



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. Martina Láníčka ve věci

žalobce: **COME vending s.r.o.**
sídlem Rolnická 1551/146, 747 00 Opava
zastoupený advokátem JUDr. Zdeňkem Kramperou
sídlem AK RHK, s.r.o., Kořenského 15, 150 00 Praha 5

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2016 č. j. 27815/16/5300-22441-711458,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

Shodu s prvopisem potvrzuje

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 6. 2016, č. j. 27815/16/5300-22441-711458 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Zdeňka Krampery, advokáta se sídlem AK RHK, s.r.o., Kořenského 15, 150 00 Praha 5.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2016 č. j. 27815/16/5300-22441-711458, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena 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, č.j. 2301454/14/3216-24801-801237, 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, č.j. 2301638/14/3216-24801-801237 a ze dne 1.7.2014 č.j. 2301856/14/3216-24801-801237.
2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:
 - 1) žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť odvolání bylo zamítnuto, přestože část odvolacích námitek shledal žalovaný důvodnou;
 - 2) postup dle ust. § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) je možný pouze v situaci, kdy dojde v důsledku změny právního názoru k ovlivnění rozhodnutí v neprospěch daňového subjektu a nikoli pokud žalovaný sice došel k odlišnému právnímu názoru, ale rozhodnutí správce daně potvrdil. Dále žalobce namítl, že 8 denní lhůta k vyjádření byla krátká;
 - 3) posouzení věci správcem daně i žalovaným je zcela nelogické, neboť nezohledňuje charakter dané dotace a vede k tomu, že ovoce do škol není poskytováno zdarma, ale fakticky je hradí dodavatelé, neboť musí odvádět daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“);
 - 4) žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že realizace projektu „Ovoce do škol“ je aktivitou, za kterou žalobce neočekával úplatu a poukazuje na související Nařízení Komise (ES) č. 288/2009 (Prováděcí nařízení), kterým se stanoví prováděcí pravidla k Nařízení Rady (ES) č. 1234/2007, kterým se stanoví společná organizace zemědělských trhů a zvláštní ustanovení pro některé zemědělské produkty - jednotné nařízení o společné organizaci trhů (dále jen „Nařízení Komise č. 288/2009“).
 - 5) dle názoru žalobce pojem „bezplatně“ v souvislosti s tímto projektem znamená bezplatně z pohledu žáka, který ovoce obdrží a nikoli z pohledu dodavatele, který ovoce dodává v rámci své ekonomické činnosti;

Shodu s prvopisem potvrzuje

6) pokud žalovaný dospěl k závěru o bezplatnosti poskytnutého ovoce, měl se zabývat posouzením toho, zda se jedná o poskytnutí daru ve smyslu ust. § 13 odst. 8 písm. c) ve spojení

s ust. § 72 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), které uplatňuje nárok k odpočtu daně na vstupu;

7) žalobce nesouhlasí s tím, že žalovaný zhodnotil jako hlavní plnění dodávání ovoce, neboť dle názoru žalobce je hlavním plněním organizace distribuce, což je činnost, kterou žalobce nečinní bezplatně, ale za úplatu.

3. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že s právním názorem žalobce uvedeným v žalobě nesouhlasí a odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a kompletní spisový materiál. K prvnímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že zamítnutí odvolání, přestože některé odvolací námitky byly důvodné, nepovažuje za nestandardní. Pokud žalovaný v průběhu řízení dospěl k závěru, že ačkoli správce daně stanovil daňovou povinnost ve správné výši, jeho právní hodnocení nebylo zcela přesné a následně tuto vadu odstranil tím, že odvolatele seznámil s odlišným právním závěrem a stanovenou výši daně potvrdil, byl tento postup v souladu se zákonem. K druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že souhlasí s žalobcem v tom smyslu, že ust. § 115 odst. 2 daňového řádu stanovuje, že pokud odvolací orgán dospěje k jinému závěru než správce daně, přičemž tento závěr ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele, seznámí odvolací orgán odvolatele s tímto odlišným právním názorem. Žalovaný má nicméně za to, že pokud žalobce seznámil s odlišným právním názorem, ačkoliv tento neměl vliv na výrok napadeného rozhodnutí, nedopustil se tím žádné nezákonnosti. Žalovaný se neztotožnil ani s názorem žalobce, že pokud dospěli dva správci daně k různým hodnocením, vyplývá z toho, že zákon není dostačující a umožňuje dvojí výklad. K třetímu až pátému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že ZDPH stanovuje jednoznačná pravidla a principy pro fungování DPH. Žalobce si měl opatřit dostatečné množství informací, aby mohl plnohodnotně zvážit, zda se mu za podmínek nastavených v dotačním titulu účast na něm vyplatí či nikoli. Žalovaný dále uvedl, že vlastní realizace projektu Evropské unie probíhá na území České republiky podle nařízení vlády č. 478/2009 Sb., o stanovení některých podmínek pro poskytování podpory na ovoce a zeleninu a výrobky z ovoce, zeleniny a banánů dětem ve vzdělávacích zařízeních (dále jen „nařízení vlády č. 478/2009 Sb.“), podle kterého je ovoce dodáváno bezplatně. K šestému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že daňový subjekt nemůže uplatnit odpočet daně na vstupu u poskytnutí daru ve smyslu ust. § 13 odst. 8 písm. c) ve spojení s ust. § 72 odst. 4 ZDPH, neboť dar nebyl poskytnut v rámci ekonomické činnosti žalobce. Žalovaný po rozsáhlém hodnocení věci dospěl k závěru, že dodávání ovoce do škol v rámci předmětného projektu nebylo pro žalobce ekonomickou činností. Žalovaný rovněž uvedl, že na základě zjištěných skutečností nelze konstatovat, že by toto bezúplatné dodávání ovoce bylo reprezentací žalobce ve smyslu ust. § 25 odst. 1 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, za účelem zlepšení jména žalobce a ostatních činností, které žalobce vykonává za účelem zisku. K poslednímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že hodnocení hlavního a vedlejšího plnění nebylo žalobcem ve správním řízení namítáno. Závěrem žalovaný navrhl, aby byla žaloba zamítnuta.
4. 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.).

5. 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. a Vitaminátor s.r.o., od nichž žalobce nakupoval zboží v rámci projektu Státního zemědělského intervenčního fondu „Ovoce do škol“ a dodával je žákům základních škol. V rámci 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 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 „Ovoce do škol“ 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 Státního zemědělského intervenčního fondu 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. 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 tito 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 V+V s.r.o. a Vitaminátor s.r.o., kterému 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. Žalobce ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění doručeným správci daně dne 16.5.2014 vyjádřil nesouhlas s těmito závěry, když setrval na názoru, že v popsanych případech se jedná o plnění za úplatu, přičemž poukázal na judikaturu Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“). 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. Proto je nelze považovat za rozhodující při posouzení dané věci. Karty navíc hradila společnost Vitaminátor s.r.o., nikoliv samotní žáci. Správce daně setrval na již dříve učiněných závěrech a po projednání Zprávy o daňové

Shodu s prvopisem potvrzuje

kontrole ze dne 25.6.2014 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, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

6. Podle ust. § 2 odst. 1 písm. a) a b) ZDPH je předmětem daně dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.
7. Podle ust. § 5 odst. 1 ZDPH je osobou povinnou k dani fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v §5a jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomickou činnost.
8. Podle ust. § 5 odst. 2 ZDPH se ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu.
9. Podle ust. § 72 odst. 1 písm. a) je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
10. K prvnímu žalobnímu bodu krajský soud uvádí, že jej důvodným neshledal, neboť žalobou napadené rozhodnutí není z žalobcem uvedeného důvodu nepřezkoumatelné. Krajský soud nejprve považuje za vhodné uvést, že si je vědom, že odvolací řízení podle daňového řádu může v žalobci vzbuzovat dojem pokračování řízení v prvním stupni a popření zásady dvojinstančnosti, nicméně je potřeba zdůraznit, že daňové řízení je postaveno na užším propojení obou instancí. Příkladem je právě omezené vrácení věci prvoinstančnímu správci daně za situace, kdy jeho vady odstraňuje v odvolacím řízení odvolací orgán (srov. Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kolektiv.: Daňový řád. Kometář. 3 vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s 435). Krajský soud proto shodně s žalovaným uvádí, že skutečnost, že odvolací orgán dospěje v rámci odvolacího řízení k závěru, že některé odvolací námitky jsou důvodné, a přesto odvolání zamítne, není důvodem nepřezkoumatelnosti či nezákonného postupu nadřízeného správce daně. Odvolací námitky zpravidla směřují do většího množství postupů či dílčích závěrů správce daně, přičemž se může stát, že ačkoliv správce daně v rámci nalézacího řízení stanoví daň ve správné výši, dopustí se pochybení či nezákonnosti v rámci některé konkrétní okolnosti, která však nemá na výši stanovené daně vliv. V takové situaci nadřízený správce daně předmětnou chybu odstraní. Pokud tedy žalovaný v průběhu řízení dospěl k závěru, že ačkoli správce daně stanovil daňovou

Shodu s prvopisem potvrzuje

povinnost ve správné výši, jeho právní hodnocení nebylo zcela přesné a sám tuto vadu odstranil tím, že žalobce seznámil s odlišným právním závěrem a následně stanovenou výši daně potvrdil, byl tento postup v souladu se zákonem a žalobcova práva jím nebyla nijak zkrácena. Krajský soud proto uvedený žalobní bod za důvodný nepovažuje.

11. Ve druhém žalobním bodě žalobce namítl, že postup podle ust. § 115 daňového řádu je možný pouze v situaci, kdy dojde v důsledku změny právního názoru k ovlivnění rozhodnutí v neprospěch daňového subjektu a nikoli za situace, kdy žalovaný učinil odlišný právní názor, ale rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalobce rovněž namítl, že stanovená 8 denní lhůta byla krátká. Krajský soud je stejného názoru jako žalovaný, že pokud byl žalobce žalovaným seznámen s odlišným právním názorem, i když tento neměl negativní vliv na výrok napadeného rozhodnutí, nedopustil se nezákonného postupu ani zkrácení žalobcových práv. Žalobci tím bylo umožněno uplatnit další žalobní námitky vůči novému právnímu názoru žalovaného. Co se týče délky stanovené lhůty, má krajský soud shodně s žalovaným za to, že je v souladu se zákonem a zákonné možnosti o prodloužení lhůty žalobce dle obsahu správního spisu nevyužil. Krajský soud dále poukazuje na ust. § 32 odst. 2 daňového řádu, které upravuje, že lhůtu kratší než 8 dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé, z čehož jednoznačně vyplývá, že minimální délka lhůty činí 8 dní a ta byla správcem daně dodržena. Krajský soud proto dospěl k závěru, že ani v tomto ohledu se žalovaný nedopustil nezákonného postupu a uvedený žalobní bod neshledal důvodným.
12. Ve třetím žalobním bodě žalobce namítl, že posouzení správcem daně i žalovaným je zcela nelogické, neboť nezohledňuje charakter dané dotace. S tím souvisí rovněž žalobcův čtvrtý a pátý žalobní bod, v nichž vyjadřuje svůj nesouhlas se závěry žalovaného, že realizace projektu „Ovoce do škol“ je aktivitou, za kterou žalobce nemohl neočekávat úplatu a s jeho výkladem pojmu „bezplatně“.
13. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve konstatoval, že se ne zcela ztotožňuje s posouzením věci prvostupňovým správcem daně ve Zprávě o daňové kontrole, v níž je uvedeno, že žalobce nemá nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, která dodával žákům základních škol bez úplaty, neboť nesplnil podmínku nároku na odpočet daně uvedenou v § 72 odst. 1 ZDPH tj., že plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci své ekonomické činnosti použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitostí nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Správce daně zdůraznil, že dle ust. § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH je předmětem daně dodání zboží nebo převod nemovitostí anebo přechod nemovitostí v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Své hodnocení skutkového stavu prvostupňový správce daně završil tím, že žalobce nemá nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, neboť tato plnění použil pro dodání bez úplaty žákům základních škol, a porušil tak ust. § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH.
14. Žalovaný v napadeném rozhodnutí doplnil charakteristiku ekonomické činnosti tak, že základním předpokladem ekonomické činnosti je, že je vykonávána za úplatu. Je-li činnost vykonávána bezúplatně, pak nejde o ekonomickou činnost. Dále předestřel úvahu, proč se v případě žalobce nejednalo o ekonomickou činnost. Uvedl, že přijatá zdanitelná plnění

Shodu s prvopisem potvrzuje

byla použita pro naplnění smyslu projektu „Ovoce do škol“, a to dodání ovoce a ovocných šťáv žákům základních škol zdarma. Žalobce věděl, že pořizuje konkrétní plnění pro uskutečnění konkrétního úkolu, a že za splnění tohoto úkolu nebude přijímat žádnou úplatu. Úplata není zřejmá ani ze Smlouvy o dodávkách produktů v rámci projektu „Ovoce do škol“, kterou žalobce předložil jako vzorový typ smlouvy, jakou uzavírá se základními školami. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nemá nárok na odpočet daně podle ust. § 72 ZDPH, protože přijatá zdanitelná plnění byla použita pro splnění cíle dotačního projektu „Ovoce do škol“ a nikoli pro uskutečňování žalobcovy ekonomické činnosti. Žalovaný ve svém rozhodnutí odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 10.10.2013, č.j. 9 Afs 8/2013-42 zejména v jeho závěru, že dotace není předmětem daně.

15. Krajský soud má za to, že podstatou právního posouzení je otázka, zda žalobce poskytoval ovoce do škol úplatně či bezúplatně a v návaznosti na to, zda dodání zboží realizoval v rámci uskutečňování ekonomické činnosti ve smyslu ZDPH či nikoliv.
16. Správní orgány svůj názor, že činnost žalobce byla bezúplatná, primárně vyvodily z ust. § 1 nařízení vlády č. 478/2009 Sb., které stanoví: *„Toto nařízení upravuje v návaznosti na přímo použitelné předpisy Evropských společenství podmínky poskytování podpory na ovoce a zeleninu a výrobky z ovoce, zeleniny a banánů dodávané bezplatně žákům prvního stupně základních škol a dětem v přípravných třídách základních škol nebo v přípravném stupni základních škol speciálních (dále jen „první stupeň“) a podpory na doprovodná opatření (dále jen „podpora“).“* Žalovaný v citovaném textu ze slovního spojení „dodávané bezplatně žákům“ dovodil, že žalobce dodával ovoce do škol bezúplatně. Současně žalovaný poukázal na to, že se jedná o jednu z možností daných komunitárními předpisy jak realizovat projekt „Ovoce do škol“, pro kterou se vláda tímto nařízením rozhodla. Žalobce interpretuje pojem „bezplatnost“ v kontextu citovaného ustanovení diametrálně odlišně od žalovaného, když jej vnímá jako bezplatnost z pohledu žáka, který ovoce obdrží a nikoliv z pohledu dodavatele, který ovoce dodává v rámci své ekonomické činnosti.
17. Krajský soud na základě obsahu správního spisu, z něhož vyplývá reálný způsob fungování projektu ve školách, dospěl k závěru, že výchozí premisa, na níž správní orgány vystavěly své závěry, tj. že žalobce poskytoval uvedená plnění bezplatně, je nesprávná. Správní orgány ve svých závěrech zcela pomíjí fakticitu realizace celého projektu žalobcem. Předně výkladem shora citované právní normy (§ 1 nařízení vlády č. 478/2009 Sb.) lze dospět k jedinému závěru, a to, že žák obdrží dodávané ovoce bezplatně. Rozhodně z textu nelze dovodit, že dodavatel poskytuje ovoce bezplatně a že jako příjemce dotace nemá bez dalšího nárok na odpočet DPH. Krajský soud se ztotožňuje s žalobcem v tom, že citovanou normou proklamovaná „bezplatnost“ není výrazem realistické aplikace projektu, ale politicky konfigurovanou podmínkou dotačního titulu. K podpoře tohoto předpokladu může posloužit také přístup Ministerstva zemědělství, které pro realizaci programu „Ovoce do škol“ oslovilo podnikatele a nikoliv neziskový sektor, jak rovněž případně uvedl žalobce v podané žalobě. Za zcela nepřiléhavý považuje krajský soud odkaz žalovaného na rozsudek ESD ze dne 29.9.2009 C-246/08 (bod [9] napadeného rozhodnutí), jenž charakterizuje plnění nepodléhající DPH jako plnění výlučně na straně poskytovatele bez přímého protiplnění. V posuzované věci totiž prokazatelně existovaly „střední články“ řetězce, tj. dodavatelé ovoce, s nimiž žalobce vstupoval do běžných obchodních vztahů, což ostatně v daňovém řízení opakovaně podrobně rozvedl a důkazně doložil a což

Shodu s prvopisem potvrzuje

žalovaný nijak nereflektoval. Krajský soud má rovněž za to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí (odstavec [10]) nepřesně interpretuje rozsudek NSS ze dne 10.10.2013 č.j. 9 Afs 8/2013-42 tak, že poukazuje pouze na závěr, že dotace není předmětem daně. S tímto lze nepochybně souhlasit, nicméně podstata označeného rozsudku spočívá v poněkud obsírnější právní větě: „*Poskytnutí dotace nemá samo o sobě žádný vliv na výši odpočtu DPH (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) uplatněné příjemcem dotace u následně přijatých zdanitelných plnění. Na úhradu pořizovaných plnění prostřednictvím dotace je nutno hledět pouze jako na zdroj financování, přičemž pro výši uplatněného nároku je určující výhradně účel použití pořízeného plnění.*“ NSS v uvedeném 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 skutečně není předmětem daně z přidané hodnoty a na straně druhé poskytnutí dotace k ceně či poskytnutí peněžních prostředků jako úplaty za konkrétní zdanitelné plnění, kdy dotace k ceně či poskytnutí finančních prostředků (byť třetí osobou) za konkrétní plnění, se již za úplatu za zdanitelné plnění považuje. Současně NSS zdůraznil, že ZDPH v žádném ze svých ustanovení neomezuje výši nároku na odpočet DPH z pořízeného zboží či služeb pouze z důvodu, že tato plnění byla hrazena z dotací. Poskytnutí dotace na určitou činnost nemá samo o sobě na výši DPH uplatněné příjemcem dotace u následně přijatých zdanitelných plnění žádný vliv.

18. Také v posuzované věci krajský soud považuje za stěžejní, že na úhradu prostřednictvím dotace je nutno hledět pouze jako na zdroj financování, přičemž pro výši uplatněného nároku je určující výhradně účel použití předmětného plnění. Pro určení rozsahu nároku na odpočet daně je v každém jednotlivém případě důležité posoudit účel použití předmětného zdanitelného plnění v návaznosti na zákonné ust. § 72 a násl. ZDPH vztahující se k uplatnění nároku na odpočet. Nárok na odpočet přitom podle ust. § 72 odst. 1 ZDPH vzniká, pokud přijatá zdanitelná plnění jsou použita pro uskutečnění ekonomické činnosti. Krajský soud má za to, že se žalovaný ve své argumentaci ocitá v tzv. *circulus vitiosus*, nebo-li bludném kruhu, když uvádí, že dodávání ovoce do škol v rámci předmětného projektu nebylo pro žalobce ekonomickou činností, neboť přijatá zdanitelná plnění byla použita pro splnění cíle dotačního projektu, tedy projektu, který je upraven nařízením vlády obsahujícím pojem „bezplatně“. Skutečnost, že se nejedná o ekonomickou činnost žalobce pak žalovaný dokresluje nesplněním základní premisy, a to úplatnosti ve smyslu ust. § 2 odst. 1 písm. a) a b). Žalovaný se tak ocitá v prázdném, nic nedokazujícím kruhu, když jeho závěry vycházejí z nesprávné myšlenky, že žalobce neuskutečňuje ekonomickou činnost, protože ji činí bez úplaty, a která následně tvoří základ úvahy, že činí-li daňový subjekt činnost bez úplaty, tak neuskutečňuje ekonomickou činnost dle ust. § 72 ZDPH a nemá tudíž nárok na odpočet DPH. Krajský soud má za to, že žalovaný absenci ekonomického účelu použití přijatých zdanitelných plnění konstatoval bez jakéhokoli vyhodnocení konkrétního skutkového stavu, ačkoliv žalobce v průběhu daňového řízení opakovaně a podrobně popisoval a prokazoval faktickou realizaci projektu včetně smluvních vztahů s dodavateli zboží. Správní orgány svůj závěr dovodily pouze ze skutečnosti, že žalobce předmětnou činnost financoval z dotací, které nejsou předmětem daně a že tvůrce nařízení vlády zvolil jednu z možností daných komunitárním právem, a to dodávat ovoce do škol „bezplatně“. Krajský soud s akcentací na shora rozvedené závěry rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 8/2013 uzavírá, že na úhradu formou dotace je nutno hledět pouze jako na zdroj financování, z čehož nelze bez dalšího vyvozovat nesplnění podmínky úplatnosti dodání zboží či služby osobou povinnou k dani v rámci

Shodu s prvopisem potvrzuje

uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku ve smyslu ZDPH. Správní orgány po skutkové stránce přijatá zdanitelná plnění v rámci ekonomické činnosti žalobce vůbec nehodnotily. Napadené rozhodnutí je z uvedených důvodů nepřezkoumatelné. Krajský soud na základě uvedené argumentace shledal 3. až 5. žalobní bod důvodnými.

19. K šestému a sedmému žalobnímu bodu krajský soud uvádí, že tyto považuje za vypořádané v rámci argumentace k třetímu až pátému žalobnímu bodu, když stěžejní je shodně otázka úplatnosti a ekonomické činnosti žalobce.
20. Krajský soud na základě shora uvedené právní argumentace napadené rozhodnutí žalovaného jako nezákonné zrušil (ust. § 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (ust. 78 odst. 4 s. ř. s.). Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.
21. Právními názory vyslovenými v tomto rozsudku jsou správní orgány v dalším řízení vázány (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
22. 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 na zaplacení soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a dále v souvislosti s právním zastoupením, a to za dva úkony právní služby při zastupování po 3 100 Kč a 2x režijní paušál po 300 Kč (ustanovení § 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4, § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 12 odst. 3 a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění). Náklady právního zastoupení, které činí 6 800 Kč byly zvýšeny podle ust. § 35 odst. 8 s. ř. s. o částku odpovídající dani, kterou je advokát povinen zaplatit podle zvláštního právního předpisu, tj. na 8 228 Kč. Celkem činí náklady řízení částku 11 228 Kč. Krajský soud neshledal důvod ke zvýšení odměny, jak právní zástupce požadoval s ohledem na tvrzenou časovou náročnost a složitost projednávané věci. Podle ust. § 12 odst. 1 advokátního tarifu u úkonů právní služby mimořádně obtížných, zejména je-li k nim třeba použití cizího práva nebo cizího jazyka, nebo u úkonů právní služby časově náročných může advokát zvýšit mimosmluvní odměnu až na trojnásobek. Krajský soud k tomuto uvádí, že právní zástupce žalobce jednak neuvedl, z jakých důvodů považuje úkony za výjimečně obtížné a dále podotýká, že v současné době je zcela běžné, že je v soudních podáních argumentováno unijními předpisy a rozhodnutími evropských soudů, aniž je to považováno za důvod pro navýšení odměny (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2015, č. j. 5 Afs 51/2014-141).
23. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen o.s.ř.), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od 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:

Shodu s prvopisem potvrzuje

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

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

Ostrava dne 23. dubna 2018

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu