

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juřičkové v právní věci žalobce: **Česká fotovoltaická asociace, z. s.**, sídlem Částkova 689/74, Plzeň, zastoupeného Mgr. Jiřím Maškem, advokátem, sídlem Lochotínská 18, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2019, č. j. 33931/19/5300-22442-605186, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 4. 2. 2020, č. j. 30 Af 27/2019 - 42,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobce **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 krajským soudem

[1] V roce 2017 byla žalobci přiznána dotace na poskytování vzdělávání zaměstnancům členů spolku. Dne 20. 1. 2018 podal žalobce daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2017, v němž uplatnil nadměrný odpočet na DPH ve výši 79 750 Kč. Správci daně vznikly pochybnosti o tom, že byly splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., zákona o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“), a to konkrétně podmínky použití přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti

žalobce, neboť přijatá plnění se vztahovala k plněním na výstupu, která spočívala v kurzech a školeních financovaných z prostředků dotace a poskytovaných bezplatně. Správce daně měl následně za to, že pochybnosti nebyly odstraněny.

[2] Správce daně – Finanční úřad pro Plzeňský kraj – vydal dne 8. 6. 2018 platební výměr, kterým oproti nadměrnému odpočtu ve výši 79 750 Kč vykázanému v přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2017 vyměřil žalobci daň ve výši 12 096 Kč.

[3] Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání. Žalovaný odvolání nevyhověl a platební výměr rozhodnutím ze dne 22. 8. 2019 potvrdil.

[4] Rozhodnutí o odvolání napadl žalobce žalobou, v níž vedle nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného namítal porušení zásady materiální pravdy dle § 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád. Správce daně nepřihlédl k vysvětlujícímu stanovisku žalobce. Dle žalobce se prokazatelně jednalo o plnění, u kterého může uplatnit odpočet DPH. Vzhledem k tomu, že správce daně nepřihlédl k plněním realizovaným žalobcem jako k přípravným úkonům pro budoucí ekonomickou činnost, věc nesprávně právně posoudil.

[5] Krajský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné.

[6] K námitce porušení zásady materiální pravdy dle § 3 správního řádu krajský soud uvedl, že tato zásada je v daňovém řízení modifikována úpravou dokazování v § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Byl to žalobce, kdo měl povinnost předložit v daňovém řízení důkazy ke svým tvrzením. Krajský soud k této námitce uzavřel, že dokazování bylo v daňovém řízení provedeno řádně a žalobce měl možnost svá tvrzení prokázat. Že tvrzení prokázána nebyla, není pochybením správních orgánů.

[7] K námitce nesprávného právního posouzení krajský soud shrnul relevantní části odůvodnění rozhodnutí žalovaného a uvedl, že i žalobní tvrzení ve vztahu k záměru žalobce navázat na pořádání kurzů v rámci dotačního titulu kurzy na komerční bázi byla nekonkrétní a vágní. Jediné konkrétní žalobní tvrzení, že žalobce má v úmyslu využít vybudovanou strukturu kontaktů na dodavatele nezbytných služeb a know-how získané při administrativním zajišťování akce, nemá skutkovou oporu ve správním spise. Ze spisu naopak vyplývá, že administrativní zajištění kurzů bylo žalobci dodáno tzv. na klíč, mimo jiné v rámci sporné dodávky fakturované daňovým dokladem č. 171100084. Nabízí se proto otázka, jaké konkrétní praktické zkušenosti s administrací zajišťovaných kurzů mohl žalobce reálně v takovém případě nabýt. Tuto otázku měl žalobce zodpovědět a své tvrzení náležitě prokázat. Rovněž tvrzení o opatření kontaktů na dodavatele nezbytných služeb je dle krajského soudu velmi obecné, neboť není patrné, na jaké smluvní partnery měly být nezbytné kontakty obstarány a z jakého důvodu by právě takové obstarání kontaktů mělo být „pozitivní obchodní externalitou“. Je totiž evidentní, že bez smluvního zajištění určitých činností souvisejících s pořádáním kurzů v rámci dotačního titulu, by nebylo možno vůbec dotovaný projekt realizovat. Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno k prokázání, že sporná plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

[8] Z výše uvedených důvodů krajský soud neshledal žalobu důvodnou.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž namítá, že krajský soud mylně nezohlednil, že dotovaná plnění mohou být tzv. přípravnými úkony. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 36/2013 - 29.

[10] Z protokolu ze dne 7. 5. 2018 dle stěžovatele vyplývá, že důvodem nepřiznání nároku na odpočet DPH nebyla skutečnost, že existenci přípravného úkonu pro budoucí komerční využití neprokázal, nýbrž to, že plnění byla pořízena z dotace. Stěžovatel přitom jasně tvrdil, že v případě plnění přijatých a uhrazených z dotačních prostředků se jedná o přípravné úkony, na které naváže poskytování komerčních kurzů pro zájemce.

[11] Stěžovatel namítal, že protokol ze dne 7. 5. 2018 a platební výměr ze dne 8. 6. 2018 jsou nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, neboť neobsahují vypořádání stěžovatelova tvrzení ohledně pokračování kurzů na komerční bázi uvedeného v návrhu na pokračování dokazování ze dne 21. 5. 2018. Správce daně měl stěžovatele vyzvat k prokázání tvrzeného budoucího využití přijatého plnění pro komerční kurzy.

[12] Stěžovatel dále namítal, že své tvrzení doložil v odvolání ze dne 3. 7. 2018 snímkem webové stránky, na níž je uvedena informace o pokračování vzdělávacího programu. Žalovaným vytýkaná skutečnost, že se informace o pokračování kurzů na komerční bázi na stránkách stěžovatele nenacházela dříve, není dle stěžovatele podstatná, neboť správce daně stěžovatele nevyzval, aby prokázal, že kurzy budou pokračovat na komerční bázi. Stěžovatel namítá, že není správná úvaha soudu, který dovodil, že tvrzení stěžovatele byla vágní. Dle názoru stěžovatele bylo povinností správce daně, žalovaného či soudu stěžovatele vyzvat ke konkretizaci tvrzení.

[13] Stěžovatel dále namítal, že krajský soud měl stěžovatele vyzvat k odstranění vady žaloby tím, že konkretizuje tvrzení o komerčním pokračování vzdělávacího programu. K tomu stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2007, č. j. 2 Azs 54/2007 - 42, a rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78.

[14] Dále stěžovatel s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2010, č. j. 2 Afs 87/2009 - 131, namítal nedostatečné poučení krajským soudem. Stěžovatel byl v dobré víře v judikaturu, z níž dovodil, že nárok na odpočet je dán. Pokud by stěžovatel byl soudem či správcem daně vyzván, navrhl by důkazy k prokázání svého tvrzení, že využíval a bude plnění využívat v budoucnu pro komerční poskytování služeb.

[15] Stěžovatel rovněž namítal, že správce daně zatížil daňové řízení vadou při zjišťování skutkového stavu, neboť v rámci postupu k odstranění pochybností neprověřoval tvrzení stěžovatele, že stěžovatel bude plnění využívat v budoucnu pro komerční poskytování služeb. Správce daně se spokojil s tím, že plnění byla pořízena z dotace, a proto stěžovatel nemá nárok na odpočet DPH.

[16] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu, rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2019 a platební výměr ze dne 8. 6. 2018 zrušil a věc vrátil Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj k dalšímu řízení.

[17] Žalovaný ve svém vyjádření zdůraznil závěr krajského soudu, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno k prokázání toho, že sporná plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Výtku nekonkrétnosti krajský soud učinil ve vztahu k tvrzením

a důkazům k prokázání toho, že sporná zdanitelná plnění využije pro svou budoucí ekonomickou činnost.

[18] Krajský soud se nedopustil pochybení, pokud stěžovatele nepoučil, že má dalšími důkazy prokázat, že sporná plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Takovým poučením by soud porušil zásadu rovnosti účastníků řízení.

[19] K námitce vad daňového řízení žalovaný zdůraznil, že správce daně seznámil stěžovatele s výsledkem postupu k odstranění pochybností s tím, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno a oznámil mu, že může navrhnout doplnění dokazování. Reakcí na toto seznámení správcem daně bylo ze strany stěžovatele pouze další tvrzení a návrh na pokračování v dokazování neobsahoval označení konkrétních navrhovaných důkazů. Správce daně proto důvod pro pokračování v dokazování neshledal. Důkazní břemeno ohledně prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně bylo na stěžovatele přeneseno výzvou k odstranění pochybností a na něm také zůstalo. Bylo zcela na stěžovateli, aby svojí procesní aktivitou a případnými konkrétními návrhy na provedení dalších důkazů svoje důkazní břemeno unesl. Nebylo povinností správce daně bez návrhu na další konkrétní dokazování prověřovat pouhé tvrzení stěžovatele či ho v návaznosti na jeho tvrzení vyzývat k předložení odpovídajících důkazů.

[20] Ani námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně není podle žalovaného důvodná.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] 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.

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

[23] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti platebního výměru ze dne 8. 6. 2018 a protokolu ze dne 7. 5. 2018.

[24] Stěžovatel výslovně napadá nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně I. stupně a protokolu ze dne 7. 5. 2018 dle § 90 odst. 1 daňového řádu. K tomu Nejvyšší správní soud v prvé řadě uvádí, že námitkou nepřezkoumatelnosti může být napadeno rozhodnutí, jež je konečným výstupem správního řízení, nikoli protokol o postupu při odstraňování pochybností, byť tento protokol vedle popisu průběhu postupu k odstranění pochybností obsahuje v souladu s § 90 odst. 1 daňového řádu též hodnocení vyjádření a důkazních prostředků, na jehož základě činí správce daně závěr o tom, které pochybnosti byly vyvráceny a v jakém rozsahu a jaké jsou důvody přetrvávajících pochybností.

[25] Za druhé je třeba uvést, že v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je napadáno rozhodnutí správního orgánu vydané v posledním stupni, jež s rozhodnutím prvostupňovým tvoří jeden celek. Námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí orgánu I. stupně tedy může být před správními soudy relevantní toliko ve spojitosti s rozhodnutími o odvolání, proti němuž mají žalobní námitky směřovat [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Rozhodnutí žalovaného o odvolání krajský soud v řízení o žalobě nepřezkoumatelným neshledal a Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem ztotožnil.

[26] Stěžovatel svou námitku výslovně označil jako námitku nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost, nicméně z obsahu námitky vyplývá, že směřuje proti nedostatečnému odůvodnění rozhodnutí správce daně I. stupně. Stěžovatel totiž namítá, že platební výměr neobsahuje vypořádání jeho tvrzení ohledně pokračování kurzů na komerční bázi uvedeného v návrhu na pokračování dokazování ze dne 21. 5. 2018.

[27] Krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017 - 38, správně uvedl, že rozhodující orgán nemá povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví ucelenou argumentaci, z níž vyplývá, že námitky jako celek neobstojí. Nejvyšší správní soud s krajským soudem souhlasí, a to nejen pokud jde o východiska posouzení přezkoumatelnosti rozhodnutí, ale rovněž ve vlastním posouzení přezkoumatelnosti rozhodnutí. Na odvolací námitky žalovaný reagoval v odst. 53 a násl., na námitku prokázání budoucího pokračování projektu zejména v odstavci 54. Toto odůvodnění vystihuje podstatu argumentace a na námitku odpovídá dostatečně. Subjektivní nesouhlas stěžovatele s důvody rozhodnutí nečiní rozhodnutí nepřezkoumatelným.

[28] Dále Nejvyšší správní soud přistoupil k právnímu posouzení ústřední sporné otázky, zda v konkrétním případě měl správce daně akceptovat argumentaci, že dotovaná plnění jsou přípravnými úkony pro budoucí ekonomickou činnost.

[29] Stěžovatel má za to, že krajský soud opomenul závěr Nejvyššího správního soudu uvedený v rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 36/2013 - 29, že dotovaná plnění mohou být tzv. přípravnými úkony. Důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH dle stěžovatele nebyla skutečnost, že by existenci přípravného úkonu pro budoucí komerční využití neprokázal, ale pouze to, že přijatá plnění byla pořízena z dotace.

[30] Dle § 72 odst. 1 zákona o DPH v rozhodném znění *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.*

[31] Podle § 72 odst. 2 zákona o DPH platí, že *daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona a) na zboží, které plátci bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta, b) na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo c) v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b).*

[32] Dle § 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 § 72 odst. 1.*

[33] *Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely svých uskutečněných plnění, tak pro jiné účely, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro účely svých uskutečněných plnění* (§ 75 odst. 1 zákona o DPH).

[34] Podle § 72 odst. 6 věty první 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.*

[35] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013 - 42 (č. 2944/2014 Sb. NSS), vyplývá, že na úhradu prostřednictvím dotace je nutno hledět pouze jako na zdroj financování. Nejvyšší správní soud však zdůraznil, že pro výši uplatněného nároku je určující výhradně účel použití předmětného plnění a pro určení rozsahu nároku na odpočet daně je v každém jednotlivém případě důležité posoudit účel, na který bylo plnění použito. Důkazní břemeno ohledně prokázání účelu použití dotovaných plnění nese daňový subjekt. Nárok na odpočet vzniká pouze tehdy, pokud přijatá zdanitelná plnění jsou použita pro uskutečnění ekonomické činnosti, jejímž znakem je úplatnost. Podmínku úplatnosti tedy Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku nevyvrátil, naopak ji výslovně potvrdil. V případě použití dotovaných plnění na činnost, která nemá povahu zdanitelných plnění, nemá plátce nárok na odpočet daně.

[36] V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 36/2013 - 29, který na uvedený rozsudek č. j. 9 Afs 8/2013 - 42 navázal a jehož se stěžovatel opakovaně dovolává, Nejvyšší správní soud s odkazem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 1. 4. 1982, ve věci C-89/81, Hong Kong Trade Development Council, zdůraznil, že pod ekonomickou činnost lze podřadit pouze aktivity, které jsou vykonávány za účelem získání úplaty, resp. aktivity, za něž lze očekávat úplatu. Pokud jsou aktivity bezúplatné, do systému DPH nespadají.

[37] Zároveň Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 36/2013 - 29 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, ve věci C-268/83 Rompelman; rozsudek ze dne 11. 7. 1991, ve věci C-97/90, Lennartz; a ze dne 29. 2. 1996, ve věci C-110/94, Intercommunale voor Zeewaterontzilting [INZO]). Stále však platí, že tyto přípravné úkony musí být součástí činnosti ekonomické. Tezi, že příjemce veřejných prostředků, který poskytuje služby nebo dodává zboží konečnému uživateli realizovaného projektu bez úplaty, jedná v rámci ekonomické činnosti, Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 36/2013 - 29 nepodpořil.

[38] Žalovaný v odst. 45 odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že »*činnost odvolatele v rámci „dotované" části předmětného projektu nelze označit ani za počáteční přípravu jako jednu z fází ekonomické činnosti ve smyslu zákona o DPH... sporná přijatá plnění byla odvolatelem pořízena za účelem realizace předmětného projektu, jehož výstupy byly odvolatelem poskytnuty uživatelům zdarma. Z odvolatelem předložených daňových dokladů ke sporným plněním je zřejmé, že předmětná sporná plnění se vztahovala výhradně k roku 2017, konkrétně ke službám, které odvolatel v daném období „zkonzumoval" a jejichž výstupem bylo ze strany odvolatele „jen a pouze" poskytnutí bezplatného vzdělávání účastníkům předmětných kurzů realizovaných právě v roce 2017.*« (Zvýraznění v citaci provedl Nejvyšší správní soud.) Žalovaný zdůraznil, že u sporných plnění je zřejmé, že se vztahovala výhradně

k odvolatelem poskytnutým bezplatným plněním v roce 2017, a proto sporná přijatá plnění nelze podřadit pod ekonomickou činnost.

[39] Tyto závěry žalovaného zcela odpovídají výše uvedené právní úpravě i dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu, resp. Soudního dvora. Nárok na odpočet vzniká pouze tehdy, jsou-li přijatá zdanitelná plnění použita pro uskutečnění ekonomické činnosti, přičemž podstatným znakem ekonomické činnosti je její úplatnost. Byť lze připustit, že ekonomická činnost může zahrnovat i přípravné úkony či nabytí provozního majetku, požadavek úplatnosti jako podstatný definiční znak ekonomické činnosti zůstává zachován.

[40] Přijatá plnění, která se vztahují k plněním na výstupu použitým pro uskutečnění plnění spočívajícího v kurzech a školeních financovaných z prostředků dotace (dotační plnění), tedy nemohou být činností ekonomickou, neboť byla v souladu s podmínkami dotačního titulu účastníkům poskytována bezplatně.

[41] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 8/2013 - 42 vyplývá možnost odpočtu DPH za situace, kdy bude v rámci dotovaného plnění vytvořena „komodita“, která bude moci být následně využita komerčně.

[42] Za přípravnou činnost pro budoucí ekonomickou činnost proto nelze uznat činnost, jež je imanentní součástí realizace projektu financovaného z dotace a nemá úplatný ekvivalent. Nadto plnění, které je při realizaci dotovaného účelu spotřebováno, nelze srovnávat např. s nabytím provozního majetku, který bude možné následně po skončení dotovaného projektu využít i pro činnost ekonomickou.

[43] V odst. 48 a násl. odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný reagoval na argumentaci stěžovatele ve vztahu k jedné ze sporných faktur. V návrhu na pokračování dokazování ze dne 21. 5. 2018 a následně i v odvolání stěžovatel uvedl, že prováděná školení mimo části pokryté dotací obsahovala i část nadstandardních služeb a činností a konkrétně ve vztahu k faktuře č. 171100084 uvedl, že faktura jako celek nebyla uznána, ačkoli fakturované plnění zčásti nesouviselo s dotovaným účelem, resp. že z části souvisela s „mimodotačním plněním“. Na tuto část argumentace ve vztahu k faktuře č. 171100084 žalovaný ve svém rozhodnutí reagoval závěrem, že pokud skutečně část plnění fakturovaného tímto daňovým dokladem měla povahu přípravné činnosti pro budoucí ekonomickou činnost, měl stěžovatel své tvrzení prokázat, stěžovatel však k tomu žádný důkazní prostředek nepředložil.

[44] V odst. 56 odůvodnění svého rozhodnutí v reakci na odvolací námitku žalovaný uvedl, že shoda panuje pouze v tom, že k úhradě sporných plnění na vstupu došlo formou dotace, ovšem že tato skutečnost nebyla důvodem vyloučení nároku na odpočet daně. Důvodem vyloučení sporného nároku na odpočet daně byla skutečnost, že odvolatel ani na výzvu neprokázal splnění jedné z hmotněprávních podmínek pro možnost uplatnit nárok na odpočet daně, a to použití sporných plnění na vstupu v rámci jeho ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění uvedených § 72 odst. 1 písm. a) až e) zákona o DPH.

[45] Rovněž argumentace krajského soudu v odst. 43 - 45, že stěžovatel neprokázal, nýbrž pouze tvrdil (nadto nekonkrétně a vágně), že plnění měla být správcem daně akceptována jako příprava na ekonomickou činnost, se vztahovala k plnění fakturovanému daňovým dokladem č. 171100084.

[46] Toto posouzení Nejvyšší správní soud neshledává nesprávným. Závěr, že i poté, co byl stěžovatel správcem daně vyzván, aby vznesl návrh na pokračování v dokazování a návrh na provedení dalších důkazních prostředků, stěžovatelova argumentace zůstala v rovině tvrzení či deklarací, je pravdivý. Deklarace záměru je totiž právě jen tvrzením a nikoli konkrétním důkazním návrhem.

[47] Žalovaný a následně ve zkrácené verzi i krajský soud (srov. odst. 46 rozsudku) se pokusili stěžovateli vysvětlit, že z „neuznaných" daňových dokladů, které stěžovatel správci daně předložil, nevyplývalo, že by se plnění vztahovala k účelům nepokrytým dotací. Pokud tomu bylo jinak a plnění (či jejich část) se skutečně vztahovala k „mimodotačním plněním", tedy k ekonomické činnosti, ať už aktuální ekonomické činnosti či přípravné činnosti pro budoucí ekonomickou činnost, bylo povinností stěžovatele a v jeho zájmu tuto skutečnost prokázat.

[48] Jak správně poukázal krajský soud, v řízení před správcem daně, které se vede podle daňového řádu, se uplatňují zásady dokazování dle § 92 daňového řádu. 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.

[49] Ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu jsou projevem tradičního principu daňového práva, že daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně skutečností, které tvrdí. Tato povinnost úzce souvisí s břemenem tvrzení, rovněž typickým pro daňové řízení. Daňový subjekt je totiž povinen vyčíslit svou daň a tvrdit všechny skutečnosti rozhodné pro její vyměření (§ 135 odst. 2 daňového řádu). Dokazování v daňovém řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Názor stěžovatele, že nemusí vždy předkládat nové důkazní návrhy, ale postačuje tvrdit rozhodné skutečnosti, tedy nemá oporu v zákoně.

[50] Výzvou dle § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 20. 3. 2018 správce daně stěžovatele vyzval k prokázání blíže specifikovaných skutečností potřebných pro správné stanovení DPH. Na tuto výzvu reagoval stěžovatel „uceleným vyjádřením správci daně" ze dne 21. 3. 2018, které však obsahovalo ve shodě se svým označením pouze vysvětlující vyjádření, nikoliv též důkazní návrhy.

[51] Součástí protokolu ze dne 7. 5. 2018 sepsaného v rámci postupu k odstranění pochybností dle § 90 odst. 1 daňového řádu bylo rovněž poučení, že daňový subjekt může podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Na to reagoval stěžovatel podáním ze dne 21. 5. 2018, v němž vyjádřil nesouhlas s výsledky dokazování a uplatnil návrh na pokračování v dokazování. V tomto návrhu uvedl, že *„skutečnost, že dotaci nelze považovat … za úplatu, je chybná"* a uvedl k tomu svou argumentaci. Dále uvedl, že dotační program vzdělávání zaměstnanců členských subjektů České fotovoltaické asociace z. s. bude pokračovat i nadále, bez dotace. V tomto dokumentu stěžovatel zároveň připustil, že důkazní břemeno ohledně prokázání účelu použití dotovaných plnění nese on sám.

[52] Právě toto důkazní břemeno však stěžovatel neunesl, ačkoliv z výše uvedeného je zřejmé, že si byl existence této povinnosti vědom. Nejvyšší správní soud souhlasí s žalovaným, že nebylo povinností správce daně bez konkrétního návrhu na další dokazování z vlastní iniciativy prověřovat pouhé tvrzení stěžovatele či jej opakovaně vyzývat k předložení odpovídajících důkazů. Taková povinnost správci daně ze zákona nevyplývá.

[53] Část odůvodnění rozhodnutí žalovaného, v níž žalovaný uvedl, že informace o pokračování vzdělávání byla stěžovatelem vložena na jeho webové stránky nikoli současně s informacemi o „dotovaném projektu", ale až poté, co správce daně zahájil šetření sporných přijatých zdanitelných plnění, je uvedena jen pro dokreslení kontextu („pro komplexnost"). Zjevně nešlo o klíčový důvod rozhodnutí žalovaného a nelze z této části odůvodnění izolovaně dovozovat, že pokud by informace o pokračování projektu na webových stránkách byla obsažena již dříve, bylo by tím splnění podmínek pro nárok na odpočet DPH prokázáno.

[54] Nejvyšší správní soud proto shrnuje, že žalovaný i krajský soud správně posoudili, že 1) přijatá plnění, která se vztahují k plněním na výstupu použitým pro uskutečnění „dotačního plnění", nemohou být činností ekonomickou, a 2) v návaznosti na argumentaci stěžovatele ve vztahu k faktuře č. 171100084, že část plnění souvisela s „mimodotačním plněním", stěžovatel tuto skutečnost neprokázal. Tyto závěry žalovaný i krajský soud v odůvodněních svých rozhodnutí vysvětlili srozumitelně. Stěžovatel mylně interpretuje judikaturu Nejvyššího správního soudu, na kterou se odvolává v souvislosti se svým tvrzením, podle nějž dotace představuje úplatu. Z judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora jednoznačně vyplývá, že dotaci za úplatu považovat nelze, a tedy plnění, jehož účelem je výlučně naplnění účelu dotace, není ekonomickou činností, neboť chybí její nezbytný znak, jímž je úplatnost. Není sice vyloučeno, že při plnění dotovaného účelu bude vytvořena komodita, která bude moci být využita komerčně v rámci ekonomické činnosti plátce, o takovou situaci však v nyní projednávaném případě nešlo, resp. stěžovatel k tomu neunesl důkazní břemeno.

[55] K námitce, že krajský soud měl stěžovatele vyzvat k odstranění vad žaloby tím, že konkretizuje svoje tvrzení o komerčním pokračování vzdělávacího programu, Nejvyšší správní soud především zdůrazňuje, že správní soudnictví je ovládáno mj. zásadou dispoziční a zásadou *vigilatibus iura scripta sunt* (práva náleží bdělým). Soud je při přezkoumání správního rozhodnutí vázán rozsahem napadení, jak je žalobce ve své žalobě vymezí, a napadené rozhodnutí přezkoumá jen v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).

[56] Relevantnost a pregnantnost žalobní argumentace a formulace žalobních bodů je zásadně věcí žalobce. Obsahuje-li žaloba alespoň jeden projednatelný žalobní bod, není postup dle § 37 odst. 5 s. ř. s. namístě. Tato zásada platí i za situace, kdy žalobce není zastoupen právním profesionálem. Tím spíše se tato zásada musí uplatnit v situaci, kdy je žalobce v řízení před krajským soudem zastoupen advokátem, jako tomu bylo v nyní projednávaném případě. Soud nemůže plnit úkoly žalobcova advokáta (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004 - 69).

[57] Požadavek dostatečně konkrétní žalobní argumentace vyplývá také z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, č. 835/2006 Sb. NSS. Zásadu dispoziční spolu se zásadou

koncentrace řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ostatně akcentují také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2007, č. j. 2 Azs 54/2007 - 42, a rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, na něž stěžovatel odkazuje.

[58] Z uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že účelem žalobních bodů je vymezení obsahu a rozsahu soudního přezkumu. Nedostatečně konkrétní či povrchní formulace žalobní námitky proto nemá za následek neprojednatelnost žaloby, nýbrž následkem je projednání námitky soudem pouze v žalobcem vymezeném obecném či povrchním rozsahu.

[59] Námitka absence výzvy krajského soudu k odstranění vady žaloby je proto nedůvodná.

[60] Nejvyšší správní soud se zabýval také námitkou nedostatečného poučení krajským soudem.

[61] Podle § 36 odst. 1 s. ř. s. platí, že *účastníci mají v řízení rovné postavení. Soud je povinen poskytnout jim stejné možnosti k uplatnění jejich práv a poskytnout jim poučení o jejich procesních právech a povinnostech v rozsahu nezbytném pro to, aby v řízení neutrpěli újmu.*

[62] Je nutné zdůraznit, že poučovací povinnost soudu dle § 36 odst. 1 s. ř. s. se zaměřuje na poučení o *procesních* právech a povinnostech. Také v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2010, č. j. 2 Afs 87/2009 - 131, na nějž stěžovatel odkazuje, se uvádí, že účastník musí být poučen vždy, když mu hrozí *procesní* újma. V tomto rozsudku také Nejvyšší správní soud vyloučil, mj. s odvoláním na již zmíněnou zásadu koncentrace řízení, která představuje podstatný rys správního soudnictví, aplikaci § 118a občanského soudního řádu, podle nějž *ukáže-li se v průběhu jednání, že účastník nevylíčil všechny rozhodné skutečnosti nebo že je uvedl neúplně, předseda senátu jej vyzve, aby svá tvrzení doplnil, a poučí jej, o čem má tvrzení doplnit a jaké by byly následky nesplnění této výzvy*. V tomto ohledu je tedy třeba správní soudnictví s ohledem na zásady, jimiž je ovládáno, od řízení dle občanského soudního řádu odlišit.

[63] Poučovací povinnost soudu ve správním soudnictví dle § 36 odst. 1 s. ř. s. tedy nezahrnuje povinnost soudu poučit žalobce o tom, co má nebo může tvrdit, nebo jaké důkazy má navrhovat, aby mohl jeho žalobní návrh uspět. Krajský soud proto neporušil svou poučovací povinnost vyplývající z § 36 odst. 1 s. ř. s., když stěžovatele nepoučil o tom, že má dalšími důkazy prokázat, že sporná plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Tohoto poučení se stěžovateli dostalo již v daňovém řízení.

[64] Stěžovatel namítá, že byl v dobré víře v judikaturu, z níž dovodil, že nárok na odpočet je dán. Pokud by stěžovatel byl soudem či správcem daně vyzván, navrhl by důkazy k prokázání svého tvrzení, že využíval a bude předmětná plnění využívat v budoucnu pro komerční poskytování služeb.

[65] Již z předchozích částí odůvodnění tohoto rozsudku vyplynulo, že ani správce daně, ani krajský soud nerozporovali výklad vyplývající z dosavadní judikatury, že na úhradu prostřednictvím dotace je nutno hledět pouze jako na zdroj financování a ekonomická činnost může zahrnovat i přípravné úkony. K žádnému překvapivému obratu ve výkladu právní úpravy tedy nedošlo.

[66] Námitku nedostatečného poučení krajským soudem stěžovatel doplnil novými návrhy důkazních prostředků, jimiž by měla být prokázána skutečnost, že „stěžovatel již v roce 2017 využíval dotované plnění na komerční poskytování služeb zájemcům“.

[67] Provádění stěžovatelem nově navržených důkazních prostředků v řízení před soudem by nicméně bylo v rozporu se zásadami dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, které, jak bylo uvedeno, patří k nosným procesním zásadám při správě daní. V řízení o kasační stížnosti je předmětem přezkumu rozhodnutí krajského soudu, přičemž *ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží* (§ 109 odst. 5 s. ř. s.). Za situace, kdy stěžovatel měl v daňovém řízení povinnost nejen tvrdit, ale též svá tvrzení prokázat, nelze důkazní návrhy uplatněné až ve fázi řízení před soudem, natož o kasační stížnosti, kvalifikovat jako důvod pro kasační zásah soudu.

IV. Závěr a náklady řízení

[68] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[69] 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. Stěžovatel ve věci neměl 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.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. dubna 2022

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu