



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudců Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Michala Rendy ve věci

žalobce: V. ú. p. ch. s., s. r. o.
sídlem V. 267, R.
zastoupený advokátem Mgr. Bc. Janem Spáčillem, LL.M.
sídlem Karolinská 654/2, Praha 8

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2016, č. j. 40409/16/5300-22444-710968, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A) Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá přezkoumání rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Šumperku (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 7. 2012, č. j. 120598/12/398912800377, platební výměr na daň

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

z přidané hodnoty, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet za zdaňovací období měsíc leden 2012 ve výši 368.034 Kč.

2. Správce daně v rámci vytykácího řízení neuznal žalobci nárok na odpočet daně z přijatých plnění, která byla hrazena převážně z prostředků poskytnutých Českou republikou (dotace), a to z toho důvodu, že v průběhu daňového řízení bylo prokázáno, že přijatá zdanitelná plnění uvedená na šetřených dokladech sloužila pro více účelů, jejichž podíl žalobce nevyčísлил, ačkoli k tomu byl vyzván. Žalobce tak uplatnil nárok na odpočet daně v plné výši neoprávněně, protože přijatá plnění nepoužil výhradně k uskutečňování plnění ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), tak, jak je povinen podle ustanovení § 72 odst. 5 zákona o DPH. Správce daně vydal výše uvedené rozhodnutí, proti němuž žalobce podal odvolání, které bylo zamítnuto a tehdy příslušné Finanční ředitelství v Ostravě rozhodnutí správce daně potvrdilo rozhodnutím ze dne 18. 12. 2012, č. j. 7592/12-1301-800230. Následně bylo rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě k žalobě žalobce zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 6. 2015, č. j. 22 Af 35/2013-51.
3. Krajský soud v Ostravě rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě zrušil s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 10. 10. 2013, sp. zn. 9 Afs 8/2013) s tím, že je nezbytné v každém jednotlivém případě zkoumat účel použití předmětného plnění.
4. Nyní příslušný odvolací orgán, Odvolací finanční ředitelství, uložil správci daně doplnit podklady pro vydání nového rozhodnutí, které vydal následně dne 21. 9. 2016, č. j. 40409/16/5300-22444-710968. Tímto rozhodnutím opětovně zamítl odvolání žalobce a rozhodnutí správce daně ze dne 2. 7. 2012, č. j. 120598/12/398912800377 potvrdil.
5. Spornou otázkou mezi žalobcem a žalovaným nadále zůstává, zda byly ze strany žalobce splněny zákonné podmínky pro uplatnění plného nároku na odpočet DPH v souladu s ustanovením § 72 odst. 5 zákona o DPH či nikoliv.

B) Obsah žaloby

6. Žalobce s rozhodnutím žalovaného nesouhlasí, a namítá, že:
 - a) žalovaný **nesprávně posoudil skutkový stav**, když vyhodnotil důkazní prostředky předložené žalobcem jako nedostatečné k prokázání využití výsledků výzkumu v jeho ekonomické činnosti, tedy jako nedostatečné k prokázání plného nároku na odpočet DPH, aniž by uvedl, z jakého důvodu a nepředložil žádné důkazní prostředky o tom, že nárok na odpočet DPH nelze uplatnit v plné výši a v jakém poměru. Žalovaný tak porušil procesní pravidla dokazování vyplývající z ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, dle kterého je povinen prokazovat skutečnost vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených daňových důkazních prostředků. Teprve poté může přejít důkazní břemeno zpět na žalobce a teprve poté může správce daně činit závěry o neunesení důkazního břemene žalobcem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 112/2006-53). Žalobce za této situace nerozumí tomu, jaké důkazy by žalovaného přesvědčily o skutečné povaze jeho ekonomické činnosti a využití výsledků jeho výzkumu v rámci ekonomické činnosti. Žalovaný pochybil, když z výpovědi svědkyně Mgr. I. H. dovodil, že z obsahu celé výpovědi vyplývá, že k laboratorním rozborům neslouží výhradně metodiky vyvinuté na základě výzkumné činnosti žalobce,

ale především metodiky dle ČSN norem. Svědkyně však ve výpovědi uvedla, že kromě norem ČSN při rozbořech používá i normy a metodiky, které byly vyvinuty na základě výzkumných projektů a že záleží na zákazníkovi, který z postupů bude vybrán. Je však evidentní, že samotná existence postupů vyvinutých žalobcem je zjevně pro zákazníky zárukou kvality. Nadto svědkyně je vedoucí pouze jedné z pěti laboratoří žalobce a vztahovat závěry z této svědecké výpovědi na činnost žalobce jako takovou je nesprávné.

b) **nesouhlasí s právním posouzením jeho nároku** na odpočet DPH jako výzkumu prováděného pro výzkum samotný bez potenciálu generovat zdanitelná plnění na výstupu. Chybu žalobce spatřuje v tom, že žalovaný se i nadále soustřeďuje na skutečnost, že plnění na vstupu byla hrazena z dotace na výzkumnou činnost prováděnou žalobcem. V důsledku tohoto nesprávného pohledu na věc žalovaný i nadále nahlíží činnost žalobce optikou výzkumné činnosti jako takové a nezohledňuje, že žalobce výzkumnou činnost provádí jako součást své ekonomické činnosti. Žalobce opakovaně prokazoval, že účelem jím prováděné výzkumné činnosti je především generování výsledků, které jsou následně bez výjimky používány k ekonomické činnosti, že jej k takovému postupu opravňují smlouvy uzavřené s poskytovateli dotací a jím generované výsledky výzkumné činnosti jsou v rámci jeho ekonomické činnosti využívány a generují zdanitelná plnění na výstupu, přičemž nemůže mít na nárok žalobce na odpočet vliv skutečnost, že negenerují zisk hned. Za takový výsledek považuje žalobce i efekt garance kvality, který tyto výsledky výzkumu mají na stávající i budoucí zákazníky. Proto žalobce uplatňuje nárok na odpočet DPH v plné výši zcela oprávněně. Žalobce je přesvědčen, že jeho výzkumná činnost financovaná z dotačních prostředků musí být považována buď za přípravnou fázi ekonomické činnosti žalobce anebo alespoň za nedílnou součást této ekonomické činnosti. Bez přípravné činnosti v podobě dotovaného výzkumu by žalobce nebyl schopen svoji ekonomickou činnost vykonávat. V obou případech však není možné omezovat nárok žalobce na odpočet DPH pouze s odkazem na to, že zdanitelná plnění na vstupu byla hrazena z dotace a pořizována v souvislosti s dotovanou výzkumnou činností. Žalobce má za to, že jsou u něj splněny všechny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH, a to jak ekonomická činnost, jejímž základním předpokladem podle zákona o DPH je její úplatnost bez ohledu na to, zda a kdy nakonec ekonomická činnost daňového subjektu k zisku vede, podstatné je, jakým záměrem byl daňový subjekt při pořizování plnění na vstupu veden. Ekonomická činnost daňových subjektů se přitom může skládat z různých fází, kdy již přípravnou činnost je nutné z hlediska odpočtu DPH považovat za ekonomickou činnost s nárokem na odpočet DPH. Žalobce má za to, že jeho činnost spočívající v řešení jednotlivých výzkumných projektů je učebnicovým příkladem pro definici přípravné činnosti. Je to právě řešení jednotlivých výzkumných projektů, které musí být provedeno před tím, než bude jeho výsledek k dispozici pro další využití v ekonomické činnosti žalobce. A jsou to právě výsledky výzkumné činnosti, jak bylo doloženými důkazními prostředky prokázáno, které mu umožňují uzavírat jednotlivé smlouvy s jeho smluvními partnery. Žalobce nesouhlasí s postupem žalovaného, který bez jakéhokoli odůvodnění vymezil období, v rámci kterého dle jeho názoru již muselo u žalobce dojít k vyvážení hodnot přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, když uvedl, že po 4 letech, které uplynuly od uplatnění odpočtu daně na vstupu za měsíc leden 2012, nelze najisto potvrdit, že výsledky výzkumných projektů jsou při další činnosti žalobce komercializovány. Žalovaný dále dovodil, že u žalobce nedošlo k nárůstu efektivnosti a vyváženosti vstupů a výstupů a na základě toho uzavřel, že žalobce nevyužíval výsledky výzkumně-vývojové činnosti k ekonomické činnosti. Tyto závěry jsou dle žalobce v rozporu se závěry

Nejvyššího správního soudu a odporují základní logice vlivu dotací na ekonomickou činnost daňových subjektů. Žalobce má za to, že časový okamžik, ke kterému dojde k ekonomickému zhodnocení přijatých zdanitelných plnění, není pro uplatnění nároku na odpočet určující. Žalobce zdůraznil, že z předložených podkladů jasně vyplývá, že by bez provozování své výzkumné činnosti neměl možnost generovat svá zdanitelná plnění a že jakákoli činnost, pro kterou použil přijatá plnění na vstupu, vždy směřovala k tomu, aby mohl generovat příjem v rámci své ekonomické činnosti, a tedy i daňovou povinnost na výstupu. K problematice souvislosti plnění na vstupu s plněními na výstupu poukázal na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 10. 11. 2016, C 432/15, ve věci žalovaného vs. Pavlína Baštová a uvedl, že v případě, že by jeho výzkumná činnost nebyla posouzena jako přípravná fáze jeho ekonomické činnosti, je nutné na ni pohlížet alespoň obdobným způsobem, tedy jako na nedílnou součást jeho ekonomické činnosti. Uvedené platí především ve vztahu k výsledkům výzkumné činnosti poskytovaným bezúplatně (např. články publikované v odborných časopisech), které je nutné posoudit minimálně jako prostředek, kterým žalobce prokazuje své odborné znalosti a zkušenosti a tím vylepšuje své dobré jméno, zajišťuje lepší reklamu, či se zviditelňuje u potenciálních i stávajících zákazníků. I tímto způsobem tak výsledky výzkumu žalovaného slouží ke generování zdanitelných plnění na výstupu. Žalovaný se mylí, pokud odlišně posuzuje výsledek výzkumu, který je žalobce povinen bezplatně odevzdat poskytovateli dotace, a výsledek výzkumu komerčně užívaný v rámci jeho ekonomické činnosti. Dle názoru žalobce bezplatné poskytnutí výsledku výzkumu je pouhým naplněním podmínek, za kterých byla dotace poskytnuta. Žalobce dále zdůraznil, že je obchodní společností a jeho základní motivací je motivace ekonomická, což vyplývá i z účelu poskytování veřejné podpory výzkumu a vývoje, kterým je posílení konkurenceschopnosti českých podnikatelů a nasměrování investic zahraničních investorů na území ČR. Žalobce vyslovil pochybnost, zda žalovaný mohl v dané věci ekonomickou činnost žalobce posuzovat bez toho, aby si nejdříve obstaral znalecké posouzení této činnosti znalcem z příslušného oboru ekonomie a navrhl, aby soud v rámci svého rozhodnutí určil, že žalovaný je povinen si před vydáním nového rozhodnutí o odvolání takové znalecké posouzení obstarat.

c) v situaci, kdy žalovaný dospěl k závěru, že měla být uplatněna pouze poměrná část odpočtu DPH, a žalobce zároveň tomuto závěru odporoval a odmítl uvést poměr, v jakém má být odpočet krácen, jelikož dle jeho názoru krácen být nemá, **bylo povinností žalovaného tento poměr sám určit** a nikoli pouze bez dalšího odmítnout celý nárok na odpočet. Takový postup je v rozporu s cíli správy daní – správné zjištění a stanovení daně, a zásadou neutrality DPH, která vyžaduje, aby plátcí daně nebyli zatěžováni. V této souvislosti žalobce poukázal na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-461 a ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178.

C) Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný k žalobě uvedl, že s ní nesouhlasí, navrhl její zamítnutí a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, v němž se dle jeho názoru vyčerpávajícím způsobem vypořádal s předmětnou problematikou. Žalovaný je přesvědčen, že v rámci odvolacího řízení postupoval zcela v souladu s rozsudkem Krajského soudu v Ostravě, který se opírá o názor Nejvyššího správního soudu. K námitkám žalobce uvedl, že:

ad 1) vyvinul maximální úsilí k tomu, aby byl skutkový stav zjištěn co nejúplněji. Řízení při správě daní je mimo jiné ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů a žalovaný je

přesvědčen, že při hodnocení důkazů k žádným pochybením nedošlo, přičemž nesouhlas žalobce se samotnými výsledky takového hodnocení není ekvivalentem pro závěr o tom, že dokazování nebylo učiněno správně, nebo že žalovaný nevycházel ze skutečného stavu věci. Všechny závěry žalovaného mají svůj relevantní podklad v předmětném správním spisu. Žalovaný se s hodnocením důkazů řádně vypořádal zejména v odst. 67 až 73 napadeného rozhodnutí o odvolání;

ad b) žalovaný setrvává na svém názoru, že se po již proběhlém soudním řízení v rámci posuzované problematiky řídil názory vyjádřenými judikaturou správních soudů. V daném případě bylo potřeba provést rozbor, k jakým účelům byla přijatá zdanitelná plnění žalobcem v rámci jeho ekonomické činnosti použita. Za tímto účelem také žalovaný přistoupil k doplnění odvolacího řízení s tím, že žalobce byl dne 13. 1. 2016 vyzván, aby sdělil, k jakým účelům předmětná plnění v rámci ekonomických činností použil. K tomu je třeba podotknout, že v tomto směru nese důkazní břemeno jednoznačně žalobce. Žalobce však své důkazní břemeno neunesl. Ani skutečnost, že žalobce může získat i práva k výsledkům řešeného projektu, na tom nic nemění. Žalobce měl přesně určit, k jakým různým konkrétním účelům byla všechna šetřená přijatá zdanitelná plnění použita a případně z jaké části. Prvotním cílem poskytnutí dotace je řešení projektu výzkumu a vývoje specifikovaných v příslušných smlouvách o poskytnutí dotace a práva k využitím těchto výsledků jsou v těchto smlouvách řešena ve vztahu k situaci, pokud by byly tyto výsledky (nikoli přijatá zdanitelná plnění) v budoucnu použity k žalobcem uskutečněným plněním;

ad c) jak žalovaný uvedl výše, důkazní břemeno ohledně prokázání svých tvrzení nesl v daném případě žalobce. Žalovaný konstatuje, že žalobce byl oprávněn na vstupu uplatnit nárok na odpočet daně nikoli dle § 72 odst. 1 zákona o DPH, ale dle § 72 odst. 6 zákona o DPH, a to z důvodu, že využil přijatá zdanitelná plnění i pro účely, které nezakládají nárok na odpočet daně (bezúplatné plnění). Žalobce však neuplatnil nárok na odpočet daně v částečné výši, ani u šetřených zdanitelných plnění neuvedl, k jakým různým účelům je v rámci ekonomické činnosti použil, ač k tomu byl vyzván. S ohledem na skutečnost, že z žádného ustanovení zákona o DPH nevyplývá možnost, aby tuto částečnou výši dle § 72 odst. 6 zákona o DPH stanovil sám správce daně, je třeba konstatovat, že žalobci nebylo možné uznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z předmětných zdanitelných plnění v plné výši tak, jak požadoval, protože nebyl oprávněn uplatnit plný nárok na odpočet daně, čímž došlo v daném případě ze strany žalobce k porušení § 72 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný zdůraznil, že předmětná námitka byla uplatněna žalobcem až v nyní podané žalobě, žalobce během celého daňového i odvolacího řízení uplatňoval vždy nárok na odpočet v plné výši, tuto námitku tak žalovaný shledal jako ryze účelovou.

D) Posouzení věci krajským soudem

8. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
9. Krajský soud rozhodoval o věci samé bez jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem souhlasili (ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s.).

10. Krajský soud v Ostravě ve svém rozhodnutí ze dne 17. 6. 2015, č. j. 22 Af 35/2013-51, jímž zrušil předchozí rozhodnutí v předmětné věci, odkázal na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013-42, publikovaného ve sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2944/2014, z něhož citoval následující: *Na úhradu prostřednictvím dotace je nutno hledět pouze jako na zdroj financování, přičemž pro výši uplatněného nároku je určující výhradně účel použití předmětného plnění. [...] Pro určení rozsahu nároku na odpočet daně je v každém jednotlivém případě důležité posoudit účel použití předmětného zdanitelného plnění v návaznosti na zákonná ustanovení § 72 a násl. zákona o DPH, vztahující se k uplatnění nároku na odpočet daně. Nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH, nemůže být v zásadě omezen a uplatní se ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena zdanitelná plnění uskutečněná na vstupu. Nárok na odpočet vzniká, pokud přijatá zdanitelná plnění jsou použita pro uskutečnění ekonomické činnosti (§ 72 odst. 1 zákona o DPH), přičemž nárok na odpočet v plné výši dle § 72 odst. 4, věty první, zákona o DPH vzniká u přijatých zdanitelných plnění, která jsou použita výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 zákona o DPH[...]* Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání účelu použití dotovaných plnění nese daňový subjekt.
11. Jak uvedeno výše, žalovaný po vrácení věci krajským soudem k dalšímu řízení vyzval žalobce výzvou ze dne 13. 1. 2016 k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to konkrétně, aby prokázal a doložil, jak konkrétně byla přijatá plnění dle ve výzvě uvedených šetřených dokladů, zahrnutí do daňového přiznání k DPH za skupinu za zdaňovací období měsíc leden roku 2012, použita pro uskutečnění plnění na výstupu. Žalobce byl vyzván, aby doložil konkrétní odkaz ke každému přijatému plnění na konkrétní výzkumný úkol a vazbu na konkrétní uskutečněné plnění a aby odůvodnil, jaká je souvislost mezi přijatým a uskutečněným plněním. Dále byl vyzván, aby u přijatých plnění, ze kterých byl uplatněn nárok na odpočet, prokázal účel použití pro ekonomickou činnost plátce, a aby doložil případné další důkazní prostředky, ze kterých bude naprosto patrná přímá vazba přijatých plnění na uskutečněná plnění, neboť lze předpokládat, že některé projekty z ledna 2012 již byly ukončeny a došlo ke komerčnímu využití výsledků výzkumu v budoucím období, a dále aby doložil výnosové účty z roku 2012 – 2015 s jednotlivými obraty. Krajský soud konstatuje, že tato výzva byla žalobci zaslána zcela v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu a výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu, dle níž důkazní břemeno ohledně prokázání účelu použití dotovaných plnění nese jednoznačně daňový subjekt, tedy žalobce, a dále tato výzva zcela konkrétně směřuje k doložení skutečností nezbytných pro prokázání podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH, jenž vzniká pouze tehdy, pokud je prokázána přímá vazba mezi plněním přijatým na vstupu a plněním na výstupu. Formulace výzvy vyvrací názor žalobce, se žalovaný i nadále soustřeďuje na skutečnost, že plnění na vstupu byla hrazena z dotace na výzkumnou činnost prováděnou žalobcem. Smyslem výzvy zasláné žalobci je zřetelně prokázání souvislostí mezi přijatými zdanitelnými plněními a uskutečněnými zdanitelnými plněními na výstupu. Dále je mylný názor žalobce pokud se domnívá, že důkazní břemeno leželo na správci daně. Správce daně prokazuje skutečnosti taxativně vymezené v ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu, ani jedna z tímto ustanovením předvídaných situací však v daném případě nenastala, správce daně nezpochybnil věrohodnost či průkaznost, správnost nebo úplnost důkazů předložených žalobcem, proto na něj důkazní břemeno zpět nepřešlo. Bylo jen na žalobci, aby výzvě správce daně dostál, listiny, které předložil, však jeho tvrzení o tom, že výsledky jím prováděné výzkumné

činnosti jsou následně bez výjimky používány k ekonomické činnosti, a tedy že má nárok na odpočet v plné výši, neprokázaly (viz dále). **Neučinil-li tak, neunesl důkazní břemeno, které jej tížilo a nezbyvá mu, než následky tohoto neunesení důkazního břemene nést.**

12. Dne 29. 2. 2016 žalobce zaslal správci daně vyjádření k výzvě správce daně a CD obsahující přehled přijatých plnění z měsíce ledna roku 2012 a jejich odkaz na konkrétní výzkumný úkol, ze kterého byly hrazeny a ke kterému se vztahují, současně uvedl v tabulce výsledky výzkumu zachycené v RIV (rejstřík informací o výsledcích výzkumu). Dále předložil konkrétní smlouvy o dílo k osmi zakázkám, které byly sjednány v letech 2012-2015, a k jedné zakázce, která byla plněna od ledna 2016, a faktury související s těmito smlouvami. V rámci svého vyjádření poukázal na části těchto smluv s konkrétními odkazy na konkrétní projekty nebo výsledky výzkumu, které získání zakázek dle jeho názoru umožnily. Žalobce ve vyjádření uvedl, že s ohledem na vše, co předložil, má za to, že jeho nárok na uplatnění odpočtu na DPH byl plně prokázán. Následně doložil CD2 pro upřesnění údajů na CD1.
13. Jak stanoví ustanovení § 72 odst. 5 zákona o DPH, nárok na odpočet v plné výši vzniká u přijatých zdanitelných plnění, která jsou použita výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 1 zákona o DPH, v tomto případě pod písm. a), tj. pro zdanitelná plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
14. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce k výzvě žalovaného neprokázal, že všechna přijatá zdanitelná plnění byla použita výhradně pro uskutečnění ekonomické činnosti, což žalovaný podrobně rozebírá na str. 10 – 22 svého rozhodnutí. Žalovaný nejprve na str. 10-14 vymezuje jednotlivé projekty, jakožto doklady na vstupu, včetně tabulky, v níž jsou shrnuty hlavní výsledky prováděného výzkumu, kterými jsou audiovizuální tvorba (v počtu 1), odborná kniha (10), kapitoly v odborné knize (11), článek ve sborníku (233), užitý vzor (15), prototyp (5), odborný článek (503), uspořádání konference (4), certifikovaná metoda (93), ostatní, nesplňující žádné z uvedených kritérií (162), patent (1), software (8), workshop (2). Z této tabulky dle žalovaného vyplývá, že hlavními výsledky prováděného výzkumu jsou publikace (odborný článek a článek ve sborníku), které jsou řešitelem neprodejné, dále certifikované metodiky, které jsou rovněž poskytovány bezúplatně a výsledek ostatní, které jsou bez jakýchkoliv bodů v systému hodnocení RIV. Žalovaný dále uvedl, že z již skončených projektů bylo jako výsledek zaregistrováno 8 software, 15 užitných vzorů, 5 prototypů, 1 DVD a 1 patent, ale nic z toho nebylo dosud prodáno. Dále žalovaný na str. 15 – 22 konkrétně rozebírá jednotlivé doklady na výstupu, kterými jsou uskutečněné laboratorní služby a plnění poskytnuté na základě smluv o dílo, které byly uzavřeny v letech 2012 až 2016 předložené žalobcem (celkem 9). Žalovaný správně uvedl, že není důležitý formální text předložených smluv o dílo, ale skutečná činnost, která podle těchto smluv probíhala, tedy je rozhodující, zda při vlastním provádění služeb podle smluv o dílo jsou opravdu využívány metodiky, které vznikly na základě výzkumných projektů. Z tohoto důvodu podrobil rozboru všech devět předložených smluv (viz str. 15-20 rozhodnutí) a u každé jednotlivé smlouvy uvedl, z jakého důvodu daná smlouva neprokazuje přímou vazbu činnosti na základě smlouvy provedené na výzkumné práci žalobce. Žalovaný (resp. správce daně) dále za stejným účelem provedl dne 9. 3. 2016 místní šetření v sídle žalobce a ověřoval, na základě jakých metodik byly namátkově vybrané laboratorní rozborů a jiné služby prováděny, téhož dne za stejným účelem provedl výslech svědkyně zaměstnankyně Mgr. I. H. Z výpovědi svědkyně vyplynulo, že k laboratorním rozborům neslouží výhradně metodiky vyvinuté

na základě výzkumné činnosti žalobce, ale především metodiky dle ČSN norem. Na základě zjištěných skutečností, popsaných na str. 15-22 rozhodnutí, žalovaný uzavřel, že žalobce neprokázal, že jediným výsledkem jeho výzkumné činnosti, na něž obdržel dotace, jsou pouze zdanitelná plnění. Souhrnný závěr zjištění žalovaného je uveden na str. 21 rozhodnutí a jeho podstatou je zejména skutečnost, že normy a laboratorní rozborů, které žalobce prováděl, mohou být prováděny i bez výzkumných projektů, na něž obdržel dotace, když bylo zjištěno, že jsou v laboratořích žalovaného (i podle seznamu laboratorních služeb nabízených veřejnosti a informací k nim) prováděny většinou dle norem ČSN nebo ISO, podle kterých pracuje každý subjekt na komerčním základě, který tuto normu používá, tyto normy mohou být prováděny i bez výzkumných projektů, normy lze objednat a zakoupit. Fakturované laboratorní práce s DPH na výstupu tak nebyly komercializovaným výsledkem výzkumných projektů, ale běžnou činností, kterou může provádět každá vybavená laboratoř na komerčním základě.

15. Jak je uvedeno výše, pro určení rozsahu nároku na odpočet daně je v každém jednotlivém případě důležité posoudit účel použití předmětného zdanitelného plnění v návaznosti na zákonná ustanovení § 72 a násl. zákona o DPH, vztahující se k uplatnění nároku na odpočet daně, tedy je nezbytné prokázat, že přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti. Krajský soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobce skutečnosti potřebné pro prokázání nároku na plný odpočet daně neprokázal, neboť nebyla prokázána přímá vazba mezi přijatými dotovanými plněními a zdanitelnými plněními na výstupu, výše uvedené závěry žalovaného týkající se hodnocení důkazů předložených žalobcem, považuje krajský soud za logické a správné, provedené v souladu s ustanovením § 92 daňového řádu. Krajský soud pokládá na tomto místě za podstatné zdůraznit, že žalobce tyto konkrétní závěry žalovaného týkající se hodnocení jednotlivých důkazů, které žalobce k prokázání svého tvrzení, že má právo na odpočet v plné výši, předložil, v žalobě (s výjimkou námítky nesprávného hodnocení důkazu svědecké výpovědi Mgr. H.) nerozporuje ani nevyvrací. Žalovaný toliko přdestírá obecné argumenty pro svůj názor, že jeho veškerá činnost je činností ekonomickou, nebo alespoň činností přípravnou pro činnost ekonomickou. Takový závěr však bez prokázání konkrétních souvislostí nelze učinit. Je pravdou, že časový okamžik, ke kterému dojde k ekonomickému zhodnocení přijatých zdanitelných plnění, není pro uplatnění nároku na odpočet určující (viz str. 5 citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu), nelze však pro něj rezignovat na nutnost prokázání účelu použití dotovaných plnění. Byť nedojde k ekonomickému zhodnocení přijatých zdanitelných plnění bezprostředně, musí být souvislost se zdanitelnými výstupy prokázána. V posuzovaném případě není pravdou, že by žalovaný své závěry, týkající se období, v němž hodnotil komercializování výsledků, nijak neodůvodnil. Žalovaný jednak v odst. 59 svého rozhodnutí uvedl, že aplikace výsledků výzkumu v praxi se sleduje po dobu 5 let po skončení projektu, a to pomocí tabulek dle výše uvedené metodiky, které ve svém rozhodnutí zhodnotil, a dále je nutné zdůraznit, že žalovaný v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu hodnotil důkazy předložené žalobcem a těmi žalobce skutečnosti nezbytné pro postup dle ustanovení § 72 odst. 5 zákona o DPH neprokázal. Jak již bylo uvedeno, důkazy, které žalobce žalovanému předložil, ekonomický účel použití dotovaných plnění neprokazují a rovněž neprokazují, jak se domnívá žalobce, že by bez provozování své výzkumné činnosti neměl možnost generovat svá zdanitelná plnění (provedeným dokazováním bylo toto tvrzení žalobce naopak vyvráceno). Námítce žalobce týkající se nesprávného hodnocení důkazu svědecké výpovědi Mgr. H. krajský soud nepřisvědčil, neboť závěr žalovaného o

tom, že [...] z obsahu celé výpovědi vyplývá, že k laboratorním rozborům neslouží výhradně metodiky vyvinuté na základě výzkumné činnosti žalobce, ale především metodiky dle ČSN norem [...], je správný. Nadto tento důkaz byl žalovaným správně hodnocen nejen samostatně, ale i v souvislosti s jinými důkazy, a to s laboratorními službami a službami poskytnutými na základě žalobcem předložených smluv o dílo, z nichž byl zjištěn závěr obdobný, všechny důkazy tedy byly ve vzájemném souladu. Výslech jiných osob žalobce nenavrhoval.

16. Jak dále uvedl žalovaný na str. 21 -22 svého rozhodnutí, pokud žalobce vykázal výnosy za období od roku 2012 až do roku 2015 za laboratorní rozborů, služby výzkumu a semináře ve výši 7.740.825 Kč (100%) a z toho rozborů pro největší odběratele (společnost Č. a A. A.) vykázal ve výši 963.679 Kč (tedy 12,5% z celkových výnosů), není pravdivé jeho tvrzení, že každá služba, kterou účtuje odběratelům s DPH na výstupu, je výsledkem již skončených nebo probíhajících výzkumných projektů. Při současném posouzení všech výše uvedených zjištění dospěl žalovaný k závěru, že u 87,5% uskutečněných zdanitelných plnění s DPH na výstupu za laboratorní rozborů nejsou tato plněními, u kterých byly použity výsledky vlastních výzkumných projektů. Tyto závěry žalobce rovněž nerozporuje, naopak je v žalobě zcela opomíjí.
17. Krajský soud se tak ztotožňuje s následným postupem a se závěry žalovaného, že žalobce nedoložil takové důkazní prostředky, ze kterých by vyplývalo, že výsledky výzkumných projektů jsou při další činnosti žalobce komercializovány a vedou k jeho uskutečněným zdanitelným plněním. Žalobce neprokázal přímou vazbu mezi plněním přijatým na vstupu (projekty a dotace) a plněním na výstupu (služby poskytované žalobcem), neboť bylo zjištěno, že převážná část laboratorních rozborů, která žalobce předložil jako hlavní důkazní prostředek, je prováděna podle norem ČSN a ISO. Současně bylo prokázáno, že výsledky výzkumu jsou shrnuty ve formě informací – článků, publikací, zpráv, metodik atd. a jsou bezúplatně poskytnuty jak poskytovateli dotace, tak odborné veřejnosti, v případě bezúplatného poskytnutí veřejnosti se jedná zcela jistě o bezúplatné plnění ve smyslu zákona o DPH, a proto nebyly splněny podmínky pro uskutečnění odpočtu v plné výši, na něž je nárok pouze tehdy, pokud jsou přijatá zdanitelná plnění použita jen a pouze pro uskutečněná zdanitelná plnění.
18. Názor žalobce a jeho argumentace, dle níž by veškerá jeho činnost měla být považována za činnost ekonomickou (viz žalobní bod b), je nutné s ohledem na citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, odmítnout. Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jednoznačně vyplývá, že je nutné posoudit (a tedy i prokázat) účel použití u každého jednotlivého případu, tedy posoudit přímou vazbu mezi přijatým a uskutečněným plněním a posoudit, zda byla jednotlivá přijatá zdanitelná plnění získána pro ekonomickou činnost. Existence přímé a okamžité vazby mezi konkrétním plněním na vstupu a konkrétním plněním na výstupu zakládajícím nárok na odpočet je nezbytná před tím, než je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst DPH a za účelem vymezení rozsahu takového oprávnění (k tomu blíže viz rozhodnutí SDEU ve věci C-98/98 Midland Bank ze dne 8. 6. 2000). Není možné přijmout závěr, že nárok na odpočet DPH vzniká z povahy činnosti žalobce obecně, tedy že by žalobci vznikl nárok na úplný odpočet DPH již jen proto, že je obchodní společností, a proto je jeho základní motivace vždy ekonomická. Z judikatury Nejvyššího správního soudu i z judikatury SDEU jednoznačně vyplývá, že musí být prokázána existence přímé vazby mezi konkrétním plněním na vstupu a konkrétním plněním na výstupu. Jelikož žalobce výhradní použití přijatých zdanitelných plnění

pro uskutečnění ekonomické činnosti ve smyslu ustanovení § 72 odst. 5 zákona o DPH neprokázal (viz výše), připadal v úvahu pouze postup podle ustanovení § 72 odst. 6 zákona o DPH, tedy odpočet daně v částečné výši. Žalovaný tak tyto závěry mohl učinit bez znaleckého posudku, který by se zabýval posouzením ekonomické činnosti žalobce obecně, neboť posuzoval konkrétní jednotlivá plnění. Krajský soud se domnívá, že na rozdíl od případu P. B., na nějž poukazuje žalobce v žalobě, nebyla u něj souvislost plnění na vstupu s plněními na výstupu ve smyslu případu P. B. prokázána, což ostatně uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí, když na str. 24 svého rozhodnutí shrnuje, že z dlouhodobého hlediska v letech následujících po ukončení výzkumných projektů nedošlo k adekvátně lepším výsledkům sald daně z přidané hodnoty. Žalobce s tímto závěrem žalovaného nesouhlasí, sám však konkrétní tvrzení ani důkazy k prokázání opačného stavu nepředkládá, pouze obecně dovozuje, že výsledky výzkumu slouží ke generování zdanitelných plnění na vstupu.

19. Žalovaný ve svém rozhodnutí správně uvedl, že důkazní břemeno ohledně skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět ve svých tvrzeních (nikoliv jen ty, které fakticky uvedl), nese daňový subjekt. Za situace, kdy žalobce k výzvě správce daně konkrétně neuvedl, k jakým různým účelům přijatá zdanitelná plnění použil, neunesl žalobce břemeno tvrzení, ani důkazní břemeno a správce daně neměl podklady pro stanovení poměrného odpočtu daně. Za takové situace nezbylo správci daně než odmítnout nárok žalobce na odpočet jako celek, neboť bez potřebných tvrzení žalobce nemohl správce daně sám rozhodnout o nároku žalobce na odpočet v částečné výši ani nemohl sám určit poměr potřebný k jeho stanovení, neboť pro to neměl potřebné podklady. Žalobní bod c) tak není důvodný.

E) Závěr a náklady řízení

20. Krajský soud ze všech výše uvedených důvodů žalobu podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
21. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 11. července 2018

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu

