na komerční bázi. Pokud pak jde o důkaz připojený k odvolání, tedy o snímek obrazovky internetové prezentace žalobkyně o pokračování vzdělávacího programu, žalovaný se k této otázce rovněž přezkoumatelným způsobem vyjádřil, jak je patrné ze shora provedené rekapitulace jeho závěrů, přičemž navíc podotkl, že se tato informace na internetových stránkách žalobkyně objevila až poté, co správce daně I. stupně začal prověřovat sporná přijatá plnění. Žalobkyně se v tomto směru ovšem poněkud mívá svou argumentací s argumentací žalovaného. Ten totiž ke svému závěru nedospěl na základě toho, že by uzavřel, že žalobkyně v pokračování jí organizovaných vzdělávacích kurzů pokračovat nebude, ale že veškerá přijatá zdanitelná plnění byla zkonsumována a jejich výsledkem bylo poskytnutí bezplatného vzdělávání frekventantům předmětných kurzů realizovaných v roce 2017. Jinak řečeno, důvodem závěru žalovaného nebylo jeho přesvědčení, že tvrzení žalobkyně o pokračování v pořádání kurzů je nepravdivé, ale závěr, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno týkající se jejího tvrzení, že přijatá plnění na vstupu byla použita v ekonomické činnosti, tj. že souvisela s účastníky placenými nadstandardními službami poskytovanými nad rámec dotačního programu, respektive že jimi byly vytvářeny reálné předpoklady pro další ekonomickou činnost žalobkyně spočívající v pokračování v pořádání kurzů po skončení dotačního titulu. I s tímto tvrzením a důkazním návrhem žalobkyně se žalovaný řádně vypořádal. Vadu nepřezkoumatelnosti tedy soud v napadeném rozhodnutí neshledal.
39. Pokud jde o námitku porušení zásady materiální pravdy zakotvenou v § 3 správního řádu, je třeba konstatovat, že tato zásada je v poměrech daňového řízení modifikována úpravou dokazování obsaženou v § 92 daňového řádu. Podle § 1 odst. 2 daňového řádu je správa daně postupem, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, to však neznamená, že za dosažení tohoto výsledku je odpovědný pouze správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen

uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Zákon tedy v případě správy daní počítá se součinností správců daně a daňových subjektů. Bez ní by bylo dosažení uvedeného cíle správy daní sotva představitelné. Slovy ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně toliko *dbá* (zvýrazněno soudem) o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Na tato ustanovení navazuje i ustálená judikatura správní justice, která uvedené závěry potvrzuje a rozvádí (k tomu srovnej již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne, 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125).

40. V projednávaném případě žalobkyně nijak nekonkretizovala, v čem přesně spatřuje porušení zásady materiální pravdy. Z textu žalobního bodu se lze domnívat, že má za to, že správní orgány měly provést další dokazování, kterým by byla prokázána její tvrzení, o něž opírala svůj nárok na odpočet daně. Z hlediska shora uvedených východisek je však zřejmé, že to byla žalobkyně, která měla povinnost takové důkazy v daňovém řízení předložit, což se ale nestalo. Dokazování bylo v daňovém řízení provedeno řádně a žalobkyně měla možnost svá tvrzení prokázat. Že se tak nestalo, ale není pochybením správních orgánů, ale plně stíhá žalobkyni. Ani v tomto směru tedy soud pochybení na straně správních orgánů neshledal.
41. Dále žalobkyně namítla nesprávné právní posouzení věci, které spatřuje v tom, že žalovaný a správce daně I. stupně rozhodli o tom, že žalobkyně nemá právo na odpočet DPH, a to v rozporu se závěry Nejvyššího správního soudu, Soudního dvora Evropské unie, takže postupovali v rozporu se zásadou legitimního očekávání.
42. Žalobkyně konkrétně ve světle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013-42, spatřuje nesprávné právní posouzení v tom, že správce daně nepřihlédl k obsahu jejího podání ze dne 21. 5. 2018, respektive k žalobkyní realizovaným plněním jako k přípravným úkonům v rámci své budoucí ekonomické činnosti, posoudil nesprávně předmětná plnění, a proto žalobkyni nepřiznal právo na odpočet DPH. Tento závěr pak potvrdil i žalovaný.
43. Soud již shora, v rámci vypořádání žalobní námitky spočívající v tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, stručně zrekapituloval důvody, které vedly správce daně k závěru, že nelze akceptovat tvrzení žalobkyně, že přijatými plněními fakturovanými fakturou č. 171100084 připravovala další pokračování pořádání kurzů, tentokrát již na komerční bázi, tedy nikoli v rámci dotačního titulu. Žalobkyně v žalobě navázala na svou argumentaci uplatněnou ve svém vyjádření ze dne 21. 5. 2018, v němž se toto tvrzení objevilo poprvé, a v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Uvedla totiž, že právě z tohoto důvodu je názoru, že při posuzování žalobkyní realizovaných plnění z hlediska počáteční přípravy ekonomické činnosti by tato měla být posuzována s ohledem na její celkový záměr, nikoli pouze na aktuální stav účelu obsaženého v dotačním titulu. Žalobkyně hodlá na existující vzdělávací kurz navázat, k čemuž chce využít vybudovanou strukturu kontaktů na dodavatele nezbytných služeb a know-how získané při administrativním zajišťování akce, které žalobkyně nabyla v souvislosti s realizací uskutečněných plnění. Podle názoru žalobkyně žalovaná zcela pomíjí jakési pozitivní obchodní externality, které jsou s realizací vzdělávacích kurzů spojeny.

44. Po zhodnocení těchto tvrzení dospěl soud k závěru, že ani tento žalobní bod není důvodný. Soud nezpochybňuje záměr žalobkyně navázat na pořádání kurzů v rámci dotačního titulu kurzy na komerční bázi, ačkoliv žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že informace o tomto záměru se na internetových stránkách žalobkyně (jejichž snímek přiložila jako důkaz ke svému odvolání) objevily až poté, co správce daně I. stupně počal s prověřováním sporných přijatých plnění, což přesvědčivost tohoto důkazu nezvyšuje. Je však třeba konstatovat, že i v žalobních tvrzeních byla v tomto směru zcela nekonkrétní a vágní. Hovoří-li žalobkyně o „jistých pozitivních obchodních externalitách“ opomněla je významněji konkretizovat. Jediné konkrétní žalobní tvrzení tak spočívá v tom, že má žalobkyně v úmyslu využít vybudovanou strukturu kontaktů na dodavatele nezbytných služeb a know-how získané při administrativním zajišťování akce. Tato tvrzení ale postrádají skutkový podklad ve správním spise, ze kterého se naopak podává, že administrativní zajištění kurzů bylo žalobkyni dodáno tzv. na klíč, mimo jiné v rámci sporné dodávky fakturované fakturou č. 171100084. Nabízí se proto otázka, jaké konkrétní praktické zkušenosti s administrací zajišťovaných kurzů mohla žalobkyně reálně v takovém případě nabýt a tuto otázku měla žalobkyně zodpovědět a své tvrzení náležitě prokázat. Rovněž tvrzení o opatření kontaktů na dodavatele nezbytných služeb je jednak velmi obecné, neboť není patrné, na jaké smluvní partnery měly být nezbytné kontakty obstarány a z jakého důvodu by právě takové obstarání kontaktů mělo být onou zmiňovanou „pozitivní obchodní externalitou“, aby to odůvodnilo uznatelnost vynaložených výdajů k odpočtu DPH, když je evidentní, že bez smluvního zajištění určitých činností souvisejících s pořádáním kurzů v rámci dotačního titulu, by nebylo možno vůbec dotační program realizovat.
45. Žalobkyně tedy v této části žaloby uvádí velmi nekonkrétní tvrzení o získání určitých obchodních kontaktů na dodavatele, která dokládá podobně nekonkrétními důkazy, tedy jednak snímkem ze svých internetových stránek, na které byl až po zahájení prověřování sporných plnění ze strany orgánů finanční správy doplněn záměr žalobkyně pokračovat po skončení kurzů v rámci dotačního titulu v jejich uskutečňování na komerční bázi.
46. K tomu soud navíc uvádí, že ze sporných faktur, tj. faktur č. 171100074, 171100075, 171100080 a 171100084 není vůbec zřejmé, jak by se plnění, která jsou jimi fakturována, mohla vztahovat k dalšímu využití v ekonomické činnosti žalobkyně, jmenovitě tedy k pořádání dalších kurzů na komerční bázi. Fakturou č. 171100084 byla žalobkyni fakturována administrativní správa projektu „Vzdělávání zaměstnanců členských subjektů FVA“, náklady, úkony a výkony s tím spojené za rok 2017, fakturou č. 171100075 vzdělávání členů žalobkyně v uvedeném projektu v modulu 4, fakturou č. 171100074 vzdělávání členů žalobkyně v uvedeném projektu v modulu 3, fakturou č. 171100080 vzdělávání členů žalobkyně v uvedeném projektu v modulu 5.
47. Žalobkyně se ve svém žalobním tvrzení o nesprávném právním posouzení věci opírá o rozsudky ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013-42, č. 2944/2014 Sb. NSS, a ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013-29. Pokud jde o prve zmíněný, je nutno dát žalobkyni za pravdu potud, že Nejvyšší správní soud vskutku konstatoval, že na

poskytnutou dotaci je nutno hledět pouze jako na zdroj příjmů, pro výši nároku na odpočet DPH je však určující výhradně účel použití předmětného plnění. Tato skutečnost ale není v projednávané věci mezi stranami sporná. Podstatný pro tuto věc je ovšem i další závěr, ke kterému Nejvyšší správní soud v dané věci dospěl, totiž že ve vztahu k § 72 a násl. zákona o DPH je třeba hodnotit plnění, která byla z dotace financována. Toto zhodnocení musí pochopitelně provést na prvním místě správci daně, ale v rámci přezkumné činnosti soudu se promítá i do soudního řízení. Důležité je i to, že Nejvyšší správní soud zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání účelu použití dotovaných plnění nese daňový subjekt. Soud k tomu konstatuje, že v projednávané věci byly uvedené závěry Nejvyššího správního soudu respektovány, neboť správce daně provedl přezkoumatelnou úvahu týkající se účelu použití plnění, které bylo fakturováno spornými fakturami, a to na podkladě tvrzení týkajících se budoucích záměrů žalobkyně provádět i po skončení dotačního titulu vzdělávací činnost. Tato tvrzení ovšem byla, jak už soud konstatoval shora, velmi vágní, a proto i při zohlednění skutečnosti, že břemeno tvrzení a důkazní ohledně prokázání účelu použitých dotovaných plnění nese daňový subjekt, dospěly správní orgány ke správnému závěru o tom, že ohledně těchto plnění nárok na odpočet DPH žalobkyni nesvědčí.

48. Jde-li pak o žalobkyni posléze zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013-29, ten pouze potvrdil shora citované závěry rozsudku předchozího, přičemž kladl důraz na to, aby finanční orgány provedly náležitý rozbor, zda byla žalobkyní přijatá zdanitelná plnění použita pro její ekonomickou činnost či pro účely s ní nesouvisející. To však v projednávané věci správci daně provedly. Jak už bylo uvedeno, žalovaný se zabýval možností využití sporných přijatých zdanitelných plnění v rámci tvrzené další ekonomické činnosti žalobkyně, totiž pokračování ve vzdělávacích kurzech, respektive využitelnosti těchto zdanitelných plnění v uvedeném záměru žalobkyně. Ani z pohledu závěrů tohoto rozsudku tedy není možno postupu ani rozhodnutí finančních orgánů nic vytknout.
49. Soud shrnuje, že v rámci právního posouzení vyšly správní orgány správně z definice ekonomické činnosti, jak vyplývá z § 5 odst. 2 zákona o DPH v rozhodném znění ve spojení s § 2 odst. 1 písm. a) a b) zákona o DPH, a to ve světle čl. 9 odst. 1 a článku 10 směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH. O vymezení ekonomické činnosti nebyl mezi stranami spor. Dále se finanční orgány správně zabývaly obecně úpravou nároku na odpočet DPH podle § 72 a násl. zákona o DPH. Přihlédly přitom i k rozhodovací praxi Soudního dvora Evropské unie, když z rozsudku ve věci C-98/98 Midland Bank ze dne 8. 6. 2000, je obsažen závěr, podle kterého je nezbytná existence přímé a okamžité vazby mezi konkrétním plněním na vstupu a konkrétním plněním na výstupu zakládajícím nárok na odpočet před tím, než je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst DPH za účelem vymezení rozsahu takového oprávnění. Tuto skutečnost ostatně reflektuje i právní úprava obsažená v § 72 odst. 1 zákona o DPH a i žalobkyní samotnou zmíněná judikatura Nejvyššího správního soudu.
50. Je však třeba uzavřít, že žalobkyně sama neunesla břemeno důkazní, aby prokázala, že sporná plnění fakturovaná jí shora uvedenými fakturami použila pro uskutečnění

své ekonomické činnosti. Tvrzení, která žalobkyně předkládala, jsou velmi vágní a ani z důkazů (faktur a snímku z jejích internetových stránek) není možno dovodit, že tato plnění mohou relevantně posloužit pro ekonomickou činnost žalobkyně, neboť jde o plnění, která spočívají jednak v lektorské činnosti na kurzech pořádaných žalobkyní v rámci dotačního titulu v roce 2017 (a frekventantům poskytovaných zdarma), jednak o administrativní zajištění těchto kurzů v roce 2017. Za dané situace je tedy třeba konstatovat, že správní orgány v této otázce nijak právně nepochybily, pokud uzavřely, že žalobkyně neprokázala oprávněnost sporných odpočtů daně.

51. Soud tedy uzavřel, že všechny uplatněné žalobní body byly nedůvodné. Žalobu proto podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Náklady řízení

52. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Žalovanému správnímu orgánu však žádné náklady řízení nad rámec úřední činnosti nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 4. února 2020

JUDr. Václav Roučka v.r.
předseda senátu