



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **Statek Chlumín, s. r. o.**, sídlem Nuselská 98, Praha 4, zastoupené Mgr. Ing. Stanislavem Polenou, advokátem, sídlem Hybernská 1009/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 8. 2019, č. j. 35267/19/5300-21443-702551, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 3. 2021, č. j. 14 Af 52/2019-34,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnost.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před městským soudem

[1] Žalobkyně v daňovém přiznání uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 746 836 Kč za koupi krmné linky, kterou měla žalobkyně nabýt od společnosti NOVA leasing, a. s. na základě kupní smlouvy ze dne 19. 2. 2016. Krmná linka se však nacházela v prostorách společnosti Agrochlum Záluží, spol. s r.o., na kterou byl dne

17. 12. 2015 podán insolvenční návrh. Dne 11. 2. 2016 Městský soud v Praze rozhodl o úpadku a prohlášení konkurzu na tuto společnost.

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí roku 2016 za účelem ověření oprávněnosti nároku na odpočet daně.

[3] Finanční úřad žalobkyní tvrzený odpočet neuznal a vyměřil jí daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2016 ve výši 0 Kč.

[4] Rozhodnutím ze dne 28. 8. 2019 žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[5] Proti rozhodnutí o odvolání podala žalobkyně žalobu, v níž namítala, že při koupi krmné linky splnila všechny zákonné požadavky pro uplatnění nároku na odpočet DPH, neboť uzavření areálu, v němž se krmná linka nacházela, nepředstavovalo překážku, pro kterou by žalobkyně nemohla s linkou disponovat, respektive ji nabýt do vlastnictví, přičemž dispoziční oprávnění ke krmné lince přešlo na insolvenční správce až 28. 4. 2016 (kdy byla krmná linka zahrnuta do majetkové podstaty úpadce Agrochlum Záluží, spol. s r.o.). Dále žalobkyně namítala, že splnila též podmínku využití krmné linky v rámci své ekonomické činnosti, neboť již investice do krmné linky představuje využití v rámci ekonomické činnosti, záměrem bylo krmnou linku pronajmout třetí osobě. Žalobkyně rovněž namítala, že žalovaný opřel své závěry o incidenční spor, který nebyl pravomocně rozhodnut.

[6] Městský soud zdůraznil, že ke dni 19. 2. 2016, kdy byla uzavřena kupní smlouva a kdy mělo dojít k převzetí krmné linky, žalobkyně s krmnou linkou nemohla nijak nakládat a ke krmné lince, která se nacházela v uzavřeném areálu společnosti Agrochlum Záluží, spol. s r.o., neměla přístup. Možnost krmnou linku pronajmout byla dle městského soudu pouze hypotetická, neboť žalobkyně nemohla zajistit přístup k lince ani pro potenciálního zákazníka. Žalobkyně nikdy po tvrzené koupi krmné linky dne 19. 2. 2016 neměla možnost zboží prohlédnout, zkontrolovat nebo je nechat převézt. Od 16. 2. 2016 byl areál společnosti Agrochlum Záluží, spol. s r.o., kde se linka nacházela, z rozhodnutí insolvenční správce uzavřen. Soud tedy dospěl k závěru, že žalobkyně nemohla s krmnou linkou nakládat jako vlastník ve smyslu § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Podle městského soudu není podstatné, kdy došlo k zahrnutí krmné linky do majetkové podstaty dlužníka, důležitá je faktická situace.

[7] Dále městský soud vyhodnotil, že žalobkyně neprokázala svůj záměr používat krmnou linku pro svou ekonomickou činnost, neboť tento záměr pouze tvrdila, a to bez jakékoli konkretizace. Samotný nákup zboží není pro vznik nároku na odpočet daně dostačující.

[8] Nepravomocné rozhodnutí o incidenčním sporu nebylo dle soudu nosným důvodem rozhodnutí žalovaného, ale pouze potvrdilo závěr, k němuž žalovaný dospěl.

[9] Z výše uvedených důvodů městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

pokračování

[10] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost dle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Stěžovatelka namítala, že rozsudek městského soudu je založen na nesprávném výkladu dodání zboží ve smyslu § 13 zákona o DPH a podmínky použití zboží v rámci ekonomické činnosti ve smyslu § 5 a § 72 zákona o DPH.

[12] Stěžovatelka vyjádřila přesvědčení, že k dodání zboží a uskutečnění zdanitelného plnění došlo dnem 19. 2. 2016. Uzavření areálu nemělo vliv na přechod vlastnického práva ke krmné lince na stěžovatelku a na její možnost disponovat s krmnou linkou z pozice vlastníka. Právo nakládat s krmnou linkou na stěžovatelku přešlo nejpozději uzavřením kupní smlouvy, resp. zaplacením kupní ceny. Stěžovatelka poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016-40, z něž lze dovodit, že převzetí zboží představuje alternativní způsob dodání zboží, pokud dosud nedošlo k převodu vlastnického práva ve smyslu občanského zákoníku. Z rozsudku ale neplyne, že dodání zboží vyžaduje bez dalšího převzetí tohoto zboží. Z dalšího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014-46, podle stěžovatelky vyplývá, že pro účely dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o DPH se nevyžaduje převzetí zboží. Stěžovatelka též poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2004, č. j. 5 Afs 15/2003-72, podle něž se za zdanitelné plnění považuje plnění uskutečněné dnem převzetí zboží nebo dnem zaplacení zboží, a to podle toho, který den nastane dříve.

[13] Stěžovatelka dále namítala, že k využití krmné linky v rámci ekonomické činnosti došlo již vynaložením nákladu na její koupi. Tento nákup je třeba hodnotit jako přípravný úkon, který je sám o sobě součástí ekonomické činnosti. Stěžovatelka v řízení před správcem daně poukazovala na rozhodnutí Evropského soudního dvora (nyní Soudního dvora EU) ze dne 15. 1. 1998, C-37/95, věc *Ghent Coal Terminal*, z něž vyplývá, že součástí ekonomické činnosti jsou i přípravné úkony. Městský soud se však k tomuto nevyjádřil. Je nemyslitelné, aby se v případě záměru pronajmout nabývaný majetek po plátcí pro účely uplatnění nároku na odpočet DPH vyžadovalo doložení potenciálních zájemců nebo informací o oslovených zájemcích, jak to navrhoval městský soud. Městský soud nezohlednil, že stěžovatelka krmnou linku nabyla do vlastnictví dne 19. 2. 2016, přičemž areál dlužníka, ve kterém se krmná linka nacházela, byl od 16. 2. 2016 z pokynu insolvenční správky uzavřen a krmná linka byla dne 28. 4. 2016 sepsána do majetkové podstaty dlužníka. Stěžovatelka tedy neměla možnost realizovat svůj záměr krmnou linku pronajmout, neměla možnost ani započít s případnou inzercí tohoto záměru. S ohledem na výsledek incidenčního sporu o vyloučení krmné linky z majetkové podstaty dlužníka je zjevné, že k uskutečnění ekonomického záměru stěžovatelky krmnou linku pronajmout již nedojde, finální nerealizování záměru krmnou linku pronajmout však dle stěžovatelky nemá vliv na vznik nároku na odpočet DPH. K tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2010, č. j. 5 Afs 57/2009-123.

[14] Stěžovatelka namítala, že judikatura, o niž městský soud své rozhodnutí opřel, na projednávanou věc nedopadá.

[15] Stěžovatelka namítala též nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu. Městský soud dostatečně neodůvodnil, proč pro účely vzniku nároku na odpočet DPH nepovažoval za dostačující tvrzení, že stěžovatelka hodlala krmnou linku využít v rámci své ekonomické činnosti tím, že ji pronajme. Městský soud ani neodůvodnil, proč vznik nároku na odpočet DPH nelze pojit již s přípravnými kroky v rámci ekonomické činnosti,

tj. s pořízením majetku. Městský soud se nevyjádřil k judikatuře, na niž stěžovatelka poukazovala v žalobě. Rozsudek městského soudu je nadto vnitřně rozporný, městským soudem citovaná judikatura si do jisté míry odporuje.

[16] Stěžovatelka proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[17] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil hledisko faktické dispozice se zbožím. Ustanovení § 13 zákona o DPH nemůže být naplněno pouhým převodem vlastnického práva ve smyslu občanského zákoníku. Dle žalovaného městský soud správně dovodil, že stěžovatelka nemohla s krmnou linkou nakládat jako vlastník, neboť neměla přístup do areálu, v němž byla linka umístěna. Pouhým formálním nabytím vlastnického práva stěžovatelka nesplnila podmínku § 13 zákona o DPH.

[18] Žalovaný dále zdůraznil, že ohledně použití plnění k ekonomické činnosti stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, neboť její argumenty týkající se plánovaného pronájmu krmné linky zůstaly pouze v rovině ničím nepodložených tvrzení. Tvrzenou či skutečnou absenci takových důkazních prostředků nelze klást k tíži orgánům finanční správy. Zdokumentování záměru krmnou linku pronajmout bylo pouze na stěžovatelce.

[19] Ani námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku není dle žalovaného důvodná.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

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

[22] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku městského soudu.

[23] Z judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelnost musí být vykládána v souladu se svým skutečným smyslem, tedy jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, neboť z napadeného rozhodnutí nelze zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS).

[24] Nepřezkoumatelný v tomto smyslu však rozsudek městského soudu není. Soud nemá povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou či podrobně vysvětlovat, proč nejsou relevantní žalobní odkazy na soudní rozhodnutí v jiných věcech, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví ucelenou argumentaci, z níž vyplývá, že žalobní námitky neobstojí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38). Městský soud se v odůvodnění svého rozsudku vypořádal se zásadními právními a skutkovými otázkami nastolenými žalobou a důvody, pro které městský soud žalobu zamítl, jsou z rozsudku zřejmé (srov. obdobně např. rozsudek

pokračování

Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2021, č. j. 5 Ads 350/2019-60 a v něm citovanou judikaturu).

[25] Nejvyšší správní soud tedy shledal rozsudek městského soudu přezkoumatelným, a proto přistoupil k posouzení věcných námitek stěžovatelky.

[26] Dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH plátce je 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. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně, přičemž předmětem daně je mimo jiné i dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku (§ 2 zákona o DPH). Dodáním zboží je dle § 13 odst. 1 zákona o DPH převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle § 5 odst. 3 věty druhé zákona o DPH se za ekonomickou činnost považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu.

[27] Nejvyšší správní soud podotýká, že hlavním inspiračním zdrojem na úrovni práva Evropské unie při přípravě vnitrostátní úpravy DPH (a to jak pro současně platný zákon o DPH, tak pro již zrušený zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty) byla tzv. šestá směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (č. 77/388/EHS), která byla s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Ustanovení směrnice o DPH jsou v podstatě totožná s odpovídajícími ustanoveními šesté směrnice a závěry vyslovené Soudní dvorem a Nejvyšším správním soudem, které se vztahují k předchozí právní úpravě, jsou aplikovatelné i za současné úpravy.

[28] Termín „dodání zboží“ ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH, z něhož § 13 odst. 1 zákona o DPH vychází, je vyložen např. v rozsudku Soudního dvora ze dne 8. 2. 1990, C-320/88, věc *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, či v rozsudku ze dne 6. 2. 2003, C-185/01, věc *Auto Lease Holland*. Závěry Soudního dvora obsažené v uvedených rozsudcích shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014-46, přičemž ve shodě s judikaturou Soudního dvora zdůraznil, že právo nakládat se zbožím jako vlastník zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku.

[29] Převod vlastnického práva dle vnitrostátních předpisů sice „dodání zboží“ pro účely DPH nevyčerpává, zásadně však představuje dodání zboží pro účely DPH (rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 12. 2018, C-414/17, věc *AREX CZ*).

[30] Judikaturu Soudního dvora Nejvyšší správní soud reflektuje. V rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, Nejvyšší správní soud připomněl, že byť převod práva nakládat se zbožím jako vlastník nemusí nutně splývat s převodem vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů, neznamená to, že by otázka převodu vlastnictví nehrála vůbec žádnou roli. Právo nakládat se zbožím jako vlastník nelze vykládat tak, že se jedná výlučně o převod vlastnického práva, zpravidla však bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník právě jeho vlastník, výjimečně půjde také o převod jiných práv, která dovolí

nabyvateli nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako kdyby na něj vlastnické právo bylo převedeno. Také v rozsudku ze dne 29. 5. 2020, č. j. 8 Afs 74/2019-68, Nejvyšší správní soud potvrdil, že převod vlastnického práva zásadně představuje dodání zboží ve smyslu § 13 zákona o DPH, byť výjimečně může k převodu práva se zbožím nakládat jako vlastník dojít i jiným způsobem.

[31] Z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že převod práva nakládat se zbožím jako vlastník nevyžaduje, aby strana, na kterou je zboží převáděno, zboží fyzicky držela, aby k ní bylo zboží fyzicky přepraveno nebo ho fyzicky obdržela (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 20. 6. 2018, C-108/17, věc *Enteco Baltic*. I tento výklad judikatura Nejvyššího správního soudu reflektovala (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014-46, v této věci bylo podstatné určení okamžiku převodu práva nakládat jako vlastník, byl však potvrzen výklad, že k dodání zboží může dojít i dokumentární formou, nikoli jen fyzickým převzetím).

[32] V rozsudku ze dne 23. 4. 2020, C-401/18, věc *Herst, s. r. o.*, Soudní dvůr zdůraznil nikoliv faktickou možnost se zbožím nakládat, ale možnost ovlivňovat právní situaci zboží. Na tento rozsudek Soudního dvora odkázal Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 27. 4. 2022, č. j. 8 Afs 15/2020-85. Rovněž v rozsudku ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016-70, s odkazem na rozsudek Soudního dvora ze dne 14. 7. 2005, C-435/03, věc *British American Tobacco International, Newman Shipping & Agency Company*, Nejvyšší správní soud zdůraznil možnost oprávněně nakládat se zbožím za stejných podmínek jako jeho vlastník.

[33] Pokud jde o stížní námitku týkající se výkladu § 13 zákona o DPH, je tedy rozhodné, zda stěžovatelka mohla s krmnou linkou samostatně právně disponovat. Stěžovatelka sice neměla krmnou linku ve své faktické moci, neboť krmná linka se nacházela v uzavřeném areálu společnosti Agrochlum Záluží, spol. s r.o., právně však stěžovatelka mohla s věcí nakládat jako s věcí vlastní a jako vlastník mohla uzavřít nájemní smlouvu a krmnou linku pronajmout. Skutečnost, že stěžovatelka nemohla zajistit fyzický přístup k lince ani pro potenciálního zájemce o nájem, uskutečnění nájmu ztěžovala, právně však nájem nevyučovala.

[34] Nejvyšší správní soud se vzhledem ke shora uvedené judikatuře neztotožnil s výkladem § 13 zákona o DPH, jenž zaujal městský soud, a přisvědčil námitce stěžovatelky, že uzavření areálu, v němž se krmná linka nacházela, nemělo vliv na přechod vlastnického práva ke krmné lince na stěžovatelku a na její možnost v danou chvíli disponovat s krmnou linkou z pozice vlastníka.

[35] Pokud jde o stížní námitku týkající podmínky využití zdanitelného plnění v rámci budoucí ekonomické činnosti a prokázání budoucího záměru, Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 36/2013-29, s odkazem na judikaturu Soudního dvora připustil, že ekonomická činnost může sestávat z řady po sobě následujících jednání, mezi nimiž mohou být i přípravné úkony či nabytí provozního majetku (rozsudek Soudního dvora ze dne 14. 2. 1985, C-268/83, věc *Rompelman*; rozsudek ze dne 11. 7. 1991, C-97/90, věc *Lennartz*; a ze dne 29. 2. 1996, C-110/94, věc *Intercommunale voor Zeewaterontzilting [INZO]*).

[36] S tímto obecným východiskem městský soud výslovně souhlasil (odst. 22 rozsudku městského soudu). Není tedy pravda, že se městský soud touto otázkou nezabýval. Rovněž

pokračování

nepopřel, že vznik nároku na odpočet DPH lze pojit již s přípravnými kroky pro budoucí ekonomickou činnost či nabytím provozního majetku.

[37] Městský soud v této souvislosti ovšem též uvedl, že samotný nákup zboží není dostačující pro vznik nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH a daňový subjekt je povinen prokázat použití nakoupeného zboží pro ekonomickou činnost. Tento závěr vyplývá přímo ze zákonné úpravy a nelze mu nic vytknout.

[38] Oporu v zákoně naopak nemá námitka stěžovatelky, že k využití krmné linky v rámci ekonomické činnosti a vzniku nároku na odpočet daně došlo již vynaložením nákladu na koupi krmné linky. Plátce daně je oprávněn k odpočtu daně na vstupu za podmínky, že přijaté zdanitelné plnění použije v rámci své ekonomické činnosti v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH. Samotné vynaložení nákladu na nákup zboží tedy pro vznik nároku na odpočet daně nepostačuje, neboť tím by byla tato zákonná podmínka fakticky anulována.

[39] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje také další skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, byl-li k tomu správcem daně vyzván a vyžaduje-li to průběh řízení*.

[40] Výše citovaná ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu jsou projevem tradičního principu daňového práva, že daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně skutečností, které tvrdí a k nimž byl správcem daně vyzván. Důkazní břemeno znamená, že daňový subjekt může být vyzván k prokázání všech skutečností, které ve svých podáních tvrdil nebo tvrdit měl. Dokazování v daňovém řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Konstantní judikatura zdůrazňuje, že s ohledem na tuto důkazní povinnost má daňový subjekt ve svém vlastním zájmu zajistit důkazy, jimiž může uskutečnění tvrzeného zdanitelného plnění v případě pochybností prokázat (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, nebo rozsudek ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232).

[41] V posuzované věci bylo jedním z důvodů pro neuznání nároku na odpočet daně právě neprokázání splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně na vstupu ve smyslu § 72 zákona o DPH. Důkazní břemeno ohledně oprávněnosti nároku na odpočet daně ze zdanitelného plnění stěžovatelka neunesla, neboť záměr používat krmnou linku pro svou ekonomickou činnost pouze tvrdila, nadto nekonkrétně. Stěžovatelka sama v kasační stížnosti poukazuje na nestandardní skutkové okolnosti (zejména uzavření areálu, ve kterém se krmná linka nacházela, z pokynu insolvenční správkyňe, a to již v době uzavření kupní smlouvy). Byť nemožnost fyzického přístupu ke zboží a absence faktické moci nad zbožím nevyloučila, aby na stěžovatelku byla převedena práva nakládat se zbožím jako vlastníkem ve smyslu § 13 zákona o DPH, nestandardní okolnosti jistě mohly reálně ovlivnit možnost využití zboží v rámci ekonomické činnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti ostatně sama cituje z judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž je vhodným indikátorem skutečné existence podnikatelského záměru fakt, zda záměr lze označit alespoň za elementárně racionální, či fakt, zda daňový subjekt již prokazatelně započal s uskutečňováním podnikatelského záměru, přičemž v případě specifických okolností je potřeba striktnějšího posouzení existence podnikatelského

záměru, aby bylo možno najisto postavit, že přijatá plnění mohla být skutečně použita při ekonomické činnosti daňového subjektu. Tím spíše tedy s ohledem na specifické okolnosti projednávaného případu, které podnikatelský záměr stěžovatelky objektivně komplikovaly, a tedy i odůvodňovaly striktnější posouzení záměru, bylo v zájmu stěžovatelky záměr krmnou linku pronajmout náležitě pro daňové účely zdokumentovat. Způsoby, kterými stěžovatelka mohla existenci svého záměru prokázat, městský soud zjevně uvedl jen příkladmo. Povinnost zajistit si důkazy způsobilé prokázat naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně na vstupu ve smyslu § 72 zákona o DPH byla na stěžovatelce a není úkolem soudu ani správce daně vymýšlet způsob, jak má daňový subjekt tuto povinnost splnit.

[42] Stěžovatelka poukazuje na judikaturu, podle níž podnikatele nelze „sankcionovat“ odepřením nároku na odpočet daně, jestliže nastaly okolnosti, jež změnilы pohled na výhodnost původně zamýšleného projektu a způsobily, že podnikatelský záměr nebyl uskutečněn. Městský soud však v projednávaném případě nárok na odpočet daně neshledal oprávněný nikoli z toho důvodu, že záměr stěžovatelky krmnou linku pronajímat nebyl realizován, nýbrž z toho důvodu, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně existence takového podnikatelského záměru.

[43] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud shrnuje, že ačkoli musel korigovat jeden z důvodů, pro které městský soud žalobu zamítl, druhý rozhodovací důvod městského soudu ob stojí. Městský soud žalobu stěžovatelky zamítl po právu.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost stěžovatelky zamítl.

[45] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 12. ledna 2023

JUDr. Filip Dienstbier, Ph. D.
předseda senátu