



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Výzkumný ústav pro chov skotu s. r. o.**, se sídlem Výzkumníků 267, Rapotín, zast. Mgr. Bc. Janem Spáčillem LL.M., advokátem se sídlem Karolinská 654/2, Praha 8, 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 119/2016 – 39,

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.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 21. 9. 2016, č. j.: 40409/16/5300-22444-710968, odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu v Šumperku (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 7. 2012, č. j. 120598/12/398912800377 (dále jen „platební výměr“), kterým správce daně 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.) vyměřil nadměrný odpočet za zdaňovací období leden 2012 ve výši 368 034 Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který ji zamítl rozsudkem ze dne 11. 7. 2018 č. j. 65 Af 119/2016 - 39.

[3] V odůvodnění rozsudku krajský soud poukázal na vlastní předchozí rozsudek, kterým zrušil předcházející rozhodnutí žalovaného s tím, že žalovaný vyzval následně žalobce k prokázání, jak byla konkrétní specifikovaná plnění, financovaná prostřednictvím poskytnuté dotace, použita pro uskutečnění daně na výstupu. Žalobce měl doložit konkrétní odkaz ke každému přijatému plnění na konkrétní výzkumný úkol a odůvodnit vazbu (souvislost) mezi přijatým plněním, ze kterého nárokuje odpočet daně na vstupu, a následným uskutečněným plněním – použitím pro ekonomickou činnost plátce. Podle krajského soudu nese důkazní břemeno ohledně prokázání účelu použití dotovaných plnění jednoznačně daňový subjekt. Nárok na odpočet DPH vzniká pouze tehdy, pokud je prokázána přímá vazba mezi plněním přijatým na vstupu a plněním na výstupu. Z výzvy podle krajského soudu neplyne, že by se žalovaný nadále zaměřoval na to, že plnění na vstupu bylo hrazeno z dotace na výzkumnou činnost prováděnou žalobcem. Účelem výzvy zřetelně bylo prokázat souvislost mezi přijatými zdanitelnými plněními a uskutečněnými zdanitelnými plněními na výstupu. Pokud se to žalobci nepodařilo, neunesl důkazní břemeno. Nebylo na správci daně, aby tyto skutečnosti prokazoval. Krajský soud poukázal na jednotlivé části žalobou napadeného rozhodnutí s tím, že žalovaný nejprve vymezil jednotlivé projekty, jakož i doklady na vstupu se shrnutím hlavních výsledků prováděného výzkumu. Z nich vyplývá, že hlavními výsledky výzkumu jsou publikace, certifikované metodiky, software, 15 užitečných vzorů, 5 prototypů, 1 DVD a 1 patent. Žalovaný následně rozebral jednotlivé doklady na výstupu, kterými byly uskutečněné laboratorní služby a plnění poskytnuté na základě smluv o dílo. Krajský soud zdůraznil, že žalovaný provedl rozbor u každé smlouvy a vysvětlil, proč daná smlouva neprokazuje přímou vazbu činnosti na základě smlouvy s provedenými výzkumnými pracemi. Z výpovědi zaměstnankyně žalobce rovněž vyplynulo, že k laboratorním rozborům neslouží výhradně metodiky vyvinuté výzkumnou činností žalobce, ale především metodiky dle ČSN norem. Bylo tedy třeba posoudit účel použití předmětného zdanitelného plnění v návaznosti na § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, tedy že bylo použito pro uskutečnění ekonomické činnosti. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že žalobce neprokázal rozhodné skutečnosti pro přiznání nároku na odpočet.

[4] Žalobce konkrétní zjištění žalovaného nevyvracel, předestřel podle krajského soudu namísto toho argumenty pro názor, že veškerá jeho činnost je činností ekonomickou, nebo alespoň činností přípravnou pro ekonomickou činnost. Takový závěr však nelze bez prokázání konkrétních souvislostí učinit. Časový okamžik, kdy dojde k ekonomickému zhodnocení, není sice určující, nelze však jen proto rezignovat na nutnost prokázání účelu dotovaných plnění.

[5] Krajský soud se proto ztotožnil s názorem žalovaného, že žalobce nedoložil takové důkazní prostředky, ze kterých by plynulo, že výsledky výzkumných projektů jsou při další činnosti komercializovány a vedou k jeho uskutečnitelným zdanitelným plněním. Na rozdíl od případu *Bašťová*, kterým se zabýval Soudní dvůr Evropské unie, nebyla zde prokázána souvislost mezi plněními na vstupu a plněními na výstupu.

III.

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[7] Stěžovatel považoval rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, zejména pokud jde o argumentaci o podstatě a definici samotné ekonomické činnosti. Žalobce v žalobě argumentoval podřazením jeho výzkumné činnosti pod definici tzv. přípravné činnosti, příp. nedílné součásti ekonomické činnosti. Z argumentu krajského soudu o tom, že na rozdíl od rozsudku ve věci *Bašťová* nebyla v této věci prokázána souvislost plnění na vstupu

pokračování

s plněními na výstupu, dospěl stěžovatel k přesvědčení, že se krajský soud omezil na konstatování, že výzkumná činnost stěžovatele nemá přímou souvislost s jeho ekonomickou činností.

[8] Pro případ, že by Nejvyšší správní soud neshledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným, je třeba jej podle stěžovatele považovat za nezákonný v zásadě z obdobných důvodů, neboť došlo k nesprávnému posouzení výzkumné činnosti stěžovatele jako činnosti, která nemá ekonomický charakter. Výzkumná činnost musí být v souladu s judikaturou Soudního dvora EU považována buď za přípravnou fázi ekonomické činnosti, nebo za nedílnou součást této ekonomické činnosti. Bez výzkumné činnosti by stěžovatel nebyl schopen vykonávat ekonomickou činnost. Vykonávání ekonomické činnosti není spojeno s výsledkem této činnosti a výsledkem ekonomické činnosti nemusí být vždy jen vytvoření zisku. Ekonomickou činností je taková činnost, za kterou lze očekávat úplatu. Může se sestávat z řady po sobě následujících jednání a mezi nimi i z přípravných úkonů, které je nutné z hlediska odpočtu DPH považovat za ekonomickou činnost s nárokem na odpočet. Klíčové je, že taková činnost k vygenerování plnění na výstupu od počátku směřuje. Činnost spočívající v řešení jednotlivých výzkumných projektů je „učebnicovým příkladem“ pro definici přípravné činnosti.

[9] K výhradě krajského soudu o nedoložení adekvátních důkazních prostředků stěžovatel zdůraznil, že časový okamžik, ke kterému dojde k ekonomickému zhodnocení přijatých zdanitelných plnění, není pro uplatnění nároku na odpočet důležitý. Klíčové je, že ekonomická činnost daňového subjektu k takovému zhodnocení směřuje. Podstatné rovněž je, jestli takto vynaložené náklady jsou prvkem spoluurčujícím cenu zboží nebo služeb.

[10] Skutková situace v případě „Bašťová“ byla zcela identická. I nyní uskutečněné výdaje mohly stěžovateli vylepšit jeho dobré jméno a zajistit mu lepší reklamu či zviditelnění. Stěžovatel jako výzkumný ústav musí zcela jistě provádět výzkumnou činnost, aby byl pro své zákazníky atraktivnější a měl tak konkurenční výhodu proti obdobným společnostem na trhu.

[11] Podle stěžovatele výše uvedená argumentace potvrzuje, že z výzkumné činnosti, pokud se jejím prostřednictvím zajišťuje uskutečňování ekonomické činnosti, může vznikat nárok na odpočet DPH. Kdyby byla věc řádně právně posouzena, musel by krajský soud dojít k závěru, že souvislost mezi plněními na vstupu a výstupu byla stěžovatelem prokázána. Krajský soud nedostatečně posoudil námitku stěžovatele týkající se nedostatečného a nesprávného posouzení skutkových okolností žalovaným. Podle jeho názoru předložil správci daně dostatečné množství vysvětlení a důkazních prostředků prokazujících souvislost výzkumné činnosti s činností ekonomickou.

[12] Správce daně i žalovaný měli posoudit řádně předložené důkazní prostředky a prokázat, z jakého důvodu je nutné je shledat nedostatečnými, nedůvěryhodnými či jinak nepřesvědčivými. Teprve pak může důkazní břemeno přejít zpět na daňový subjekt. I pokud by však správce daně a žalovaný nemuseli prokazovat nevěrohodnost předložených důkazních prostředků, stejně by je zatěžovala povinnost řádně zjistit skutkový stav. Stěžovatel zaslal v reakci na výzvu správce daně vyjádření a CD obsahující přehled přijatých plnění z měsíce ledna 2012 a jejich odkaz na konkrétní výzkumný úkol. Dále předložil konkrétní smlouvy i dílo k osmi zakázkám, které byly sjednány v letech 2012-2015 a faktury související s těmito smlouvami. S ohledem na vše, co předložil, má zato, že jeho nárok byl plně prokázán.

[13] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s právním názorem krajského soudu a jeho rozsudek považuje za zákonný. Odůvodnění rozsudku krajského soudu je třeba považovat co do vypořádání námitek za zcela dostačující. Postačuje, pokud soud v reakci na žalobní námitku v odůvodnění rozhodnutí prezentuje názor odlišný od názoru žalobce, který následně pečlivě zdůvodní. Povinnost posoudit všechny žalobní námítky neznamená, že je krajský soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvracet. Samotnou skutečnost, že soud nepřisvědčil argumentaci stěžovatele, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv.

[15] Po zrušení předchozího rozhodnutí o odvolání bylo třeba provést rozbor za účelem zjištění, k jakému účelu byla přijatá zdanitelná plnění použita. Proto bylo odvolací řízení doplněno, stěžovatel byl výzvou ze dne 13. 1. 2016 vyzván ke sdělení, k jakým různým účelům předmětná plnění v rámci ekonomické činnosti použil. Nenastala žádná z taxativně v § 92 odst. 5 daňového řádu vymezených situací, správce daně ani žalovaný nezpochybnili věrohodnost, průkaznost či správnost nebo úplnost důkazů předložených stěžovatelem. Proto na ně nepřšlo důkazní břemeno. Bylo jen na stěžovateli, aby vyhověl výzvě správce daně. Listiny, které předložil, však neprokázaly jeho tvrzení o tom, že výsledky jím prováděné výzkumné činnosti jsou následně bez výjimky používány k ekonomické činnosti a že má nárok na odpočet v plné výši. Bylo na něm, aby přesně určil, k jakým konkrétním účelům byla přijatá zdanitelná plnění použita a případně z jaké části.

[16] S ohledem na uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

V.

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

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Jelikož stěžovatel napadá rozsudek městského soudu také pro jeho nepřezkoumatelnost, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto stížní námitkou, protože by bylo předčasné, aby se zabýval právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[20] 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. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje, neboť je z jeho odůvodnění zcela zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů krajský soud veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl.

pokračování

Skutečnost, že stěžovatel se závěry krajského soudu nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho údajnou nepřezkoumatelnost. V této souvislosti je třeba ještě dodat, že povinnost soudu posoudit všechny žalobní námitky neznámá, že byl krajský soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci uplatněnou žalobcem a tu obsáhle vyvrátit; jeho úkolem bylo uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 130). V tomto ohledu napadený rozsudek krajského soudu plně ob stojí.

[21] V rozsudku ze dne 21. 2. 2013, ve věci C - 104/12 (Finanzamt Köln-Nord proti Wolframovi Beckerovi), Soudní dvůr Evropské unie 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 zařízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové zařízení jsou součástí prvků spoluručujících 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 spoluručujícím 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 plnění, která objektivně souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani.“*

[22] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2013, č. j. 1 Afs 70/2013 – 47, v návaznosti na právě uvedené konstatoval, 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 na dotčené služby součástí obecných výdajů této osoby povinné k dani a jsou jako takové prvkem spoluručujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani“.*

[23] 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 ze dne 10. 11. 2016, C -432/15, Baštová. 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 jejích 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.“

[24] Z naposledy citovaného právního názoru 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 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.

[25] Žalobou napadené rozhodnutí stojí na tom, že žalobce neprokázal existenci výše uvedené přímé a bezprostřední souvislosti mezi náklady na výzkumnou činnost na vstupu a plněními na výstupu. Zalovaný uvedl konkrétní skutečnosti rozporující doklady předložené stěžovatelem. Jde např. o hodnocení výpovědi svědkyně Ing. H. a jejího vyjádření k daňovým dokladům stěžovatele, které vystavil pro své odběratele za laboratorní rozbor, či o konkrétní důvody, pro které tato souvislost nebyla prokázána ani u jednotlivých plnění vyplývajících z uzavřených smluv o dílo. Na drtivou většinu těchto argumentů však stěžovatel v podané žalobě nereagoval konkrétními skutkovými důvody, pro které považuje hodnocení žalovaného za nesprávné.

[26] Stěžovatel rovněž 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. Zdůrazňoval, 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.

[27] S většinou argumentů uplatněných stěžovatelem v kasační stížnosti nezbývá 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. Zda tomu tak v konkrétním případě bylo, je však již otázkou posouzení rozhodných okolností konkrétního případu.

pokračování

[28] Stěžovatel věcně neoponuje zjištěním uvedeným v žalobou napadeném rozhodnutí či konkrétním odkazům na části jeho odůvodnění, která učinil krajský soud. K obdobné výhradě krajského soudu (strana 7 bod 15 rozsudku) oponuje tvrzeními o případném přenosu důkazního břemene na správce daně či o povinnosti správce daně řádně zjistit skutkový stav (oproti konkrétním tvrzením v žalobou napadeném rozhodnutí, na která odkazoval rovněž krajský soud). Zcela obecně uzavírá, že správce daně měl k dispozici dostatečné množství informací a důkazních prostředků prokazujících souvislost výzkumné činnosti s následnou ekonomickou činností stěžovatele.

[29] 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 dalšího. I proto ukládá Soudní dvůr povinnost osvědčit splnění rozhodných skutečností a vychází z toho, že existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi plněními na vstupu a ekonomickou činností je v zásadě nezbytná.

[30] Bez předestření konkrétních skutkových okolností lze např. 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.

[31] Aby byl daňovému subjektu uznán nárok na odpočet daně, je tedy 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 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.

[32] Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013 - 42, že: *„v případě použití dotovaných plnění na činnost, která nemá povahu zdanitelných plnění, např. na výzkum prováděný výhradně pro výzkum samotný bez jakéhokoliv komerčního využití jeho výsledků, nebude mít plátcé 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.“*

[33] V návaznosti na důvody uvedené v naposledy uvedeném rozsudku zrušil krajský soud v této věci rozsudkem ze dne 17. 6. 2015, č. j. 22 Af 35/2013 - 51 předchozí rozhodnutí

žalovaného o odvolání. Následně žalovaný vrátil spis správci daně s požadavkem na doplnění odvolacího řízení. Správce daně měl ověřit, jak konkrétně byla přijatá plnění následně použita pro jednotlivé výzkumné úkoly s komerčním využitím a zkoumat použití těchto plnění pro ekonomickou činnost. Tomu koresponduje výzva správce daně ze dne 13. 1. 2016, kterou byl stěžovatel vyzván, aby doložil a prokázal, jak konkrétně byla specifikovaná přijatá zdanitelná plnění za leden 2012 použita pro uskutečněná zdanitelná plnění na výstupu. Rovněž však byl vyzván k tomu, aby prokázal účel použití přijatých plnění pro svoji ekonomickou činnost.

[34] Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že uvedenou výzvou dostal žalovaný povinnosti dostatečně určitě daňovému subjektu předestřít, které rozhodné skutečnosti je třeba v daňovém řízení prokázat. Jak pokud se jedná o prokazování přímé vazby plnění na vstupu a na výstupu, tak pokud jde o to, zda případně tato plnění obecně souvisí s jeho ekonomickou činností. Z odpovědi stěžovatele ze dne 29. 2. 2016 je zřejmé, že stěžovatel chápe požadavek ve výzvě v souladu s kritérii stanovenými v judikatuře Soudního dvora. Stěžovatel mimo jiné uvádí (bod 3.9), že *„nutným předpokladem pro dosažení shora řešených zdanitelných plnění na výstupu bylo dosažení výsledků výzkumných projektů, přičemž ne vždy lze určit, že konkrétní zdanitelné plnění vychází z výsledku jednoho konkrétního projektu. Jako příklad lze uvést situaci, kdy metody vyvinuté v rámci určitého projektu se používají při běžných laboratorních zakázkách, které generují zdanitelná plnění na výstupu, avšak skutečnost, že se při těchto zakázkách postupuje na základě výsledků některého projektu, není v rámci smluvní dokumentace samostatně zaznamenána. Výsledek výzkumného projektu se totiž stal natolik běžnou součástí činnosti společnosti (pozn. NSS: stěžovatele), že již v rámci smluvních vztahů s klientem není nutné tuto skutečnost zvlášť evidovat či uvádět, že použitý postup (metoda, technika) je výsledkem výzkumu“* V bodech 3.13 a 3.14 pak uzavírá, že je pro něj výzkum *„cestou, jak získat další poznatky, které pak využívá při své ekonomické činnosti, tedy i samotnou výzkumnou činnost provozuje za účelem zvýšení/dosažení zisku z ekonomické činnosti (...) hlavním důkazem podporujícím shora uvedené tvrzení je samotný předmět podnikatelské činnosti společnosti.“*

[35] Za této situace postupoval žalovaný správně, pokud po obecném přehledu relevantní právní úpravy a související judikatury vymezil plnění na vstupu v předmětném zdaňovacím období, plnění na výstupu, u nichž byla tvrzena vzájemná souvislost, a poté v konkrétních obchodních případech podrobně specifikoval, proč nebylo dostatečně prokázáno, že na službu vyúčtovanou odběrateli byla použita např. příslušná metodika jako výsledek výzkumné činnosti uskutečněné v předmětném období. Protože ani stěžovatelova argumentace v žalobě a kasační stížnosti nemíří proti konkrétním důvodům neuznání nároků na odpočet (např. zjištěním, že k laboratorním rozborům obilovin byly deklarovány výsledky výzkumu travních a jetelinových porostů - podrobněji viz bod 46, či zjištěním, že v případě smlouvy o dílo s Výzkumným ústavem rostlinné výroby nebyl žádný odkaz na předchozí metodiku jako výsledek výzkumného projektu zjištěn - viz bod 54) nezbývá než obecně konstatovat, že krajský soud nepochybil, pokud odkázal na skutková zjištění uvedená v žalobou napadeném rozhodnutí s důkazem na to, že to byl daňový subjekt, kdo byl povinen v daňovém řízení prokázat rozhodné skutečnosti. 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 komercionalizovány a vedly k následným plněním na výstupu.

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

[37] 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

pokračování

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

Mgr. David Hipšr
předseda senátu