ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně: **ARALAN s.r.o.,** se sídlem Opletalova 921/6, Praha 1, zastoupená JUDr. Antonínem Šolcem, advokátem se sídlem Jugoslávská 1311/14, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2016, č. j. 10162/16/5300-21443-708158, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 11. 2017, č. j. 30 Af 18/2016 – 55,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala dne 3. 11. 2014 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2014 k Finančnímu úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“). V daňovém přiznání byl uplatněn nadměrný odpočet daně ve výši 91 271 Kč z přijatých zdanitelných plnění, aniž by byla vykázána i plnění uskutečněná. Správci daně proto vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatněného odpočtu daně v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a o použití přijatých zdanitelných plnění výhradně k ekonomické činnosti žalobkyně a zaslal jí výzvu k odstranění pochybností. Na základě této výzvy předložil externí účetní žalobkyně finančnímu úřadu bankovní výpisy, daňové doklady, územní rozhodnutí o umístění stavby bytových domů a později

také karty dlouhodobého majetku a evidence pro účely DPH za období 3. a 4. čtvrtletí 2013 a 1. a 2. čtvrtletí 2014. Správce daně rovněž provedl místní šetření v sídle společnosti a nemovitostí, které žalobkyně vlastní. Vzhledem k tomu, že pochybnosti nebyly odstraněny a žalobkyně po poučení navrhla výslech svědků, vydal oznámení o zahájení daňové kontroly. Pro její zahájení však žalobkyně neposkytla potřebnou součinnost, a proto správce daně sepsal úřední záznam a sdělení, v nichž popsal průběh daňového řízení a vyhodnotil důkazní prostředky, a následně dne 6. 10. 2015 vydal platební výměr na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2014. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně.

[2] Žalobu proti napadenému rozhodnutí Krajský soud v Plzni v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“) zamítl. K námitce, že výzva správce daně k odstranění pochybností neobsahuje zákonem předepsané náležitosti a na takto neurčitou výzvu nebyla žalobkyně schopna reagovat, krajský soud uvedl, že z obsahu výzvy zjevně vyplývají konkrétní pochybnosti správce daně o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů vykázaných v daňovém přiznání, a také výčet způsobů, kterými tyto pochybnosti mohla odstranit (a které konkrétní dokumenty měla předložit). V daňovém přiznání žalobkyně uplatnila odpočet daně ve výši 91 271 Kč z přijatých plnění a plnění uskutečněná nevykázala, proto správci daně vznikla pochybnost, zda si žalobkyně může nárokovat odpočet DPH v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH a zda přijatá zdanitelná plnění používá výhradně k ekonomické činnosti. To vše v návaznosti na úřední zjištění, že ani v daňových přiznáních podaných za předchozí čtyři zdaňovací období nebyla žalobkyní vykázána žádná uskutečněná plnění, která by zakládala nárok na odpočet DPH. Krajský soud proto postup správce daně hodnotí jako souladný s § 72 zákona o DPH, neboť nárok na odpočet je dán jedině za podmínky, že plátce přijatá zdanitelná plnění použije v rámci své ekonomické činnosti pro uskutečnění plnění vyjmenovaných v odst. 1 tohoto ustanovení. Aby daň z přidané hodnoty byla odpočitatelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a okamžitou spojitost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. Zákon umožňuje uplatnění nároku na odpočet dříve, než dojde k prokázání splnění věcné podmínky pro tento nárok (zjištění jeho oprávněnosti).

[3] Krajský soud následně posuzoval další žalobní námitky žalobkyně, kterými brojila proti napadenému rozhodnutí žalovaného, ale ani jednu z nich neshledal důvodnou. Vynucování povinnosti plynulé kontaktnosti správcem daně tvrzené žalobkyní není dle krajského soudu svévolně konstituované, nýbrž je požadavkem na realizaci povinnosti součinnosti daňového subjektu se správcem daně. V projednávaném případě byla žalobkyně pro správce daně nekontaktní a v celém vymezeném období pro odstraňování pochybností absentovala potřebná součinnost. V tom, že správce daně sdělil výsledek postupu k odstranění pochybností v písemném sdělení souladném s úředním záznamem před vydáním platebního výměru, krajský soud neshledal pochybení.

[4] K námitce, že se žalovaný nijak nevyjádřil k podkladům, které na výzvu žalobkyně předložila k odstranění pochybností, krajský soud uvedl, že obsah dokladů byl správcem daně hodnocen a skutečnost, že žalobkyně doložila rozsah přijatých zdanitelných plnění, nebyla nikým rozporována. Z úředního záznamu o výsledku postupu k odstranění pochybností je navíc zřejmé, že pochybnosti zůstávají toliko u druhé podmínky dokládající oprávněnost nároku na odpočet daně v plné výši, a to použití přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 1 zákona o DPH. S tím souvisí i žalobní výtka vztahující se k závěrům žalovaného, že pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty musí být kumulativně splněny dvě podmínky, a to prokázání

přijetí zdanitelného plnění a použití plnění k uskutečnění ekonomické činnosti. Žalobkyně nesouhlasila, že žalovaný použil minulý čas, neboť přijatá zdanitelná plnění se mohou vztahovat kromě uskutečněných plnění i k plněním následným tak, jak společnost ekonomicky funguje. Krajský soud však ve výkladu podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 a 73 zákona o DPH správcem daně ani žalovaným neshledal pochybení.

[5] Krajský soud se také neztotožnil s názorem žalobkyně ohledně nezákonnosti postupu správce daně, pokud jde o oznámení o zahájení daňové kontroly. Správce daně sice vydal písemné oznámení o zahájení daňové kontroly, žalobkyně však neposkytla potřebnou součinnost a nereagovala na výzvu sdělení místa konání a dalších potřebných údajů, a proto nebylo možné daňovou kontrolu skutečně zahájit. Jelikož dle § 87 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) k zahájení kontroly dochází okamžikem, kdy se správce daně dostaví do místa provádění kontroly, začne kontrolu fakticky provádět a daňový subjekt v součinnosti předkládá podklady, které jsou předmětem kontroly, v případě žalobkyně daňová kontrola ani nebyla zahájena. Ze stejného důvodu nemůže být úspěšná ani námitka žalobkyně, která brojila proti neprojednání zprávy o daňové kontrole.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti napadenému rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost. Stěžovatelka v kasační stížnosti výslovně neodkázala na některý ze stížnostních důvodů předpokládaných ustanovením § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Podřazení kasačních důvodů pod konkrétní písmena tohoto ustanovení je nicméně záležitostí právního hodnocení věci kasačním soudem, a nejde tak o nedostatek návrhu, který by bránil jeho věcnému projednání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS). Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatelka uplatnila kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[7] Stěžovatelka předně namítá, že výzva k odstranění pochybností je nezákonná, neboť její odůvodnění není dostatečně určité a konkrétní a správce daně požadoval předložení tak rozsáhlých důkazů, že nelze mluvit o postupu k odstranění pochybností, ale přímo o daňové kontrole. Posouzení zákonnosti této výzvy krajským soudem pak zpochybnilo právní jistotu stěžovatelky. Krajský soud také nesprávně vyhodnotil přenos důkazního břemene v jednotlivých případech přijatých zdanitelných plnění. Nepřiznání nároku na odpočet ani v jednom případě, včetně služeb přijatých v souvislosti s režijními náklady na běžný chod společnosti, je zcela mimo ekonomickou realitu. Stěžovatelka je toho názoru, že jednotlivé položky řádně doložila a v průběhu řízení i vysvětlila. Postup žalovaného je proto zasažen vadou nepřezkoumatelnosti, jestliže nevyhodnotil veškeré návrhy a tvrzení stěžovatelky o přijatých zdanitelných plněních a bez dalšího je odmítl, aniž by byla tvrzení důkazně vyvrácena nebo shledána jejich nepravdivost nebo neúplnost. Stěžovatelka svou činnost navíc rozvíjela v časovém rozsahu více zdanitelných období a doložila, že svou předchozí činností spěla k realizaci takových zdanitelných výnosů, že daňová povinnost dosáhla výše více než jednoho milionu korun za jedno zdanitelné období. K této skutečnosti krajský soud nepřihlédl, přitom jde o základní posouzení koncepce daně z přidané hodnoty. Přijatá zdanitelná plnění nelze posuzovat úzce podle přiřaditelnosti ke konkrétnímu výstupu v daném období, neboť se promítají jak v budoucích tak v minulých výstupech.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že s právním názorem stěžovatelky nesouhlasí. Podstata kasačních námitek je shodná s námitkami žalobními, přičemž ze stejných důvodů, jako byla v řízení o žalobě zpochybňována zákonnost napadeného rozhodnutí, je nyní zpochybňována zákonnost napadeného rozsudku krajského soudu, a proto na něj v podrobnostech blíže odkazuje. K námitce nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností žalovaný uvedl, že ta byla vydána v souladu se zákonem, tj. byla dostatečně konkrétní a byly v ní uvedeny způsoby, kterými mohou být pochybnosti správce daně odstraněny. Z výzvy je zjevné, o kterých údajích z daňového přiznání a také z jakého důvodu měl správce daně pochybnosti. Žalovaný se ztotožnil s názorem krajského soudu, že postup správce daně ani žalovaného nebyl nepřezkoumatelný, neboť nebyla zpochybňována skutečnost, že stěžovatelka přijala zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem daně z přidané hodnoty (což doložila), nýbrž to, že tato přijatá zdanitelná plnění stěžovatelka použila v rámci své ekonomické činnost k dosažení obratu za vlastní zdaňované plnění. Stěžovatelka přitom měla povinnost tyto pochybnosti vyvrátit. Nadto je nutno uvést, že v průběhu odstraňování pochybností byla stěžovatelka nekontaktní, čímž správci daně průběh řízení stěžovala. Žalovaný dále popírá, že správci daně musí být z jeho úřední činnosti zřejmé skutečnosti týkající se ekonomické činnosti stěžovatelky, neboť právě ona je povinna prokázat v řízení jejich fakticitu. Žalovaný souhlasil se stěžovatelkou, že přijatá zdanitelná plnění nelze posuzovat úzce podle okamžiku přiřaditelnosti ke konkrétnímu výstupu v daném zdaňovacím období, a mohou být zohledněna i v obdobích dalších, nicméně stěžovatelka ani takové použití přijatých zdanitelných plnění neprokázala. V průběhu řízení (zejména místním šetřením správce daně) nebylo zjištěno, že by stěžovatelka fakticky vykonávala ekonomickou činnost.

III. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatelka je oprávněna k jejímu podání, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[10] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou neshledal.

[11] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že napadený rozsudek netrpí žádnými z nedostatků zakládajících nepřezkoumatelnost rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Důvody, které krajský soud vedly k zamítnutí žaloby, jsou z odůvodnění seznatelné. Nejvyšší správní soud rovněž neshledal, že by krajský soud opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě.

[12] Soud připomíná, že správní soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou. Obsah, rozsah a kvalita žaloby či kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je proto odpovědností žalobkyně, aby v žalobě řádně vymezila své výhrady proti napadenému rozhodnutí a následně případně odůvodnila svůj nesouhlas se závěry krajského soudu k těmto výhradám (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2015, č. j. 2 As 237/2014 – 40, či ze dne 30. 10. 2014, č. j. 6 As 125/2013 – 50).

[13] Jádrem kasační stížnosti jsou tři okruhy námitek, které jsou však formulovány velmi obecně. Stěžovatelka brojí proti posouzení zákonnosti výzvy dle § 89 daňového řádu, vytýká

žalovanému, že nevyhodnotil veškeré její návrhy a tvrzení o přijatých zdanitelných plněních (a krajský soud tento postup aproboval), a namítá, že přijatá zdanitelná plnění mohou souviset také s výstupy v předchozích či v budoucích zdaňovacích obdobích.

[14] Námitka, že krajský soud nesprávně posoudil zákonnost výzvy dle § 89 daňového řádu, neboť ta byla od počátku neurčitá a ukládala předložit tak rozsáhlé důkazy, že se podobala daňové kontrole, není důvodná.

[15] Podle § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu platí, že: „[M]*á-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. (2) Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*“

[16] Jak už je patrné z rekapitulace, správci daně vznikly pochybnosti primárně proto, že v daňovém přiznání byl uplatněn pouze odpočet daně ve výši 91 271 Kč z přijatých plnění, aniž by byla vykázána i plnění uskutečněná. Pochybnosti se vztahovaly také k použití přijatých zdanitelných plnění výhradně k ekonomické činnosti. V daňových přiznáních podaných za předchozí čtyři zdaňovací období nebyla daňovým subjektem vykázána žádná uskutečněná plnění, která by zakládala nárok na odpočet daně. Konkrétní pochybností byla v daném případě skutečnost, že stěžovatelka v pěti po sobě následujících zdaňovacích obdobích vykázala daň zaplacenou na vstupu a nárokovala odpočet, avšak nevykázala žádnou daň na výstupu. Třeba v řadě případů takováto skutečnost bývá zcela logická, důvodná a vycházející z ekonomických daností, zejména z povahy konkrétní podnikatelské činnosti, obecně vzato ji lze považovat za jistou nepravidelnost, která si může žádat bližší objasnění postupem podle § 89 d. ř.

[17] Proto správce daně stěžovatelku vyzval, aby mu předložila evidenci podle § 100 zákona o DPH a podklady vztahující se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období (včetně originálů všech písemností, které se vztahují k dotčenému dokladu či dokladům, zvláště smluv, objednávek, dodacích listů, zakázkových listů, předávacích, přebíracích či zjišťovacích protokolů, zápisů z jednání, studií a dalších listin, které mohou být důkazním prostředkem v daňovém řízení) a další účetní doklady (včetně dokladů o úhradě jednotlivých plnění, deník, hlavní knihu a knihu analytické evidence podle § 13 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví). Není tedy pravdou, že by měla stěžovatelka předložit veškeré doklady, aniž by měly časovou a věcnou souvislost s tímto zdaňovacím obdobím. Výzva k odstranění pochybností slouží pouze k objasnění konkrétních pochybností, které správce daně v projednávaném případě ve výzvě uvedl. Na rozdíl od daňové kontroly zde schází předpoklad procesně komplikovaného, rozsáhlého a časově náročného dokazování (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 2 Afs 32/2015 – 41). Právě proto, že se mohlo jednat o nepravidelnost v toku finančních hodnot v rámci podnikání stěžovatelky, jež mohla být velmi jednoduše vysvětlitelná logickými a ekonomicky zcela legitimními důvody a kterou bylo možno vysvětlit rychle a přímou komunikací správce daně se stěžovatelkou, bez nutnosti dalšího složitého prověřování, jevil se za dané situace vhodným procesním nástrojem správce daně postup k odstranění pochybností podle § 89 d. ř.

[18] Otázkou náležitostí výzvy k odstranění pochybností se judikatura Nejvyšší správního soudu zabývala opakovaně (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2018, č. j. 6 Afs 407/2017 - 37, či ze dne 6. 4. 2017, č. j. 3 Afs 119/2016 - 23 a ze dne 18. 12. 2014, č. j. 2 Afs 82/2013 - 38) a citoval z ní i žalovaný v napadeném rozhodnutí a krajský soud

v napadeném rozsudku. Vychází ze závěrů usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, publ. pod č. 1729/2008 Sb. NSS: *„Ve výzvě správce daně podle § 43 daňového řádu musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá.“* Byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytýkacímu řízení podle předchozí právní úpravy, dají se beze zbytku použít i na výzvu podle § 89 daňového řádu, neboť jsou to srovnatelné instituty.

[19] Formulace zvolená správcem daně ve výzvě k odstranění pochybností se nejeví Nejvyššímu správnímu soudu natolik obecná a nesrozumitelná, aby vylučovala či znesnadňovala podání konkrétní odpovědi či předložení (označení) konkrétních důkazních prostředků stěžovatelkou. Ostatně stěžovatelka na výzvu zareagovala tak, že poskytla správci daně doklady vztahující se k posuzovanému zdaňovacímu období. Nejvyšší správní soud proto souhlasí se závěrem krajského soudu, že výzva správce daně k odstranění pochybností byla dostatečně konkrétní. Správce daně popsal své pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných plněních vykázaných v daňovém přiznání stěžovatelky za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 a o použití takto přijatých zdanitelných plnění výhradně k ekonomické činnosti. Z výzvy je dále patrné, jaké skutečnosti zakládají pochybnosti správce daně a jak mohou být odstraněny (předložením ve výzvě vyjmenovaných dokumentů). Výzva tedy byla dostatečně určitá jak ve vymezení pochybností správce daně, tak ve způsobu, jakým měla stěžovatelka tyto pochybnosti odstranit.

[20] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud v napadeném rozsudku nesprávně vyhodnotil rozložení důkazního břemene (v daňovém řízení) v jednotlivých případech přijatých zdanitelných plnění a postup žalovaného byl zatížen vadou nepřezkoumatelnosti, pokud nevyhodnotil veškeré návrhy a tvrzení žalobkyně o přijatých zdanitelných plněních. K tomu se váže také námitka časové souvislosti přijatých plnění s jinými obdobími.

[21] Nejvyšší správní soud předně zdůrazňuje, že správce daně ani žalovaný nepojali pochybnost o druhu a rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Jejich pochybnosti se vztahovaly výhradně k použití přijatých zdanitelných plnění k ekonomické činnosti stěžovatelky, což konstatoval i krajský soud (str. 11 napadeného rozsudku). Ke konstrukci zákonných podmínek k uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty pak Nejvyšší správní soud odkazuje na příslušná ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě na § 72 odst. 1, větu první, zákona o DPH, dle které je plátce oprávněn k odpočtu na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a na § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, podle kterého plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 328/2017 - 66). Prokazování nároku na odpočet daně daňovým dokladem je jeho formální stránkou, použití přijatého zdanitelného plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti plátce je pak stránkou faktickou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2008, č. j. 7 Afs 112/2007 - 40).

[22] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 13/2014 - 93, publ. pod č. 3241/2015 Sb. NSS) je nezbytné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet (srov. také rozsudky Soudního dvora ze dne 8. 6. 2000, ve věci C-98/98, *Midland Bank*, a ze dne 22. 2. 2001, ve věci C-408/98, *Abbey National*;

všechna zde citovaná rozhodnutí Soudního dvora jsou dostupná z http://curia.europa.eu/). Nárok na odpočet lze přiznat i bez přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a plněním na výstupu, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních výdajů osoby povinné k dani a jsou jako takové součástí ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady totiž mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou situací osoby povinné k dani (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 13/2014 - 93, publ. pod č. 3241/2015 Sb. NSS a rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2013, ve věci C-104/12, *Becker*). Z hlediska nároku na odpočet daně z přidané hodnoty pak není rozhodné, jestli mělo přijaté zdanitelné plnění ekonomický charakter přímého, či režijního nákladu, ale zda bylo použito k uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty.

[23] Stěžovatelka v projednávaném případě sice předložila doklady vztahující se k přijatým plněním (jejichž obsah byl správcem daně hodnocen, což je zřejmé i z úředního záznamu), nesplnila však druhou zákonnou podmínku pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť neprokázala, že přijatá zdanitelná plnění použila v rámci své ekonomické činnosti výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 1 zákona o DPH, ačkoliv k tomu byla vyzvána. Soud souhlasí se stěžovatelkou, že na vstupu uplatněná plnění, která lze souhrnně označit jako bazální režijní náklady společnosti (ostraha objektů, zálohy na energie apod.), jsou zcela běžně pro potřeby odpočtu DPH zohledňovány. Správce daně ani žalovaný v daňovém řízení ostatně tato plnění nijak nezpochybnili. Přesto však nelze odhlédnout od skutečnosti, že i tato plnění (má-li dojít k odpočtu DPH) musejí být využita za účelem ekonomické činnosti daňového subjektu. To však musí daňový subjekt tvrdit a prokázat. Stěžovatelka sice tvrdila, že rozvíjela svou činnost v rozsahu více zdanitelných období, a dosahovala i výnosů, konkrétně však nevysvětlila, jaké ekonomické aktivity za účelem dosažení obratu vyvíjela. Přitom i v době ekonomického útlumu je možné nastínit minimálně podnikatelské plány na překonání takového období a doložit je konkrétními počiny, z nichž by bylo patrné, že stěžovatelka hodlá svůj majetek využít k podnikání a generování zisku (např. inzeráty k pronájmu nemovitostí, studie potenciálu změny využití majetku společnosti apod.). Stěžovatelka však zcela rezignovala na jakoukoli argumentaci v tomto směru a uvedla pouze tvrzení k přijatým zdanitelným plněním, která ovšem nikdo nezpochybňoval. V daňovém řízení navíc vyšlo najevo, že stěžovatelka nevykazovala žádná uskutečněná plnění již od zdaňovacího období 2. čtvrtletí roku 2012. Jinak řečeno, Nejvyšší správní soud nevylučuje, že stěžovatelka ekonomickou činnost v nějaké bazální a navenek nikterak patrné podobě vyvíjela; stěžovatelka však takovouto případnou činnost netvrdila a neprokázala. Naopak ze skutečností, které vyšly najevo jinak (zejména ze zhruba dvouleté ekonomické pasivity stěžovatelky, jak se správci daně jevila z jemu dostupných údajů), bylo možno usuzovat, že stěžovatelka ekonomickou činnost spíše nevyvíjí. Stěžovatelka tedy neunesla břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Při úvaze o jejich rozložení mezi správce daně a stěžovatelku žalovaný nijak nepochybil – požadoval po ní to, co zákon ukládá stěžovatelce tvrdit a prokázat.

[24] Nejvyšší správní soud neshledal, že by se krajský soud dopustil nesprávného právního posouzení, když aproboval právní názor, na němž bylo založeno napadené rozhodnutí žalovaného. Ani tato námitka stěžovatelky není opodstatněná.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu

s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá tak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 20. prosince 2018

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu