



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hlušíka, Ph.D. ve věci žalobce:

COME vending s. r. o.

sídlem Rolnická 1551/146, 747 05 Opava

zastoupený advokátem JUDr. Zdeňkem Kramperou

sídlem AK RHK, s. r. o., Kořenovského 15/1107, 150 00 Praha

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2019 č. j. 5781/19/5300-22441-705341

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 2. 2019 č. j. 5781/19/5300-22441-705341 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Zdeňka Krampery, sídlem AK RHK, s. r. o., Kořenovského 15/1107, 150 00 Praha.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2019 č. j. 5781/19/5300-22441-705341, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 27. 6. 2014: č. j. 2299728/14/3216-24801-801237, č. j. 2300025/14/3216-24801-801237, č. j. 2300150/14/3216-24801-801237, č. j. 2300271/14/3216-24801-801237 a č. j. 2301479/14/3216-24801-801237; ze dne 30. 6. 2014: č. j. 2300215/14/3216-24801-801237, č. j. 2301382/14/3216-24801-801237 a č. j. 2301638/14/3216-24801-801237 a ze dne 1. 7. 2014, č. j. 2301856/14/3216-24801-801237, a to způsobem specifikovaným ve výroku napadeného rozhodnutí. Označenými prvostupňovými rozhodnutími byly žalobci doměřeny daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců leden až červen a říjen až prosinec 2012 a penále.
2. V podané žalobě žalobce ke skutkovému stavu uvedl, že byl účastníkem projektu „Ovoce do škol“ (dále jen „Projekt“), jehož obecným cílem bylo na úrovni Evropské unie (dále jen „EU“) poskytnout politický a finanční rámec činností členských států, které se snaží zvrátit trend klesající konzumace ovoce a zeleniny zejména u dětí. Cílem Projektu bylo trvale zvýšit podíl těchto produktů jídelníčku dětí v raném stádiu, kdy se formují jejich stravovací návyky. Pozitivní dopad na konzumaci dotčených produktů by navíc umožnil splnit cíle společné zemědělské politiky, včetně vyšších výdělků v zemědělství. Platnou právní úpravu Projektu tvoří přímo aplikovatelné předpisy EU v oblasti společné organizace zemědělských trhů a jejich následné promítnutí do režimu poskytnutí finanční podpory. Závaznými a přímo použitelnými předpisy EU byly v kontrolovaném období
 - Nařízení Rady (ES) č. 1234/2007, kterým se stanoví společná organizace zemědělských trhů a zvláštní ustanovení pro některé zemědělské produkty, ve znění nařízení Rady (ES) č. 13/2009,
 - Nařízení ES č. 13/2009, kterým se mění nařízení (ES) č. 1290/2005 o financování společné zemědělské politiky a nařízení ES č. 1234/2007 , s cílem vytvořit projekt „Ovoce do škol“
 - Nařízení Komise (ES) č. 288/2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES) č. 1234/2007, pokud jde o podporu Společenství na poskytování ovoce a zeleniny a výrobků z ovoce, zeleniny a banánů dětem ve vzdělávacích zařízeních v rámci projektu „Ovoce do škol“ (dále jen Nařízení Komise č. 288/2009).

Tyto předpisy byly adaptovány do národních právních řádů tak, aby byla doplněna ustanovení, která vyžadují určitou součinnost členského státu a bez kterých by jejich přímá aplikace nebyla proveditelná. V České republice se tak stalo nařízením vlády č. 478/2009 Sb., o stanovení podmínek pro poskytování ovoce a zeleniny a banánů dětem ve vzdělávacích zařízeních (dále jen „nařízení vlády č. 478/2009 Sb.“).

3. Žalobce se zúčastnil projektu jako schválený žadatel o podporu, ve smyslu čl. 6 odst. 2 písm. e) bod i) Nařízení Komise č. 288/2009 Sb., jako „*soukromý subjekt, který řídí distribuci ovoce a zeleniny a výrobků z ovoce, zeleniny a banánů do vzdělávacích zařízení v rámci projektu „Ovoce do škol“ vytvořeného podle tohoto nařízení nebo uvedeného v soulad s tímto nařízením*“. Distributorem je pak dle metodických pokynů Státního zemědělského

intervenčního fondu (dále jen „SZIF“) subjekt, se kterým žadatel uzavře smlouvu o dodání produktů a který pro žadatele zajišťuje kompletní dodávky produktů. Takto provedenou službu pak distributor fakturuje žadateli. Dalším subjektem, který se Projektu účastní, je škola, která se do něj přihlásila uzavřením smlouvy o dodání produktů se schváleným žadatelem, který řídí distribuci produktů a veškerou komunikaci se SZIF. Ve smlouvě se škola zavazuje k používání produktů financovaných v rámci Projektu pouze k jejich konzumaci žáky prvních až pátých ročníků školy. Tito žáci jsou dle výkladu SZIF konečnými příjemci produktů dodávaných do škol účastnících se projektu.

4. Dále žalobce vymezil tyto žalobní body:

- 1) Žalovaný nesprávně interpretoval předchozí rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2018 č. j. 22 Af 71/2016 – 36, který nabyl právní moci dne 24. 5. 2018 (dále jen „předchozí rozsudek“). Krajský soud nevyslovil, že úplata v podobě podpory SZIF je úplatou třetí osoby za dodání ovocných produktů žalobcem do škol. Krajský soud v označeném rozsudku pouze s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 10. 10. 2013 č. j. 9 Afs 8/2013 – 42 bez dalšího konstatoval, že NSS v tomto rozsudku rozlišuje na jedné straně poskytnutí a přijetí dotace na činnost plátce daně, které je pouhým převodem finančních prostředků od poskytovatele (donátora) jejímu příjemci a které není předmětem DPH a na straně druhé poskytnutí dotace k ceně či poskytnutí peněžních prostředků jako úplaty za konkrétní zdanitelné plnění, kdy dotace k ceně je poskytnutím finančních prostředků za konkrétní plnění, které se již za úplatu považuje.
Je tedy nutno nejprve posoudit, zda je možno podporu, kterou žalobce jako schválený žadatel obdržel na základě rozhodnutí SZIF, kvalifikovat jako úplatu za dodávky ovocných produktů do škol v rámci Projektu a zda se případně jedná o úplatu za konkrétní zdanitelné plnění.
- 2) Dodání produktů do škol nemůže být podle žalobce dodáním zboží ve smyslu ust. § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“), jak nesprávně uvádí žalovaný. Škola v postavení detentora převzetím produktů určeným žákům nenabyla práva nakládat s nimi jako vlastníkem, neboť je přebírala jako subjekt přihlášený do Projektu za účelem předání plnění konečným příjemcům (žákům).
- 3) Závěr žalovaného, že žalobce, přestože za dodání ovocných produktů nevybírá od žáků úplatu, dostává ji od státu, resp. od SZIF jako dotaci k ceně, je nesprávný. Podle žalobce však podpora, tak jak je upravena Nařízením Komise č. 288/2009, které stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES) č. 1234/2007, není koncipována jako cenová dotace, jelikož není poskytována jako příspěvek k ceně produktů distribuovaných žákům škol účastnících se projektu. Dodání produktu do škol a jeho distribuci žákům proto nelze považovat za dodání zboží za protiplnění (úplatu) ve smyslu Směrnice, resp. ZDPH. K tomu žalobce poukázal na čl. 4 odst. 1, čl. 10 odst. 1 a čl. 11 odst. 1 Nařízení Komise č. 288/2009, ust. § 4 nařízení vlády č. 478/2009 Sb., čl. 73 Směrnice, resp. čl. 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice. Podle žalobce dodání ovoce do škol nelze považovat za zdanitelné plnění, z něhož bylo možno vyměřit daň z přidané hodnoty na výstupu. Žalovaný, který tak učinil, proto postupoval v rozporu s právními předpisy a jeho rozhodnutí je nezákonné.

5. Žalovaný ve vyjádření k jednotlivým žalobním bodům uvedl:

- Předcházející žalobní spor byl veden o to, zda žalobce splnil podmínku nároku na odpočet podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH. Krajský soud se v předmětném rozsudku zabýval povahou podpory (dotace) v Projektu a dospěl k závěru, že správní orgány pominuly fakticitu realizace celého projektu. Krajský soud s odkazem na ust. § 1 nařízení vlády č. 478/2009 Sb. uvedl, že žák obdrží dodávané ovoce bezplatně, avšak z tohoto textu nelze dovodit, že dodavatel poskytuje ovoce bezplatně a že jako příjemce dotace nemá bez dalšího nárok na odpočet DPH. S odkazem na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 8/2013 krajský soud uzavřel, že na úhradu prostřednictvím dotace je nutno hledět pouze jako na zdroj financování, z čehož nelze bez dalšího dovozovat nesplnění podmínky úplatnosti dodání zboží či služby osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Žalovaný má za to, že postupoval v souladu s tímto závazným právním názorem, když dospěl v napadeném rozhodnutí popsanou úvahou k tomu, že úplatou za dodávání ovocných produktů do škol je finanční příspěvek (podpora) poskytnutý SZIF, který je tak součástí základu daně podle § 36 odst. 1 a 3 ZDPH, neboť se jedná o úplatu od třetí osoby za tato zdanitelná plnění.
- V podaném odvolání žalobce tvrdil, že se poskytovaná plnění podle jeho názoru uskutečnila, neboť každá škola musela prostřednictvím zmocněné osoby potvrdit převzetí dodávky na dodacím listu. V této souvislosti žalobce poukázal na rozsudek NSS ze dne 16. 6. 2010 č. j. 2 Afs 134/2009 – 50 a uvedl, že mezi dodáním produktů a poskytováním logistických služeb, jejichž předmětem je právo na přístup do výdejního automatu a právo na odběr produktů zařazených do projektu, je natolik úzká souvislost, že z pohledu ZDPH představují jediné plnění, a to dodání zboží. Žalovaný poukázal na absolutní názorovou nekonzistentnost žalobní obrany, která je nyní žalobcem předkládána. V otázce dodání zboží setrvává žalovaný na závěrech učiněných v bodě [26] napadeného rozhodnutí, když dodání ovocných produktů do škol splňuje definici pojmu dodání zboží ve smyslu ZDPH. Z toho pak vyplývá povinnost žalobce přiznat daň při dodání zboží podle § 21 odst. 1 ZDPH. Pokud nyní žalobce uvádí, že škola převzetím produktů nenabývá práva, které by jí umožňovalo s nimi nakládat jako vlastník, neboť je přebírá jako subjekt přihlášený do projektu za účelem jejich předání konečným příjemcům, žalovaný s tímto tvrzením nemůže souhlasit. Z rozhodnutí ZSIF i z vyjádření samotného žalobce v rámci daňové kontroly i odvolání vyplývá, že předmětem plnění v daném případě bylo dodání ovocných produktů do škol žákům prvního až pátého ročníku. Jedná se tedy o dodání podle § 13 ZDPH, kterým se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Smlouvy o dodávkách produktů s jednotlivými základními školami předložil žalobce v rámci daňové kontroly. Tento závěr plyne i z předchozího rozsudku krajského soudu, který konstatoval, že úplata ve formě podpory SZIF je úplatou (od třetích osob) za dodání ovocných produktů žalobcem do škol a protože žalobce uskutečňoval zdanitelná plnění na výstupu, má nárok na odpočet daně na vstupu.
- i v případě třetího žalobního bodu žalobce mění své názory, neboť původně tvrdil, že zboží zařazené do Projektu je ve smyslu ZDPH dodáváno za úplatu, za kterou

považuje cenu karet sloužících k výběru tohoto zboží, které jsou hrazeny žalobci ze strany distributorů a nikoliv žáků. Žalovaný v bodech [29] – [33] napadeného rozhodnutí relevantně zdůvodnil, že v souladu s principem DPH i se závěry předchozího rozsudku krajského soudu je úplatou za dodání ovocných produktů do základních škol finanční podpora poskytnutá SZIF. Na těchto závěrech setrvává. K žalobcově argumentaci čl. 11 odst. A, pododst. 1 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS žalovaný dodává, že principu zde vyjádřenému odpovídá znění § 36 ZDPH, podle něhož je základem daně vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je uskutečněno nebo od třetí osoby bez daně za toto zdanitelné plnění. V daném případě byla proto v souladu s uvedeným principem zahrnuta do základů daně úplata za dodání způsobilých ovocných produktů do škol jako finanční příspěvek (dotace k ceně) poskytnutý SZIF, neboť se jedná o úplatu od třetí osoby za tato zdanitelná plnění. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

6. Žalobce v replice doručené krajskému soudu dne 17. 7. 2019 uvedl, že právní názor soudu vyslovený v předchozím rozsudku je žalovaným zásadně obcházen. Žalovaný zdánlivě v souladu s názorem soudu uznal žalobci nárok na odpočet daně na vstupu, avšak vyměřil mu daň na výstupu, takže výsledkem řízení je v podstatě tentýž stav jako předtím, ačkoliv jej soud označil za neakceptovatelný. Žalovaný se nemůže dovolávat argumentace žalobce uvedené v odvolání, neboť z procesního vývoje v této věci je seznatelné, že žalobce se v odvolání vyjadřoval k předchozím závěrům správce daně, které se týkaly daně na vstupu. Nynější argumentaci žalobce nemůže žalovaný vypořádat prostým poukazem na to, že je v rozporu s jeho dřívějšími tvrzeními. Žalobce setrvává na žalobních tvrzeních. Žalobce byl ve smluvním vztahu se školami, školy však nebyly konečným příjemcem dodávaného ovoce. Ze smyslu a účelu dotačního programu plyne, že konečným příjemcem jsou jednotliví žáci škol. S těmi však žalobce v žádném smluvním vztahu nebyl. Škola se nestala vlastníkem dodaného ovoce a nemohla s ním proto libovolně jako vlastník nakládat. Byla povinna je zdarma distribuovat svým žákům v souladu s pravidly dotačního programu. Dodání ovoce do škol proto není dodáním zboží ve smyslu § 13 ZDPH. Hovořil-li žalobce v minulosti o dodání ovoce do škol, neměl na mysli dodání ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH. Dále žalobce zdůraznil, že školy jemu jako dodavateli neposkytovaly žádné protiplnění, takže předával ovoce bezúplatně a takový úkon nemůže být předmětem DPH. Úplatou není ani poskytnutá dotace. Argumentace žalovaného by platila v případě dotace k ceně, kdy část ceny hradí skutečný příjemce zboží nebo služby a zbývající část je hrazena z veřejných rozpočtů (např. v případě státem nařízených slev v hromadné dopravě). V daném případě je však situace odlišná, neboť ovoce bylo žalobcem předáváno školám, které nejsou konečným příjemcem a skuteční příjemci (žáci) za přijaté ovoce neplatili nic, tedy ani část ceny. Poskytnutá dotace proto není úplatou, kterou má na mysli ZDPH, jak se mylně domnívá žalovaný. Žalobce setrval na podané žalobě.
7. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s. ř. s.).

8. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že u žalobce byla správcem daně provedena daňová kontrola k DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2012 zaměřená především na odpočty DPH uplatněné z přijatých daňových dokladů za dodávky a distribuci čerstvého ovoce od dodavatelů OVOCENTRUM V+V s.r.o. (dále jen OVOCENTRUM) a Vitaminátor s.r.o. (dále jen Vitaminátor), od nichž žalobce nakupoval zboží v rámci Projektu a dodával je žákům základních škol. U ústního jednání dne 30. 10. 2013 (protokol č. j. 2478926/13/3216-05402-804514) byl žalobce seznámen se stanoviskem správce daně, že nemá nárok na odpočet DPH podle ust. § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH za nákup ovoce. Žalobce v písemné reakci na toto sdělení ze dne 18. 11. 2013 poukázal na své postavení subjektu, který řídí distribuci ovoce, zeleniny a výrobků z nich do vzdělávacích zařízení v rámci Projektu prostřednictvím distributorů. Poukázal také na právní rámec projektu, tj. Nařízení Komise č. 288/2009 a nařízení vlády č. 478/2009 Sb. Rovněž podrobně popsal způsob, jakým se výrobky dostávají k žákům, a následně dovodil, že nejde o bezúplatné plnění, ale o plnění za úplatu. Žalobce správci daně předložil smlouvy o distribuci a smlouvy o zabezpečení dodávek do škol, vystavené daňové doklady, rozhodnutí SZIF o poskytnutí podpory za dodávání produktů v rámci projektu, vzorovou smlouvu

o dodávkách produktů uzavřenou s jednou ze základních škol a tiskovou sestavu škol zařazených do projektu. Součástí správních spisů jsou také rozhodnutí SZIF o poskytnutí podpory za dodání ovoce do škol v jednotlivých měsících roku 2012, která byla vydána na základě

Žádosti

o poskytnutí podpory v rámci projektu „Ovoce do škol“ podle nařízení vlády č. 478/2009 Sb., které podal žalobce za jednotlivé kalendářní měsíce u SZIF. Každá žádost obsahovala soupis faktur včetně ceny bez DPH a ceny s DPH a dále jednotlivé faktury za nákup ovoce a ovocných produktů vystavené dodavateli OVOCENTRUM a Vitaminátor s cenami včetně DPH. S vyhodnocením důkazních prostředků byl žalobce seznámen v rámci ústního jednání ze dne 17. 2. 2014 (protokol č. j. 562623/14/3216-05402-804514) úředním záznamem o výsledku kontrolního zjištění. Správce daně setrval na svém původním závěru, že žalobce nemá nárok na odpočet DPH. Žalobce v písemném vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 7. 3. 2014 vyjádřil nesouhlas s hodnocením správce daně a opětovně zdůraznil způsob, jakým jsou dodávky zboží poskytovány žákům, když tyto ovoce odebírají přímo z automatu, takže fakticky škola dotované produkty nepřebírá, byť jsou s ní uzavřeny smlouvy o dodávkách. Zdůraznil, že se jedná o poměrně nový projekt, jehož pravidla nebyla zcela jasná, což vedlo k určitým nepřesnostem při formulaci smluv, nicméně že správce daně má povinnost ve smyslu ust. § 8 odst. 3 daňového řádu vycházet ze skutečného obsahu právního jednání. Dále žalobce zdůraznil a popsal své obchodní vztahy s dodavateli produktů společnostmi OVOCENTRUM a Vitaminátor, kterými jsou vedle úhrad za činnosti související se zabezpečením dodávek zboží do škol hrazeny také karty, jež jsou vydávány žákům k odběru ovoce z automatů, a to současně s cenou logistických služeb. K fungování celého projektu se žalobce vyjádřil opětovně v protokolu o ústním jednání ze dne 24. 3. 2014 č. j. 11137072/14/3216-05402-804514. V úředním záznamu ze dne 25. 4. 2014 shrnul správce daně výsledky kontrolního zjištění a po rekapitulaci dosavadního průběhu řízení vyslovil závěr, že vzhledem k tomu, že žalobce dodával v rámci Projektu zboží žákům bezplatně, nemá ve smyslu ust. § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH nárok na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění za nákup ovoce. Žalobce ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění doručeném správci daně dne 16. 5. 2014 sdělil nesouhlas s těmito závěry, když setrval na názoru, že v popsáných případech se jedná o

plnění za úplatu, přičemž poukázal na judikaturu SDEU. Správce daně v reakci na toto vyjádření zaujal stanovisko, že karty s čárovým kódem žákům umožňují přístup do výdejního automatu a jeho využití bez ohledu na to, jaké zboží si žák odebere, neboť mají více funkcí, a proto je nelze považovat za rozhodující při posouzení dané věci. Karty navíc hradila společnost Vitaminátor, nikoliv samotní žáci. Správce daně setrval na již dříve učiněných závěrech a po projednání Zprávy o daňové kontrole vydal dne 27. 6. 2014 dodatečné platební výměry, jimiž žalobci doměřil DPH za jednotlivá zdaňovací období a stanovil povinnost uhradit penále. Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání.

9. V rámci odvolacího řízení dospěl žalovaný k částečné změně právního názoru oproti správci daně I. stupně, s čímž žalobce seznámil písemností Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 30. 5. 2016 č. j. 24 141/16/5300-22 441-711 458. Žalovaný svou úvahu vystavěl na posouzení činnosti žalobce v souvislosti s Projektem z pohledu ekonomické činnosti ve smyslu ust. § 2 odst. 1 a § 5 odst. 2 ZDPH a ve smyslu judikatury NSS a SDEUk této otázky dospěl k závěru, že činnost žalobce nelze označit za ekonomickou činnost, ani za počáteční přípravu k ekonomické činnosti. Podle žalovaného žalobce neprováděl ekonomickou činnost ve smyslu ZDPH, protože přijatá zdanitelná plnění byla použita pro splnění cíle dotačního Projektu a nikoliv pro uskutečnění žalobcovy ekonomické činnosti, v důsledku čehož nemá žalobce nárok na odpočet daně podle ust. § 72 ZDPH. Dále se žalovaný vyjádřil k charakteru úhrad za karty sloužící žákům k převzetí produktů z výdejních automatů. Žalovaný korigoval závěry prvostupňového správce daně tak, že karty vyhodnotil jako vedlejší plnění k plnění hlavnímu, jímž bylo dodání ovoce do škol a s odkazem na judikaturu SDEU dovodil, že režim karet jako vedlejšího plnění sdílí režim bezúplatného dodání ovoce do škol a jelikož přijatá zdanitelná plnění (karty) byla žalobcem použita pro splnění cíle dotačního Projektu a nikoliv pro uskutečňování jeho ekonomické činnosti, není dodání karet rovněž součástí ekonomické činnosti. Následně žalovaný rozhodl o odvolání rozhodnutím ze dne 20. 6. 2016 č. j. 27815/16/5300-22441-711458.

10. V následně podané správní žalobě vedené u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 71/2016 žalobce brojil především proti závěrům žalovaného, že žalobce v souvislosti s realizací Projektu neprováděl ekonomickou činnost a dále proti tomu, že ovoce do škol bylo poskytováno žalobcem bezplatně. Žalobce uvedl, že zvolil takový ekonomický model, který mu umožňoval generovat příjmy potřebné pro pokrytí nákladů jeho organizátorské činnosti včetně provozování odděleného režimu výdeje ovoce vybrané skupině žáků prostřednictvím víceúčelových automatů. Za organizační a logistickou činnost účtoval sjednanou odměnu distributorům, kteří jako faktičtí dodavatelé ovoce měli v rámci limitu stanoveného administrátorem Projektu možnost obchodovat s dostatečnou marží. Žalobce svým vstupem do Projektu, který nesliboval primární zisk, avšak nebyl neekonomický, sledoval svou celkovou marketingovou strategii na efektivnější využití již existující vlastní logistiky a zvýšení prodeje dalšího zboží, a to jiných nedotovaných produktů zdravé výživy a částečně dotovaných mléčných výrobků, které do automatů ve školách dodával již v rámci staršího projektu Mléko do škol (obdobně žalobce argumentoval již v průběhu daňové kontroly – viz např. protokol ze dne 24. 3. 2014, č. j. 958786/14/3216-05402-804514 – pozn. soudu). Na základě podané žaloby bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2016 zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4.

2018 č. j. 22 Af 71/2016 – 33. Současně krajský soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

11. Ve zrušujícím rozsudku krajský soud dospěl k závěru, že správní orgány ve svých závěrech pominuly fakticitu realizace Projektu žalobcem, když nereflektovaly prokazatelnou existenci „středních článků“ dodavatelského projektu (dodavatelů ovoce), s nimiž žalobce vstupoval do běžných obchodních vztahů. Krajský soud se proto neztotožnil ani s názorem, že činnost prováděná žalobcem neměla charakter ekonomické činnosti, a dospěl k závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, neboť absence ekonomického účelu použití přijatých zdanitelných plnění byla žalovaným konstatována bez jakéhokoli vyhodnocení konkrétního skutkového stavu, bez přihlédnutí na žalobcem dodanému podrobnému popisu a prokázání faktické realizace projektu. Základní premisou úvah žalovaného byla pouze skutečnost, že žalobce předmětnou činnost financoval z dotací, které nejsou předmětem daně a ust. § 1 Nařízení vlády č. 478/2009 Sb., jímž bylo určeno dodání ovoce žákům *bezplatně*. Krajský soud svou argumentaci podpořil odkazem na rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2013 č. j. 9 Afs 8/2013-42, podle kterého je nutno rozlišovat mezi poskytnutím a přijetím dotace na činnost plátce daně, které je pouhým převodem finančních prostředků od donátora a které není předmětem DPH a poskytnutím dotace k ceně či poskytnutí peněžních prostředků jako úplaty za konkrétní zdanitelné plnění, které se již za úplatu za zdanitelné plnění považuje.
12. V dalším řízení žalovaný na základě ust. § 3 odst. 3 a 6 nařízení vlády č. 479/2009 a Příručky pro žadatele vydané SZIF, jakož i na základě smluvních ujednání žalobce se základními školami a obsahu správních spisů zrevidoval svůj názor vyjádřený v předchozím (následně soudem zrušeném) rozhodnutí o odvolání a dospěl k závěru, že žalobce má nárok na odpočet z přijatých plnění od dodavatelů OVOCENTRUM a Vitaminátor, která použil v rámci Projektu tak, že je dodal do smluvních školských zařízení, což prokázal smlouvami s dotyčnými školami a potvrzenými dodacími listy. K uskutečnění zdanitelných plnění došlo dnem dodání ovocných produktů do škol dle dodacích listů. Žalovaný prostřednictvím písemnosti „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 19. 12. 2018 č. j. 55062/18/5300-22441-705341 sdělil žalobci, že mu po ukončení odvolacího řízení budou doměřena uskutečněná zdanitelná plnění na výstupu z titulu dodání ovocných produktů do škol, která byla žalobcem specifikována a ohodnocena výší způsobilých nákladů v žádosti o poskytnutí podpory adresované SZIF za každý kalendářní měsíc roku 2012. Tato uskutečněná zdanitelná plnění byla v plné výši uhrazena z poskytnuté podpory prostřednictvím SZIF. Žalobce je však povinen na tato plnění přiznat a odvést příslušnou DPH, jak vyplývá z ust. § 21 ZDPH. Hodnota daně na výstupu proto bude zvýšena o cenu ovocných produktů dodaných do škol, která byla následně hrazena z podpory SZIF. Při výpočtu daně bude žalovaný postupovat v souladu s ust. § 37 odst. 2 ZDPH, tedy z úplaty za zdanitelná plnění při použití sazby daně ve výši 14 %. Současně bude žalobci přiznán nárok na odpočet daně z přidaných zdanitelných plnění od dodavatelů Vitaminátor a OVOCENTRUM, který uplatnil v daňových tvrzeních za příslušná zdaňovací období.

13. Žalobce reagoval vyjádřením ze dne 18. 1. 2019, v němž uvedl v podstatě obdobnou argumentaci jako v následně podané správní žalobě. O odvolání žalobce žalovaný rozhodl znovu dne 14. 2. 2019 napadeným rozhodnutím.
14. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že činnost, kterou žalobce v souvislosti s realizací Projektu vykazoval, byla ekonomickou činností, což ostatně vyslovil již v předchozím zrušujícím rozsudku. V souvislosti s touto ekonomickou činností obdržel žalobce od SZIF dotaci ve výši ceny ovoce a ovocných produktů dodaných do školních zařízení, přičemž ostatní náklady včetně DPH za nákup ovoce a ovocných produktů zůstaly dotací nepokryty. Krajský soud nad rámec odůvodnění předchozího rozsudku poukazuje v této souvislosti na ust. § 3 odst. 1 písm. a) a b) a § 2 odst. 2 nařízení vlády č. 478/2009 ve spojení s Přílohou, z nichž vyplývá rozdíl v postavení žadatele, který produkty do školy přímo dodává a žadatele, který řídí distribuci dodávek, čemuž odpovídá také způsob nastavení výše poskytované dotace.
15. Žalobce vstoupil do Projektu jako organizátor dodávek (řídil distribuci) a jako takový vstupoval do obchodních vztahů s dodavateli ovoce, zajišťoval logistiku, včetně výdejních karet, využíval k realizaci projektu již dříve zavedené výdejní automaty (v souvislosti s projektem „Mléko do škol“). To vše jsou skutečnosti, které žalovaný v předchozím rozhodnutí nerefletoval. Způsob realizace celého projektu podle názoru krajského soudu vylučoval závěr, že by žalobce dodával ovoce do škol mimo svou ekonomickou činnost a „bezplatně“. Právě s ohledem na posuzovanou ekonomickou činnost žalobce krajský soud v předchozím rozsudku odkázal také na rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2013 sp. zn. 9 Afs 8/2013, který kromě toho, že řešil otázku nároku na odpočet daně z pohledu ust. § 72 odst. 2 ZDPH a otázku charakteristiky dotací (dotace na činnost a dotace k ceně), zabýval se rovněž otázkou ekonomické činnosti v obecném slova smyslu a jejího částečného pokrytí dotacemi. Krajský soud považoval označený rozsudek NSS za přílehlavý na posuzovanou věc také proto, že ani v tehdy souzeném případě úvahy žalovaného o ekonomické činnosti nebyly srozumitelné a neakcentovaly vyhodnocení konkrétního skutkového stavu, přičemž NSS v označeném rozsudku zdůraznil, že otázka, zda plátce pořizuje plnění s cílem jeho použití pro účely své ekonomické činnosti, je otázkou skutkovou, která musí být posouzena s ohledem na všechny okolnosti konkrétního případu.
16. Ve vztahu k nyní souzené věci však krajský soud v předchozím zrušujícím rozsudku nevyslovil právní názor, že žalobcem přijatá dotace představovala úplatu třetí osobou ve smyslu ust. § 36 odst. 1 ZSDP formou dotace k ceně dle § 36 odst. 3 téhož zákona. Pokud je tento závěr žalovaným krajskému soudu opakovaně podsouván, ať již v napadeném rozhodnutí nebo ve vyjádření k žalobě, jedná se o nesprávnou interpretaci závěrů předchozího rozsudku. Soud připouští, že odkazem na zmíněnou judikaturu NSS mohl dát žalovanému prostor pro úvahy, jimiž dospěl k nyní přezkoumávanému rozhodnutí. Nezavázal jej však v tomto směru žádným závazným právním názorem. Závazně byl vysloven pouze závěr, že žalobce v rámci realizace Projektu vykonával ekonomickou činnost. Na základě uvedeného má krajský soud za částečně důvodný žalobní bod 1). Nepřesná interpretace předchozího rozsudku krajského soudu by však

sama o sobě nemohla být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí, pokud by argumentace žalovaného, na níž vystavěl přezkoumávané rozhodnutí, obstála.

17. Jak bylo uvedeno výše, žalovaný v dalším odvolacím řízení (po zrušení jeho předchozího rozhodnutí krajským soudem) posunul posuzovanou věc do roviny, jejíž podstatou se stala otázka existence daně na výstupu. Z tohoto úhlu pohledu pak nelze shledat důvodnou kritiku žalovaného zaměřenou na nekonzistentnost žalobní obrany, neboť žalobní tvrzení logicky musí odpovídat otevření nové právní otázky, a pokud se žalobce odklonil od své předchozí argumentace, je to nutným důsledkem procesního vývoje věci.
18. Pro hodnocení závěrů žalovaného je nezbytné se primárně zabývat otázkou, zda dodáním plnění žalobcem do škol se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu ust. § 13 odst. 1 ZDPH. Jak již bylo shora uvedeno, základní škola účastníci se Projektu má v Projektu postavení zprostředkovatele, který se uzavřením smlouvy o dodání produktů s žalobcem zavázal přijmout jím dodávané produkty a zajistit jejich konzumaci žáky 1. – 5. ročníků. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyhodnotil, že dodáním ovocných produktů do škol potvrzeným příslušnou školou na dodacím listě došlo k dodání zboží ve smyslu ust. § 13 odst. 1 ZDPH.
19. Krajský soud má za to, že byť se nejedná o zcela doslovnou aplikaci ust. § 13 odst. 1 ZDPH, neboť škola nebyla v postavení nabyvatele vlastnického práva a obdrženým zbožím nemohla nakládat jako vlastník, lze připustit, že se jednalo o dodání zboží, které lze podřadit pod ust. § 13 odst. 1 ZDPH právě pro specifické rysy Projektu, kdy úloha školy v rámci jeho realizace je v podstatě technikálií, neboť škola má postavení zprostředkovatele, který dodá plnění konečnému spotřebiteli (žákovi), protože jiné „technické provedení“ Projektu se nenabízí. Navíc v tomto konkrétním případě škola dále umisťovala převzaté plnění na výdejní místa, tj. do výdejních automatů ve vlastnictví žalobce, což její zprostředkovatelskou funkci ještě podtrhuje a vypovídá také o vazbě mezi žalobcem a konečným spotřebitelem, který je oprávněn nakládat se zbožím jako vlastník.
20. Takto vyhodnocené dodání zboží je však pouze prvním krokem v úvaze žalovaného. Dále je třeba zohlednit ust. § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH, podle kterého předmětem daně je dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani. Žalovaný v bodě 30 napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že úplatou za dodávání způsobilých ovocných produktů do škol je finanční příspěvek (podpora) poskytnutý SZIF, který je tak součástí základu daně dle ust. § 36 odst. 1 a 3 ZDPH, neboť se jedná o úplatu od třetí osoby za tato zdanitelná plnění. Tento svůj závěr žalovaný odůvodnil odkazem na jednotlivá rozhodnutí SZIF vydaná pro jednotlivé měsíce (dodávková období) roku 2012, z nichž plyne, že se poskytuje podpora v prokázané výši způsobilých nákladů dle článku V Nařízení komise č. 288/2009. Toto odůvodnění však považuje krajský soud za zcela nepřezkoumatelné.
21. Dotace k ceně je poměrně složitým právním institutem, jehož aplikace předpokládá existenci zákonem předvídaných podmínek.
22. Další kategorií pak je dotace k ceně jako forma úplaty. Ta prošla z pohledu právní úpravy postupným vývojem.

23. Pro hodnocení závěrů žalovaného je nezbytné zdůraznit, že realizace projektu probíhala v r. 2012. Právní rámec pro posouzení věci proto dává právní úprava platná v době realizace projektu, to je ZDPH ve znění účinném do 31. 12. 2012.
24. Podle ust. § 36 odst. 1 ZDPH v rozhodném znění je základem daně vše, co jako úplatu obdržel plátce daně za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno nebo od třetí osoby bez daně za toto zdanitelné plnění. Podle ust. § 36 odst. 3 písm. d) ZDPH pak základ daně také zahrnuje dotace k ceně.
25. Pojem úplata vymezoval ZDPH v rozhodném znění v ust. § 4 odst. 1 písm. a) tak, že *úplatou je částka v penězích nebo v platebních prostředcích nabrazujících peníze nebo hodnota poskytnutého nepeněžitého plnění.*
26. Dotaci k ceně upravoval § 4 odst. 1 písm. l) ZDPH v rozhodném znění tak, že jde o *přijaté finanční prostředky poskytované ze státního rozpočtu, z rozpočtu územním samosprávních celků, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákona, z rozpočtu cizího státu, z grantů Evropské Unie, či podle programu obdobných, pokud je příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a výše slevy se váže k jednotkové ceně plnění.*
27. Ust. § 36 odst. 1 ZDPH v rozhodném znění tedy upravuje, že úplata obdržená od třetí osoby je základem daně a ust. § 36 odst. 3 ZDPH v rozhodném znění stanoví, že základ daně také zahrnuje dotace k ceně. Pojmy „úplata“ a „dotace k ceně“ jsou sice zahrnuty citovanou úpravou v základu daně, ovšem bez zjevné vzájemnosti. Citovaná právní úprava podle názoru krajského soudu vyznívá tak, že mezi nimi vzájemná vazba není, když základem daně je úplata, ať už od příjemce plnění nebo od třetí osoby a *dále také dotace k ceně.*
28. Výslovnou úpravu, že dotace k ceně představuje formu úplaty ve smyslu ZDPH, přinesl až zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony v platném znění (dále jen „zák. č. 80/2019 Sb.“), jenž s účinností od 1. 4. 2019 přinesl změnu ust. § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH tak, že úplatou se rozumí
- 1) *částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v přímé souvislosti s plněním*
- 2) *dotace k ceně, kterou se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí přijaté finanční prostředky poskytované ze státního rozpočtu, z rozpočtů územním samosprávních celků, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákona, z rozpočtu cizího státu, z grantů Evropské unie či podle programů obdobných, pokud je příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a výše ceny se váže k jednotkové ceně plnění ;*
29. Z Důvodové zprávy k této novele pak lze vyčíst, že novelizované znění je reakcí na ustálenou judikaturu SDEU a strukturu směrnice o DPH ve věci nahlížení na problematiku úplat, když stávající definice dotace k ceně tomuto vývoji přesně neodpovídá. Dle již ustálené judikatury SDEU dotace k ceně vstupuje do základu daně, neboť i taková dotace se stává součástí základního pojmu daně z přidané hodnoty, tj. dodání zboží za úplatu nebo poskytnutí služby za úplatu. Dotace k ceně tak představuje

specifický druh úplaty, případně část poskytnuté celkové úplaty, která tvoří základ daně za poskytnuté plnění.

30. V této souvislosti je nutno také zmínit přechodná ustanovení zák. č. 80/2019 Sb. Podle článku VI tohoto zákona pro daňové povinnosti u DPH za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, se použije právní úprava ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Na posuzovanou věc se proto vztahuje předchozí právní úprava.
31. Žalovaný dovodil svůj závěr, že v případě dotace poskytnuté SZIF se jedná o úplatu od třetí osoby, z rozhodnutí SZIF vydaných pro jednotlivé měsíce r. 2012 v návaznosti na článek V nařízení komise č. 288/2009 (bod [30] napadeného rozhodnutí).
32. Podle ust. § 4 odst. 1 písm. l) ZDPH v rozhodném znění jsou dotací k ceně přijaté finanční prostředky poskytované z veřejných rozpočtů za předpokladu, že je příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a výše slevy se váže k jednotkové ceně plnění. Zákon tedy stanoví celkem 3 podmínky: musí jít o finanční prostředky poskytované z veřejných rozpočtů, jejich příjemce musí mít povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a výše slevy se musí vázat k jednotkové ceně plnění. Podmínky musí být naplněny kumulativně.
33. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí nijak neodůvodňuje, co konkrétně považuje v posuzované věci za cenu a proč se tedy jedná o dotaci k ceně, ani neuvádí, z čeho dovodil povinnost žalobce jako příjemce dotace poskytovat plnění se slevou z ceny a ani se nevyjadřuje k otázce splnění podmínky, že výše slevy se váže k jednotkové ceně plnění. Pouhý odkaz na jednotlivá rozhodnutí SZIF, případně na článek V Nařízení Komise s. 288/2009, nelze považovat za řádné odůvodnění zásadního a ve věci nového právního názoru žalovaného.
34. Krajský soud má za to, že rozhodnutí SZIF pouze určují výši dotace za konkrétní kalendářní měsíc s prostým odkazem na žalobcem předložené doklady. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nekonkretizuje, proč právě z rozhodnutí SZIF dovodil, že poskytnutá dotace je dotací k ceně. Pokud dále odkázal také na článek V Nařízení Komise č. 288/2009, ani ve vztahu k němu nic bližšího neuvádí. Ust. článku V Nařízení komise č. 288/2009 je jednak poměrně obsáhlé a jednak vyznívá zcela obecně, když bližší konkretizace zde stanovených pravidel byla svěřena k vnitrostátní úpravě členskými státy. Vnitrostátní úpravu však žalovaný ve svých úvahách nerefletoval, i když se nabízel, aby především na jejím základě vystavěl svou úvahu, že, resp. zda vůbec je dotace poskytnutá SZIF dotací k ceně. Na základě uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného je v jeho základní úvaze týkající se daně na výstupu nepřezkoumatelné.
35. V dalším řízení bude nezbytné, aby žalovaný na základě nastíněných primárních otázek nabízejících se k úvaze o naplnění pojmu dotace k ceně znovu zvážil, zda podpora poskytnutá SZIF má povahu dotace k ceně a pokud ano, zda jako taková představuje také úplatu ve smyslu ust. § 36 odst. 1 ZDPH v rozhodném znění, když, jak již bylo soudem výše předestřeno, přímou vazbu mezi ust. § 36 odst. 1 a § 36 odst. 3 ZDPH nelze bez

dalšího shledat, a je proto nezbytné ji doplnit podrobným odůvodněním založeným na správní úvaze.

36. V návaznosti na shora uvedené poukazuje krajský soud na princip DPH spočívající v odvedení daně pouze z rozdílu ceny mezi vstupy a výstupy, tedy z toho, o kolik se cena zboží u konkrétního subjektu zvýší (kolik on sám k hodnotě zboží přidá). Subjekt platí dodavatelům cenu včetně této daně a dodavatel sám dostává zaplacenou za zboží včetně této daně. Do státního rozpočtu pak subjekt odvede rozdíl mezi obdrženou a zaplacenou daní, případně mu může být daň vrácena. V posuzované věci žalobce nakoupil ovoce s daní, on sám však žádnou hodnotu nepřidal (logistické služby byly účtovány odděleně), takže zde neexistovalo „zdanitelné“ plnění, na němž by se podílel sám žalobce.
37. V úvahách o DPH na výstupu je nutné zohlednit prokázaný skutkový stav, kdy v důsledku nastavení projektu způsobem popsáním výše však plnění koncovému spotřebiteli nepodléhalo DPH. Žáci dostali plnění „bezplatně“, ale ze strany žalobce o „bezplatné“ plnění nešlo, protože zaplatil při pořízení plnění pro žáky také DPH. Projekt byl nastaven tak, že DPH pro žadatele v pozici, v níž byl žalobce (ust. § 3 odst. 1 písm. b) nařízení vlády č. 478/2009 Sb.), nebyla předmětem dotace. Žalobce se však účastí v Projektu, ani jiným způsobem nezavázal k tomu, že by DPH za nákup ovoce šla k jeho tíži a tuto otázku neřeší ani nařízení vlády č. 478/2009 Sb. Při objemu žalobcem uskutečněných dodávek ovoce do škol se však DPH z nákupu ovoce pohybovala za kontrolované období v řádu statisíců.
38. Na základě shora uvedené právní argumentace krajský soud napadené rozhodnutí zrušil v souladu s ust. § 76 písm. a) s. ř. s. pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem vysloveným soudem v tomto zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
39. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalobci vznikly s tímto řízením náklady zaplacením soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a dále v souvislosti s právním zastoupením, a to za 3 úkony právní služby po 3 100 Kč a 3 x RP po 600 Kč. Náklady právního zastoupení byly zvýšeny podle ust. § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku odpovídající dani, kterou je advokát povinnen platit podle zvláštního právního předpisu, tj. na 12 342 Kč. Celkem činí náklady řízení částku 15 342 Kč.
40. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen „o. s. ř.“) týkající se nabytí právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159 a § 168 o. s. ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o. s. ř. za použití ust. § 64 s. ř. s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 5. listopadu 2020

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu