



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Výzkumný ústav pro chov skotu, s. r. o.**, se sídlem Výzkumníků 267, Rapotín, zastoupen JUDr. Vladimírem Ambruzem, advokátem se sídlem Italská 2581/67, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 11. 7. 2018, č. j. 65 Af 127/2016 - 41,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště v Šumperku (dále také „správce daně“), vydal dne 11. 9. 2015 pod č. j. 1570101/15/3109-50522-801788 dodatečný platební výměr, kterým doměřil žalobci (skupině podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, tvořené Výzkumným ústavem pro chov skotu, s. r. o., jako zastupujícím členem, a dále VÚCHS Rapotín, s. r. o. a Agrovýzkum Rapotín s. r. o.; dále též „skupina“) daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíce září roku 2014 ve výši 682 755 Kč a vyrozuměl žalobce o jeho zákonné povinnosti uhradit související penále ve výši 136 551 Kč (dále též „dodatečný platební výměr“). Správce daně uznal žalobci jím uplatněný odpočet daně (týkající se zateplení budovy využívané skupinou) pouze v poměrné výši 44 %. Dospěl totiž k závěru, že žalobce neprokázal, že jím prováděný výzkum byl následně využíván v rámci jeho ekonomické činnosti

ke generování zdanitelných plnění na výstupu, jak požaduje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „zákon o DPH“). Dotace, ze kterých byl tento výzkum financován, proto správce daně začlenil pouze do jmenovatele pro výpočet poměrného koeficientu (do kterého patří částky nesouvisející s ekonomickou činností daňového subjektu).

[2] Rozhodnutím ze dne 3. 11. 2016, č. j. 48303/16/5300-22444-710968 (dále též „rozhodnutí o odvolání“), žalovaný změnil dodatečný platební výměr (doměřenou daň nově určil na částku - 581 151 Kč a zrušil penále), neboť přisvědčil žalobci v tom, že správce daně postupoval zmatečně při samotném výpočtu daňové povinnosti. Ztotožnil se nicméně s tím, jak správce daně vypočetl poměrný koeficient pro uplatnění poměrné části nárokovaného odpočtu daně týkajícího se zateplení budovy. Souhlasil s tím, že žalobce neprokázal, že jeho výzkum je používán v rámci jeho ekonomické činnosti, a produkuje tak zdanitelná plnění.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu. Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále též „krajský soud“) žalobu zamítl rozsudkem identifikovaným ve výroku tohoto rozhodnutí. Uvedl, že spornou otázkou je, jaký poměrný koeficient měl být ve vztahu k odpočtu uplatněn. Žalobce je názoru, že koeficient měl být stanoven ve výši 91 %. Orgány finanční správy koeficient určily na 44 %. K rozdílnému výsledku strany došly proto, že žalobce zahrnuje výnosy z výzkumné činnosti (v podobě dotací) jak do čitatele, tak do jmenovatele vzorce pro výpočet. Orgány finanční správy danou položku zahrnují pouze do jmenovatele, neboť jsou názoru, že výzkumnou činnost žalobce nelze označit za ekonomickou činnost produkující zdanitelná plnění ve smyslu zákona o DPH. Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného, že žalobce neprokázal, že výsledky jeho výzkumné činnosti jsou soustavně využívány výhradně pro komerční účely, tedy v rámci jeho ekonomické činnosti. Žalobce sám (svou reakcí na výzvu správce daně ze dne 29. 7. 2015) uvedený závěr správce daně potvrdil. Žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal přímou a bezprostřední vazbu mezi konkrétním plněním na vstupu a konkrétním plněním na výstupu. Krajský soud nepřisvědčil ani žalobnímu tvrzení, že orgány finanční správy svoje závěry vystavěly na tom, že činnost žalobce je financována ze státních dotací.

III.

[4] Proti rozsudku podal žalobce (dále také „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost.

[5] Rozsudek je podle názoru stěžovatele nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud pouze opakuje závěry žalovaného, aniž by se vyjádřil k žalobní argumentaci stěžovatele ohledně podstaty a definice samotného pojmu ekonomická činnost podle zákona o DPH. Stěžovatel dále tvrdil, že v daňovém řízení prokázal souvislost výzkumu se svou ekonomickou činností. Podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“ nebo „Soudní dvůr“) ze dne 10. 11. 2016 ve věci C-432/15 (dále též „rozsudek Bařtová“) má daňový subjekt prokázat, že jeho činnost je z objektivního hlediska

pokračování

prostředkem na podporu ekonomické činnosti. To stěžovatel učinil. Bez výsledků výzkumné činnosti by stěžovatel nebyl schopen provádět svou ekonomickou činnost, resp. by nebyl schopen ji provádět v takové kvalitě a kvantitě. Stěžovatel je přesvědčen, že jím prováděná výzkumná činnost musí být podle judikatury SDEU považována buď za přípravnou fázi jeho ekonomické činnosti, anebo za nedílnou součást jeho ekonomické činnosti. Je to právě řešení jednotlivých výzkumných projektů, které stěžovatel (výzkumný ústav) musí provést předtím, než výsledky výzkumu použije ve své ekonomické činnosti. Stěžovatel dále na příkladu rozsudku Baštová dovozuje, že jím vynaložené prostředky na výzkumnou činnost lze označit za „*součást obecných výdajů osoby povinné k dani spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb*“. Situace posuzovaná SDEU v rozsudku Baštová je přitom analogická situaci stěžovatele. Výsledky jeho výzkumné činnosti (např. články publikované v odborných časopisech) je nutné posoudit minimálně jako prostředek, kterým stěžovatel prokazuje své odborné znalosti a zkušenosti, a tím vylepšuje své dobré jméno, zajišťuje si reklamu či se zviditelňuje u svých potenciálních i stávajících zákazníků. Výsledky výzkumu tudíž slouží ke generování zdanitelných plnění na výstupu. Správce daně přitom dle stěžovatele měl k dispozici dostatečné množství informací, které prokazovaly souvislost mezi výzkumnou činností a ekonomickou činností stěžovatele. Stěžovatel dále nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že orgány finanční správy odepření nároku na odpočet nepostavily mj. na tom, že činnost stěžovatele byla hrazena z dotací.

[6] Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a rozhodnutí žalovaného o odvolání a aby věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s posouzením věci provedeným krajským soudem. Rozsudek není podle názoru žalovaného nepřezkoumatelný. Žalovaný dále setrval na věcném posouzení charakteru výzkumné činnosti stěžovatele. Byl to sám stěžovatel, kdo v daňovém řízení potvrdil, že produkuje i činnosti nemající vazbu na dotační tituly. Bylo proto namístě mu nárok na odpočet ve vztahu k jím prováděnému výzkumu nepřiznat. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[8] 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 přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud se primárně zabýval námitkami poukazujícími na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí krajského soudu skutečně nepřezkoumatelné.

[11] Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku.

[12] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že úvahy krajského soudu jsou přinejmenším stručné, a bylo by lze si představit ještě podrobnější odůvodnění (zejména právě ve vztahu ke stěžovatelově argumentaci ohledně definice pojmu ekonomická činnost). Z celkového kontextu rozsudku nicméně vyplývá, z jakých důvodů krajský soud žalobu zamítl, resp. z jakých důvodů nepovažoval jádro žalobní argumentace za důvodné. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se soud podstatou námítky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námítky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64, či nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 729/2000, sp. zn. I. ÚS 116/05, sp. zn. IV. ÚS 787/06, sp. zn. ÚS 989/08, sp. zn. III. ÚS 961/09, a sp. zn. IV. ÚS 919/14.). K takovým vadám nedošlo. Krajskému soudu nelze vytýkat ani to, že při vypořádání žalobních bodů zopakoval závěry žalovaného. Z judikatury zdejšího soudu plyne, že tak učinit mohl (viz rozsudky ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 3. 2. 2016, č. j. 3 As 86/2014 - 49). Smyslem soudního přezkumu není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto v případech shody názoru soudu a odůvodnění napadeného rozhodnutí může krajský soud odkazovat právě na toto odůvodnění (k tomu viz např. i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006 - 86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 - 47). Nejvyšší správní soud tedy nepřisvědčil stěžovateli, že byl naplněn stížní důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[13] Zodpovězení dalších kasačních námitek se neobejde bez rekapitulace obsahu správního spisu.

pokračování

[14] Stěžovatel (jako zastupující člen skupiny) podal dne 31. 10. 2014 dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září roku 2014, ve kterém nově uplatnil odpočet daně ve výši 1 263 906 Kč. Správce daně vydal dne 21. 11. 2014 pod č. j. 1801741/14/3109-50522-801788 výzvu k odstranění pochybností, kterou zahájil ohledně uvedeného dodatečného daňového přiznání postup k odstranění pochybností (tento byl následně dne 18. 3. 2015 ukončen a v jeho rozsahu byla zahájena daňová kontrola, viz protokol č. j. 529193/15/3109-60563-802437).

[15] V průběhu daňového řízení bylo zjištěno, že nově uplatněný nárok na odpočet daně se týká stavebních prací (zateplení) provedených společnostmi FORTEX - AGS, a. s. na nemovitosti využívané skupinou. Správce daně se při prověřování oprávněnosti uplatnění předmětného odpočtu zaměřil na to, jak bylo uvedené přijaté plnění (nakoupené stavební práce) použito pro ekonomickou činnost stěžovatele. Zjistil, že stavební práce se týkaly budovy, ve které působí všichni členové skupiny, kteří vykonávají jak činnost ekonomickou, tak činnost neekonomickou. Správce daně proto prověřoval, zda měl stěžovatel nárok na odpočet daně v plném rozsahu (který si stěžovatel v dodatečném daňovém přiznání uplatnil), či zda tento měl být uplatněn pouze částečně. Shledal, že odpočet neměl být uplatněn v plné výši, nýbrž pouze v poměrné výši dle § 75 zákona o DPH, a dále že pro určení poměrného koeficientu se má použít výnosová metoda (s těmito závěry správce daně následně souhlasil i stěžovatel).

[16] V podání zaevidovaném správcem daně dne 29. 5. 2015 pod č. j. 1217083/15/3109-60563 stěžovatel poměrný koeficient vypočetl ve výši 80 %. Správce daně se nicméně s výpočtem provedeným stěžovatelem neztotožnil. Do jmenovatele vzorce pro výpočet poměrného koeficientu zahrnul na rozdíl od stěžovatele jeho výnosy z dotací na výzkum ve výši 18 623 525 Kč a tento vypočetl ve výši 44 %. Odůvodnil to tím, že dotace byly stěžovateli poskytnuty Českou republikou na základě zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, podle kterého musí být výsledky výzkumu dotovaného státem bezúplatně zveřejněny. Podle správce daně stěžovatel nedoložil přímý prodej konkrétního výsledku z již skončeného nebo probíhajícího výzkumu, ačkoliv k tomu byl vyzván. Doložil pouze faktury za laboratorní rozborů nebo za výzkumné práce bez vazby na konkrétní výzkumný projekt. Hlavním cílem výzkumu stěžovatele je výzkum jako takový a jeho výsledky jsou bezúplatně zveřejněny na internetu, kde se s nimi může seznámit každý (úplatný prodej těchto výsledků výzkumu by byl v rozporu s tím, že tyto jsou bezplatně zveřejňovány). Stěžovatelem provedený výzkum tedy neslouží k podpoře jeho komerční činnosti; nejedná se proto o ekonomickou činnost ve smyslu zákona o DPH (viz zpráva o daňové kontrole č. j. 1264997/15/3901-60563-802437).

[17] Dne 11. 9. 2015 proto správce daně vydal dodatečný platební výměr č. j. 1570101/15/3109-50522-801788, kterým stěžovateli doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září roku 2014 ve výši 682 755 Kč a informoval jej o jeho zákonné povinnosti uhradit související penále ve výši 136 551 Kč.

[18] Stěžovatel se proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru odvolal. Kromě zmatečnosti postupu správce daně při výpočtu samotné daňové povinnosti, stěžovatel namítl, že správce daně nesprávně právně posoudil výpočet poměrného koeficientu pro uplatnění předmětného odpočtu. Stěžovatel v odvolání uvedl, že koeficient by měl být

vypočten ve výši 91 %. Nesouhlasil s tím, že správce daně posoudil jeho výzkumnou činnost jako nespádající pod ekonomickou činnost produkující zdanitelná plnění ve smyslu zákona o DPH.

[19] Žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 11. 2016, č. j. 48303/16/5300-22444-710968, změnil dodatečný platební výměr (doměřenou daň nově určil na částku - 581 151 Kč a zrušil penále), neboť přisvědčil stěžovateli v tom, že správce daně postupoval zmatečně při samotném výpočtu daňové povinnosti (správce daně dodatečně uplatněný nadměrný odpočet částečně uznal, neměl proto doměřovat daň v kladných hodnotách, nýbrž měl doměřit zápornou hodnotu daně, která měla být stěžovateli vrácena). Ztotožnil se nicméně s výpočtem poměrného koeficientu pro uplatnění části nárokovaného odpočtu daně týkajícího se zateplení budovy. Ve shodě s prvoinstančním správcem daně zahrnul žalovaný částku dotací poskytnutých na výzkum pouze do jmenovatele vzorce pro výpočet koeficientu. Dotace na výzkum jsou podle žalovaného ve své podstatě jen oceněním výzkumu provedeného stěžovatelem bezúplatně. Výsledky výzkumu byly dány bezúplatně k dispozici dalším zájemcům o jejich využití. Stěžovatel podle žalovaného neprokázal, že výsledky výzkumu produkují zdanitelná plnění.

[20] Stěžovatel se proti rozhodnutí o odvolání bránil žalobou. Ta byla zamítnuta výše rekapitulovaným rozsudkem krajského soudu. Krajský soud se ztotožnil s posouzením věci provedeným žalovaným. Proti tomuto rozsudku brojí stěžovatel výše rekapitulanou kasační stížností.

[21] Předmětem sporu mezi stranami je, v jaké konkrétní výši měl být určen poměrný koeficient ve smyslu § 75 zákona o DPH. Konkrétně je pak mezi stranami sporné, jakým způsobem měla být do výpočtu poměrného koeficientu zahrnuta částka výnosů ve formě státních dotací poskytnutých stěžovateli na výzkumné projekty.

[22] Orgány finanční správy a krajský soud dospěly k závěru, že uvedenou částku je nutné zahrnout pouze do jmenovatele vzorce pro výpočet poměrného koeficientu, neboť stěžovatel neprokázal, že jeho výzkumná činnost je ekonomickou činností ve smyslu zákona o DPH, resp. neprokázal, že tato činnost je úplatná a produkuje zdanitelná plnění. V rozsahu týkajícím se výzkumných prací proto nelze podle orgánů finanční správy stěžovateli uznat jím uplatněný nárok na odpočet daně související se zateplením budovy, neboť skupina v této budově v daném rozsahu nevykonávala ekonomickou činnost, resp. neprodukovala zdanitelná plnění. Stěžovatel s tímto závěrem nesouhlasí. Je přesvědčen, že žalovaný a krajský soud nesprávně právně posoudili nastalou situaci a návazně pak nesprávně vyhodnotili, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno.

[23] Podle § 5 odst. 2 zákona o DPH se ekonomickou činností 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, výchovatské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních zalců. 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*

pokračování

smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu nebo jako příjmy za autorské příspěvky, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpisu.

[24] Podle § 2 odst. 1 zákona o DPH: *Předmětem daně je a) dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, c) pořízení 1. zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, 2. nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani, d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.*

[25] Podle § 2 odst. 2 zákona o DPH: *Zdanitelné plnění je plnění, které a) je předmětem daně a b) není osvobozené od daně.*

[26] Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (a dále pro další účely vyjmenované daným ustanovením).

[27] Podle § 72 odst. 5 zákona o DPH: *Plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.*

[28] Podle § 72 odst. 6 zákona o DPH: *Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně (dále jen „odpočet daně v částečné výši“), pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo 76.*

[29] Podle § 75 odst. 1 zákona o DPH: *Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak v rámci svých ekonomických činností, tak pro účely s nimi nesouvisejícími, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro své ekonomické činnosti.*

[30] Podle § 75 odst. 3 zákona o DPH: *Příslušná výše odpočtu daně v poměrné výši se vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši, a podílu použití tohoto plnění pro ekonomické činnosti plátce (dále jen „poměrný koeficient“). Poměrný koeficient se vypočítá jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru.*

[31] Výkladem uvedených ustanovení (resp. ustanovení unijního práva, ve kterých má česká vnitrostátní právní úprava DPH svůj předobraz) se opakovaně zabýval SDEU. V rozsudku ze dne 21. 2. 2013, ve věci C - 104/12 (Finanzamt Köln-Nord proti Wolframovi Beckerovi), ohledně vzniku nároku na odpočet uvedl, že „je třeba především připomenout, že podle rozhodnutí Soudního dvora je existence přímé a bezprostřední souvislosti

mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, v zásadě nezbytná k tomu, aby nárok na odpočet DPH na vstupu byl osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku (viz výše uvedený rozsudek *Midland Bank*, bod 24; rozsudek ze dne 22. února 2001, *Abbey National*, C-408/98, *Recueil*, s. I-1361, bod 26, a výše uvedený rozsudek *Investrand*, bod 23). Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdaněných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (viz výše uvedené rozsudky *Midland Bank*, bod 30, a *Abbey National*, bod 28). Nárok na odpočet je nicméně 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 obecných výdajů této osoby povinné k dani a jsou jako takové prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (v tomto smyslu zejména viz výše uvedený rozsudek *Midland Bank*, bod 31, a rozsudek ze dne 26. května 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, *Sb. rozh. s. I-4357*, bod 36). Dále je třeba uvést, že pokud jde o povahu „přímé a bezprostřední souvislosti“, která musí existovat mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu, Soudní dvůr došel k závěru, že není realistické pokoušet se dosáhnout v tomto ohledu přesnější formulace. S ohledem na rozmanitost plnění v rámci obchodní a profesní činnosti je totiž nemožné poskytnout vhodnější odpověď, pokud jde o způsob, jak určit ve všech případech vztah, který musí existovat mezi plněními na vstupu a plněními uskutečněnými na výstupu, aby byla DPH odvedená na vstupu odpočitatelná (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Midland Bank*, bod 25). Konečně z judikatury Soudního dvora vyplývá, že při použití kritéria přímé souvislosti, což přísluší daňovým orgánům a vnitrostátním soudům, musí tyto orgány a soudy zohlednit všechny okolnosti, za nichž proběhla dotčená plnění (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Midland Bank*, bod 25) a přihlídnout pouze k plněním, která objektivně souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani.“

[32] Citovaná východiska ve své rozhodovací praxi převzal i Nejvyšší správní soud. K tomu viz např. rozsudek ze dne 25. 9. 2013, č. j. 1 Afs 70/2013 - 47: „Judikatura Soudního dvora Evropské unie z těchto ustanovení dovozuje, že k tomu, aby nárok na odpočet daně na vstupu byl osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, je v zásadě nezbytná existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet. Podle Soudního dvora nárok na odpočet daně, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdaněných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet [...] Pokud jde o povahu „přímé a bezprostřední souvislosti“, která musí existovat mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu, Soudní dvůr došel k závěru, že není realistické pokoušet se dosáhnout v tomto ohledu přesnější formulace. S ohledem na rozmanitost plnění v rámci obchodní a profesní činnosti je totiž nemožné poskytnout vhodnější odpověď, pokud jde o způsob, jak určit ve všech případech vztah, který musí existovat mezi plněními na vstupu a plněními uskutečněnými na výstupu, aby byla DPH odvedená na vstupu odpočitatelná. [...] Nejvyšší správní soud pro úplnost doplňuje, že Soudní dvůr ve své judikatuře umožňuje přiznat nárok na odpočet 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

pokračování

na dotčené služby součástí obecných výdajů této osoby povinné k dani a jsou jako takové prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani“.

[33] Přímou ve vztahu k odpočtu souvisejícímu s výzkumnou činností je pak nutno odkázat i na rozsudek ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013 - 42, č. 2944/2014 Sb. NSS, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že v případě odpočtu daně souvisejícího s výzkumnou činností je nutné v každém jednotlivém případě 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. V případě použití dotovaných plnění na činnost, která nemá povahu zdanitelných plnění, např. na výzkum prováděný výhradně pro výzkum samotný bez jakéhokoli komerčního využití jeho výsledků, nebude mít plátců nárok na odpočet daně. Oproti tomu v případě, kdy z dotace bude např. financován vývoj očkovací látky, který bude plátcem „badatelem“ následně promítnut do vlastního ekonomického projektu určenému ke komerčnímu využití, je na místě umožnit odpočet DPH v plné výši.“

[34] V rozsudku ze dne 29. 3. 2017, č. j. 8 Afs 96/2013 - 116, poukázal Nejvyšší správní soud na v uvedené věci Soudním dvorem vyslovené právní názory v rozsudku Baštová (ze dne 10. 11. 2016, C-432/15). Soudní dvůr konstatoval, že „Směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že nárok osoby povinné k dani, která podniká v oboru chov a trénink vlastních i cizích dostihových koní, na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu v rámci plnění souvisejících s přípravou jejich vlastních koní na dostihy a jejich účastí v nich je dán z důvodu, že náklady na tato plnění jsou součástí obecných výdajů souvisejících s její ekonomickou činností, za podmínky, že náklady vynaložené na každé z předmětných plnění vykazují přímou a bezprostřední souvislost s touto celkovou činností. Tak tomu může být, souvisejí-li takto vynaložené náklady s dostihovými koňmi, kteří jsou skutečně určeni k prodeji, nebo je-li účast těchto koní v dostizích z objektivního hlediska prostředkem na podporu ekonomické činnosti, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.“

[35] Z citovaných právních názorů je pro posouzení nyní projednávané věci podstatné následující: nárok na odpočet daně na vstupu může být dán, pokud jsou tyto náklady součástí obecných výdajů souvisejících s ekonomickou činností. Tento předpoklad však k jejich uznání nepostačuje. Tyto náklady na vstupu musí rovněž vykazovat přímou a bezprostřední souvislost s onou ekonomickou činností. Tak tomu bude tehdy, pokud (v podmínkách projednávané věci) náklady na výzkumnou činnost skutečně souvisejí s plněními na výstupu (jsou jejich nedílnou součástí). Naposledy uvedený předpoklad může být rovněž „nahrazen“ zjištěním o tom, že plnění na vstupu jsou objektivně způsobila podpořit ekonomickou činnost daňového subjektu a skutečně tomu tak v praxi je. Naplnění těchto kritérií je uloženo ověřit správnímu soudu (a předtím daňovým orgánům). Kritérium objektivního hlediska, ve spojení s předpokladem, že má jít „toliko“ o prostředek na podporu ekonomické činnosti, klade vysoké nároky na daňový subjekt stran

prokázání vlastních konkrétních tvrzení, především pokud jde o konkrétní popis vlastní ekonomické činnosti a vysvětlení, jakým konkrétním způsobem se náklady na vstupu do konkrétní ekonomické činnosti promítají. Relativní obecnost těchto kritérií ovšem neznamená, že by bylo lze na ně reagovat stejně obecným tvrzením, že byla ve věci naplněna. I pokud není bez dalšího rozhodná časová souvislost mezi plněními na vstupu a na výstupu (není přitom pravdou, že by tuto krajský soud v rozsudku vyžadoval, jak tvrdí stěžovatel) nebo tato vazba není vždy shledána s poukazem na „směřování“ podpůrné činnosti k ekonomické činnosti subjektu jako takové, musí o tom mít daňové orgány a posléze správní soudy dostatek konkrétních (žalobních) tvrzení, aby mohly tuto souvislost ověřit. Jinak je následný soudní přezkum *de facto* znemožněn, nemá-li nahrazovat chybějící námitky vlastními zjištěními, což je v důsledku zásady rovnosti účastníků správním soudům zapovězeno.

[36] Žalobou napadené rozhodnutí stojí na tom, že stěžovatel neprokázal existenci výše uvedené přímé a bezprostřední souvislosti mezi náklady na výzkumnou činnost na vstupu a plněními na výstupu. Žalovaný uvedl konkrétní skutečnosti rozporující doklady předložené stěžovatelem (viz např. hodnocení dokladů týkajících se společností Agroječmínek s. r. o., NutriVet s. r. o. a AgroDigest s. r. o.; k tomu podrobně viz dále). Na drtivou většinu těchto argumentů však stěžovatel v podané žalobě nereagoval konkrétními skutkovými důvody, pro které považuje hodnocení žalovaného za nesprávné.

[37] Stěžovatel v převážné většině kasační stížnosti argumentuje velmi obecně, nepoukazuje na konkrétní skutkové souvislosti projednávané věci. Rozsudku krajského soudu vytýká jeho nepřezkoumatelnost, neboť se krajský soud podle jeho názoru nevyjádřil k žalobním námitkám ohledně podstaty a definice samotné ekonomické činnosti. Zdůrazňuje, že řešení výzkumných projektů bylo třeba považovat z hlediska nároku na odpočet DPH za přípravnou činnost (fázi) ekonomické činnosti, že výsledky výzkumu byly k dispozici pro další využití v jeho ekonomické činnosti, že náklady na tuto činnost spoluurčují cenu jeho zboží nebo služeb a mají zkrátka přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností stěžovatele.

[38] S většinou argumentů uplatněných stěžovatelem v kasační stížnosti nezbyvá než v obecné rovině souhlasit. Představují judikaturou vymezená východiska, skrze která musí správce daně v součinnosti s daňovým subjektem v konkrétním případě zkoumat, zda byly splněny podmínky pro vznik nároku na odpočet. Stěžovatel věcně neoponuje závěrům žalovaného a krajského soudu stran obecnosti jeho tvrzení a neunesení důkazního břemene (srov. např. odst. 22 napadeného rozsudku). Pouze opět obecně poukazuje na zákonitost přenesení důkazního břemene a konstatuje, že jeho výzkumná činnost je učebnicovým příkladem přípravné činnosti a že bez výstupů výzkumné činnosti by nemohl vykonávat svou ekonomickou činnost, resp. by ji nemohl vykonávat v takové kvalitě a kvantitě, v jaké jí provádí nyní, jelikož by neměl postavení důvěryhodného a kvalifikovaného dodavatele.

[39] Přijetí takové argumentace by znamenalo, že pokud daňový subjekt provádí výzkumnou činnost v oblasti, ve které souběžně vykonává běžnou ekonomickou činnost, budou výdaje na vstupu související s výzkumnou činností paušálně bez dalšího považovány za související s touto ekonomickou činností a uznávány jako odůvodňující odpočet bez

pokračování

dalšího. Ze shora citované judikatury však vyplývá povinnost osvědčit splnění rozhodných skutečností. Aby byl daňovému subjektu uznán nárok na odpočet daně, je nutné, aby existovala buď přímá a bezprostřední vazba mezi plněními na vstupu a plněními na výstupu, nebo aby byly náklady na plnění na vstupu součástí obecných výdajů daňového subjektu a jako takové aby tyto byly součástí jeho hospodářské činnosti a prvkem spoluurčujícím cenu jeho zboží nebo služeb. Existenci přímé a bezprostřední vazby je třeba v daňovém řízení prokázat (nepostačí obecné a nepodložené tvrzení, že činnost daňového subjektu je prováděna s cílem vytvořit plnění na výstupu), resp. pokud dospěje správce daně k závěru, že prokázána nebyla, musí tuto skutečnost náležitě odůvodnit. Rovněž u případného tvrzení, že náklady na vstupu se staly součástí obecných výdajů daňového subjektu a spoluurčují cenu jím poskytovaných služeb (včetně vzniku konkurenční výhody v podobě zvýšeného podnikatelského renomé) nemůže toto zůstat pouze ve zcela obecné rovině, jakkoli je prokazování této skutečnosti z povahy věci obtížnější.

[40] Bez předstření konkrétních skutkových okolností lze obtížně odlišit, zda případný efekt spočívající v zlepšení dobrého jména souvisí s konkrétními výsledky výzkumné činnosti, či zda je případně podmíněn např. zmínkou o výzkumné činnosti v názvu obchodní firmy daňového subjektu. Velmi podstatným bude nepochybně rovněž rozsah a konkrétní zaměření výzkumné činnosti a následné posouzení, nakolik se překrývá či míjí s vlastní ekonomickou činností daňového subjektu. Jakkoli je totiž snáze představitelná souvislost v předmětu činnosti v případě přípravy dostihových koní k závodům a následné činnosti spočívající v „obstarávání“ potřeb cizích koní na komerční bázi či provozování agroturistiky, mnohem obtížnější to může být u specifické výzkumné činnosti, jejíž předmět může a současně nemusí směřovat k tomu, čím se stěžovatel ve své obchodní činnosti zabývá. To vše ve vazbě na případné zvýšení renomé stěžovatele na relevantním trhu. Právě proto je třeba v daňovém a posléze soudním řízení přednést dostatek skutkových argumentů, které lze následně podrobit hodnocení při soudním přezkumu. To se v souzené věci nestalo.

[41] Ve smyslu výše uvedeného byl přitom stěžovatel správcem daně v průběhu daňového řízení opakovaně informován o tom, že správce daně má pochybnosti o tom, zda výzkumná činnost stěžovatele představuje činnost spojenou nějakým způsobem se stěžovatelovými výstupy, pročez byl stěžovatel opakovaně vyzván k prokázání, že jím nárokováná plnění na vstupu souvisí s jeho ekonomickou činností (viz zejména výzva k odstranění pochybností ze dne 21. 11. 2014, č. j. 1801741/14/3109-50522-801788; protokol o místním šetření ze dne 26. 11. 2014, č. j. 1811019/14/3109-60563-806351; výzvy k prokázání skutečností ze dne 22. 12. 2014, č. j. 1893262/14/3109-05403-806351; ze dne 18. 3. 2015, č. j. 529047/15/3109/60563-802437; ze dne 14. 5. 2015, č. j. 1063972/15/3109/60563-802437; a ze dne 29. 7. 2015, č. j. 1447460/15/3109/60563-802437). O skutečnosti, že orgány finanční správy nesouhlasí s názorem stěžovatele, že jím prováděný výzkum je ekonomickou činností ve smyslu zákona o DPH, byl nadto stěžovatel zpraven jak ve zprávě o daňové kontrole, tak v rozhodnutí o odvolání (viz body 31 až 34).

[42] I přes výše uvedené však stěžovatel zůstal v rovině obecných tvrzení. Poskytl jen minimum konkrétních tvrzení a s těmito tvrzeními souvisejících důkazních prostředků. Jím poskytnuté důkazní prostředky byly nadto správcem daně a žalovaným

zpochybněny, což stěžovatel nyní v kasační stížnosti jakkoli nerozporuje. Poukázáno budiž zejména na tvrzení a podklady týkající se společnosti Agroječmínek s. r. o., NutriVet s. r. o. a AgroDigest s. r. o., jejichž obchodní spolupráce se stěžovatelem měla údajně souviset právě se stěžovatelovým výzkumem (viz podání stěžovatele zaevidované správcem daně dne 10. 7. 2015 pod č. j. 1358652/15/3109-60536). K navazující výzvě k prokázání toho, s jakým výzkumným projektem tyto obchodní případy souvisely, stěžovatel v podání ze dne 12. 8. 2015 uvedl, že na tyto služby dotace neobdržel, tudíž u nich neexistuje účtování na účtu 648 (ostatní provozní výnosy). Správce daně i žalovaný z tohoto sdělení dovodili, že stěžovatel tím potvrdil, že faktury vystavené s DPH na výstupu v roce 2014 pro tyto společnosti nemají přímou vazbu na výzkumný projekt, který by byl ve výnosech stěžovatele, resp. že daňové doklady nejsou výsledkem probíhajícího nebo již skončeného projektu (viz str. 3 zprávy o daňové kontrole č. j. 1264997/15/3109-60563-802437 a str. 10 až 11 rozhodnutí o odvolání). Uvedený závěr pak převzal do rozsudku i krajský soud (viz bod 17 rozsudku). Stěžovatel ale přesto v kasační stížnosti uvedený závěr nerozporuje a pouze v obecné rovině opět uvádí, že jím poskytované služby mají souvislost s jeho výzkumnou činností. Toto tvrzení však opět nekonkretizuje ani neodkazuje na korespondující důkazy z daňového řízení (pouze obecně poukazuje na „*články publikované v odborných časopisech*“ a na „*výčet výsledků výzkumné činnosti*“ uvedený v rozhodnutí o odvolání a v napadeném rozsudku). Nutno dodat, že to by sám stěžovatel, kdo tvrdil, že výzkum (resp. jeho výsledky) používá v rámci poskytování služeb svým zákazníkům a také, že prováděný výzkum představuje reklamu, zviditelnění, zlepšení dobrého jména, a tím zprostředkovaně přináší stěžovateli nové zakázky a z nich plynoucí zdanitelná plnění (byl si tedy vědom věcného obsahu svého důkazního břemene). Stran uvedených tvrzení však zůstal převážně pouze v obecné rovině, a to i v žalobě. Za této situace nelze vytýkat krajskému soudu, pokud odkázal na skutková zjištění uvedená v žalobou napadeném rozhodnutí s důrazem na to, že to byl daňový subjekt (stěžovatel), kdo byl povinen v daňovém řízení prokázat rozhodné skutečnosti (k jejichž prokázání byl opakovaně vyzván). Kasačními námitkami zůstal nezpochybněn rovněž závěr krajského soudu, že stěžovatel nepředložil takové důkazní prostředky, ze kterých by bezpečně plynulo, že výsledky výzkumných projektů byly v další činnosti stěžovatele komercializovány a vedly k následným plněním na výstupu. Pro úplnost lze dále odkázat i na rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2016, č. j. 40409/16/5300-22444-710968, týkající se stěžovatelovy daňové povinnosti na DPH za zdaňovací období měsíce ledna roku 2012, ve kterém se žalovaný otázce povahy výzkumné činnosti stěžovatele ve vazbě na jeho daňovou povinnost na DPH taktéž věnoval. Řízení o kasační stížnosti týkající se této daňové povinnosti je u zdejšího soudu vedeno pod sp. zn. 7 Afs 355/2018.

[43] Nejvyšší správní soud závěrem dodává, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78 a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60). Pro úplnost nutno dodat, že Nejvyšší správní soud neshledal ani žádnou vadu či nezákonnost, pro které

pokračování

by bylo třeba *ex offio* přistoupit ke zrušení rozsudku krajského soudu či rozhodnutí žalovaného.

[44] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[45] 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 dne 28. listopadu 2019

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu