



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci žalobce **BOHEMIA SEKT, s.r.o.**, se sídlem Starý Plzenec, Smetanova 220, zastoupeného JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou se sídlem Praha 1, Platnéřská 191/2, proti žalovanému **Generálnímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Praha 1, Lazarská 15/7, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2015, č. j. 28381/15/7100-20117-010435,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a shrnutí průběhu správního řízení

[1] Dne 13. 4. 2011 zahájil Finanční úřad v Plzni (dále též „správce daně“) u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009 až prosinec roku 2010. Na základě jejích výsledků vydal dodatečné platební výměry ze dne 31. 8. 2012, č. j. 506602/12/138513401743, č. j. 506610/12/138513401743, č. j. 506616/12/138513401743,

č. j. 506622/12/138513401743, č. j. 506626/12/138513401743, č. j. 506631/12/138513401743, č. j. 506643/12/138513401743, č. j. 506649/12/138513401743, č. j. 506652/12/138513401743, a ze dne 3. 9. 2012, č. j. 506657/12/138513401743, za zdaňovací období leden až květen, červenec, srpen, říjen až prosinec 2010.

[2] Správce daně dospěl k závěru, že žalobce uplatnil u zdanitelného plnění spočívajícího v prodeji jídel (obědů) jeho zaměstnancům nesprávně sníženou sazbu daně ve výši 10 % platnou pro dodání zboží. Žalobcem poskytované plnění mělo charakter závodního stravování s poskytnutím příslušných doplňkových služeb, a proto měla být uplatněna základní 20% sazba daně příslušející ke stravovacím službám.

[3] Na základě odvolání žalobce proti těmto dodatečným platebním výměrům dospěl odvolací orgán – Odvolací finanční ředitelství (dále též „OFŘ“) – k závěru, že se v daném případě jedná o prodej zboží a nikoli poskytování stravovacích služeb. Proto dodatečné platební výměry rozhodnutími ze dne 19. 3. 2013, č. j. 9000/13/5000-14301-706470, a ze dne 20. 3. 2013, č. j. 8999/13/5000-14301-706470, zrušil a řízení zastavil.

[4] Správce daně poté podle § 121 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) podal dne 28. 6. 2013 podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí o odvolání. Dne 20. 12. 2013 vydal žalovaný rozhodnutí o nařízení přezkumu č. j. 51283/13/7001-21001-010435, které bylo potvrzeno rozhodnutím Ministerstva financí ČR ze dne 10. 6. 2014, č. j. MF-19115/2014-39. Důvodem nařízení přezkumného řízení bylo to, že rozhodnutí OFŘ bylo vydáno v rozporu s § 14 a § 47 odst. 3 a 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDPH“). Po předběžném posouzení dospěly správní orgány k závěru, že v tomto konkrétním případě splňuje plnění poskytnuté žalobcem znaky poskytování stravování v závodní jídelně, a tudíž jde o stravovací služby, které podléhají základní sazbě daně.

[5] Po provedeném přezkumném řízení vydalo OFŘ nová rozhodnutí o odvolání ze dne 23. 10. 2014, č. j. 28082/14/5000-14301-706470 a č. j. 28084/14/5000-14301-706470, kterými svá původní rozhodnutí změnil tak, že odvolání žalobce zamítl, respektive změnil pouze výrok v části týkající se platebních údajů. Odvolání žalobce proti těmto novým rozhodnutím o odvolání žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí potvrdil.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[6] Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného. Měl za to, že přezkumné řízení, které předcházelo vydání napadeného rozhodnutí, bylo zahájeno nezákonně, a že se žalovaný dopustil nesprávného posouzení skutkového stavu.

II. a) procesněprávní pochybení

[7] Žalobce namítal, že podle § 121 daňového řádu je nutnou podmínkou zahájení přezkumného řízení závěr o tom, že dotčené rozhodnutí je v rozporu se zákonem. Nelze tedy přezkum provést na základě pouhých pochybností a dohadů o nezákonnosti. Nadřizený

správce daně by měl již v okamžiku vydání rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení mít prakticky jistotu, že se jedná o nezákonné rozhodnutí. Důvodem přezkumu rozhodnutí by neměla být změna právního názoru, ale pouze jednoznačná aplikační pochybení správce daně.

[8] Přezkumné řízení slouží pouze k revizi rozhodnutí, která byla vydána v jednoznačném rozporu se zákonem, nikoli k revizi rozhodnutí, u kterých se jedná o výkladový rozpor mezi správcem daně a daňovým subjektem, resp. mezi jednotlivými instancemi finanční správy. Přezkumné řízení není nástrojem pro sjednocování výkladu napříč finanční správou, ale pro odstraňování zjevných chyb při aplikaci zákona.

[9] V nyní projednávané věci bylo důvodem pro nařízení přezkoumání chybné posouzení žalobcem poskytovaného plnění jako prodeje zboží namísto poskytování stravovacích služeb. V rámci přezkumného řízení nedošlo k žádným skutkovým zjištěním nad rámec těch, která byla učiněna již v původním řízení. Na základě totožného skutkového stavu, aplikace stejných zákonných ustanovení i stejné judikatury dospěl odvolací orgán pouze z důvodu vázanosti názorem nadřízeného správce daně ke zcela odlišnému závěru. Podmínky pro přezkumné řízení proto nebyly splněny, protože podstatou přezkumu v případě žalobce byla pouze revize závěrů odvolacího orgánu, nikoliv zjištěná objektivní nezákonnost jeho předchozích rozhodnutí. Ve věci žalobce tedy evidentně nedošlo k tomu, že by původní rozhodnutí o odvolání bylo vydáno v rozporu s právním předpisem, kterým je zde ZDPH, což je ovšem podmínka *sine qua non* pro aplikaci § 121 daňového řádu. Nebyla-li tato podmínka splněna, trpí celé přezkumné řízení včetně jeho výsledku – nového rozhodnutí o odvolání – nezákonností, pro kterou by mělo být rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí odvolacího orgánu zrušeno.

II. b) hmotněprávní pochybení

[10] Při daňové kontrole bylo prokázáno, že žalobce poskytuje svým zaměstnancům na pracovišti teplé obědy a že se jedná o jedno celistvé plnění. To však automaticky neznamená, že poskytuje svým zaměstnancům z hlediska ZDPH tvrzenou službu. Žalovaný mylně staví rovnítko mezi závodní stravováním a poskytnutí služby. Závodní stravování může mít formu jak dodání zboží, tak poskytnutí služby.

[11] Žalovaný se primárně opíral o to, že poskytování obědů zaměstnancům plně odpovídá vymezení stravovací služby v klasifikaci produkce CZ-CPA 56 *Stravovací služby*. Definice stravovacích služeb obsažená ve Standardní klasifikaci produkce vypracované Českým statistickým úřadem je však primárně určena pro statistické účely. Ustanovení § 13 a 14 ZDPH je nutno vykládat eurokonformně, a proto pro posouzení nemůže být rozhodné, jak jsou určitá plnění klasifikována z hlediska českých statistických předpisů.

[12] Navíc není pravdou, že by žalobcem poskytované plnění plně odpovídalo obsahu kódu klasifikace produkce CZ-CPA 56, konkrétně službě vymezené v subkategorii 562920 *Služby závodních, školních a podobných jídel*. V rámci klasifikace produkce je totiž tato subkategorie blíže definována jako „*stravovací služby na základě koncese, tj. poskytování provozních služeb provozovateli stravovacích zařízení, jako jsou jídelny a bufety*“. Takto vymezenou činnost ovšem žalobce neposkytuje. Provedené dokazování pouze osvědčilo skutečnost, že žalobce organizuje dovoz hotových jídel od jiného subjektu pro své

zaměstnance, přičemž toto jídlo je konzumováno v prostorách žalobce, které pro tyto účely vyčlenil pro účely splnění své povinnosti zabezpečit zaměstnancům stravování ve smyslu § 236 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákoník práce“).

[13] Zda žalobce dodává zaměstnancům zboží či jim poskytuje službu, je třeba ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) určit na základě zjištění, za jakých okolností k dotčenému plnění došlo, jaké jsou jeho charakteristické prvky a jaké prvky v něm převažují. Převládající prvek pak musí být určen z hlediska běžného spotřebitele a v rámci celkového posouzení s ohledem na kvantitativní i kvalitativní důležitost prvků poskytování služeb ve srovnání s prvky spadajícími pod dodání zboží.

[14] Žalovaný dospěl k závěru, že plnění poskytované žalobcem splňuje převážnou většinu znaků stravovací služby demonstrativně uvedených v rozsudku SDEU ve věci C-231/94 ze dne 2. 5. 1996, *Faaborg-Gelting Linien A/S proti Finanzamt Flensburg*. Neuvedl však, které konkrétní znaky stravovací služby považuje v daném případě za splněné.

[15] Výchozí premisou dalšího rozsudku SDEU ve spojených věcech C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, *Bog a další*, který se zabýval právě rozlišením stravovacích služeb od dodání potravin, je, že plnění spočívající ve stravovací službě je spojeno se službami určenými ke zpříjemnění konzumace dodaných potravin na místě v odpovídajícím prostředí. Konkrétní provedení této premisy spatřuje SDEU dle žalobce v přítomnosti následujících znaků (služeb): 1. infrastruktura, 2. zajištění osobami, u nichž jde o jejich profesní činnost; 3. dodávka jídla vyžaduje odbornější práci a znalost; 4. na základě objednávky konkrétního zákazníka; 5. doba dodání stanovená zákazníkem; 6. obsluhující personál; 7. poradenství zákazníkům; 8. předvedení jídel a podání na stůl; a 9. úklid ze stolu po konzumaci.

[16] U plnění poskytovaného žalobcem není dána převážná většina prvků stravovací služby vyplývající z této judikatury, ale jsou zastoupeny pouze některé z nich. Jedná se navíc o doplňkové služby, které svou intenzitou z hlediska průměrného zaměstnance nepřevládají nad samotným dodáním jídla, neboť tyto znaky nedosahují kvality stravovací služby, ale naopak převážná většina kvalitativně významných znaků stravovací služby zcela absentuje. Navíc je přítomnost těchto znaků pouze důsledkem toho, že žalobce jako zaměstnavatel potřebuje efektivně uspořádat čas při umožnění stravování svým zaměstnancům. Jejich účelem tedy zdaleka není zpříjemnění konzumace žalobcem dodávaných potravin.

[17] Jak již bylo uvedeno výše, závodní stravování automaticky neznamená poskytování služby. Aby se jednalo o poskytování služby, musely by tyto doprovodné úkony spojené s předáním oběda vykazovat určitou kvalitativní úroveň. Tu ovšem žalovaný vůbec neposuzoval.

[18] Pro závěr o tom, že se v případě žalobce nejedná o poskytování služeb, svědčí rovněž fakt, že žalobce svým zaměstnancům neúčtuje jako protiplnění žádný poplatek odrážející skutečnou hodnotu jím poskytovaných služeb. Zcela tedy absentuje jakákoliv úplata za domnělé poskytování služby, kterou v tomto plnění spatřuje žalovaný. Zaměstnanci hradí skutečně jenom cenu jídla, které je jim předáváno k přímé spotřebě. Je to logické, neboť

doprovodná plnění se na celkové ceně zakoupeného jídla projevují částkou 0,58 až 0,70 Kč, což je zcela bagatelní a naprosto neodpovídá charakteru stravovací služby.

[19] Žalobce pouze dodává zboží ve stejném stavu a za stejnou cenu, za jakou ho nakoupil od svých dodavatelů, *de facto* je tedy pouze zprostředkovatelem nákupu obědů pro své zaměstnance. Z výše uvedeného plyne jednoznačný závěr, že prodej jídla zaměstnancům žalobce měl být považován za dodání zboží a zdaněn sníženou sazbou DPH.

[20] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[21] Ve vyjádření k žalobě žalovaný setrval na argumentaci uvedené v napadeném rozhodnutí. Uvedl, že na české statistické předpisy explicitně odkazuje Příloha č. 2 ZDPH. V rozhodnutích byly vyjmenovány doprovodné služby poskytované žalobcem, které mají rozhodný vliv na charakter poskytovaného plnění. Není pravdou, že by žalovaný nespécifikoval, které znaky stravovací služby jsou naplněny ve smyslu rozsudku C-231/94. Vždy je nutné přihlédnout k okolnostem každého případu, v řešeném případě je klíčová poskytovaná infrastruktura a profesní činnost osob provádějících plnění. Žalobce poskytoval svým zaměstnancům stravovací služby, neboť obědy byly vydávány ke konzumaci v prostorách k tomu určených, s použitím nádobí k tomu určeným a byl rovněž zajištěn úklid.

[22] Ustanovení § 236 zákoníku práce ukládá zaměstnavateli stravování umožnit, nikoli zajistit.

[23] Přezkumné řízení dle § 121 a násl. daňového řádu je dozorčím prostředkem, který umožňuje přezkoumat rozhodnutí, pokud bylo vydáno v rozporu se zákonem. Obecně vzato i odlišné interpretační stanovisko může být porušením zákona. Pokud je daný skutek podřazen pod nesprávnou normu, nebo je naopak chybná aplikace správné normy, jedná se o rozpor se zákonem. Tak se tomu stalo i v nyní projednávané věci, nejednalo o pouhou vývojovou změnu právního názoru.

[24] S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Současně navrhl, aby soud žalovanému přiznal náhradu nákladů řízení v paušální částce 300 Kč.

IV. Jednání konané dne 20. 6. 2017

[25] Při jednání žalobce i žalovaný setrvali na svých dřívějších stanoviscích. Zástupkyně žalobce zdůraznila, že zaměstnanci si talíř s obědem odnášejí sami, osoby, které oběd rozdělují, nejsou profesionálové, ale zaměstnanci žalobce, kteří běžně vykonávají jinou práci. Dle žalobce je rozhodující, že oběd dodává externí firma na základě objednávky zaměstnanců. Dokazování soud ve věci neprováděl. Žalobce jako důkazy označil listiny, které jsou součástí správního spisu a ze kterých správní orgány vycházely. Soud neshledal důvody pro jejich opakování.

V. Posouzení věci soudem

[26] Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí OFŘ včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná.**

V. a) procesněprávní pochybení

[27] Co se týče charakteru přezkumného řízení, je třeba nejprve uvést, že se podle § 121 a násl. daňového řádu rozpadá do dvou fází: v první se rozhoduje (na vyšší stupni soustavy finančních orgánů) o tom, zda přezkoumání vůbec bude nařízeno; ve druhé fázi – a to jen tam, kde bylo přezkoumání nařízeno a původní řízení znovu „otevřeno“ – rozhoduje orgán, který v původním řízení rozhodoval v posledním stupni, o tom, zda původní (přezkoumávané) rozhodnutí bude změněno, zrušeno či zda bude přezkumné řízení zastaveno. Nařídí-li instančně vyšší správce daně přezkoumání daňového rozhodnutí, znamená to, že dospěl k závěru, že toto rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. Tímto právním názorem je správce daně, který rozhodl v posledním stupni, a který rozhoduje ve druhé fázi přezkumného řízení, ve smyslu § 123 odst. 3 daňového řádu vázán; má tedy závazně vyřešenu především otázku protiprávnosti napadeného rozhodnutí a nemůže sám dospět k závěru opačnému.

[28] Daňový řád umožňuje daňovému subjektu podat proti rozhodnutí o nařízení přezkumu odvolání, které má odkladný účinek. Příjemci rozhodnutí je tak v souladu se zásadou ochrany nabytých práv i zásady právní jistoty umožněno napadnout důvody, pro které byl přezkum nařízen. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu, a to jak k dřívějšímu § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů¹ (který obdobně upravoval přezkoumávání daňových rozhodnutí), tak k nynější úpravě dle daňového řádu², není rozhodnutí o nařízení přezkumu daňového rozhodnutí vyloučeno ze soudního přezkumu ve správním soudnictví. Proti tomu, zda byly splněny podmínky pro nařízení přezkoumání podle § 121 a násl. daňového řádu, se tedy daňový subjekt může bránit samostatnou žalobou.

[29] Je-li přitom proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání přípustná žaloba podle § 65 s. ř. s., nemůže se soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání zabývat podmínkami pro nařízení přezkoumání (viz rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2015, č. j. 8 Afs 9/2015-61).

[30] V nyní projednávané věci žalobce napadal rozhodnutí o odvolání proti novým rozhodnutím OFŘ, kterými bylo oproti původnímu řízení zamítnuta odvolání žalobce a potvrzeny dodatečné platební výměry. Žalobce tedy napadal rozhodnutí až v druhé fázi přezkumného řízení. Za takové situace se soud námitkami, které se týkaly hodnocení podmínek pro nařízení přezkoumání původních rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům, nemohl nyní zabývat, a tedy nejsou důvodné.

¹ viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006-52, nebo ze dne 15. 10. 2015, č. j. 8 Afs 9/2015-61

² viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2017, č. j. 9 Afs 257/2016-62

[31] V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009-104, na který odkazoval žalobce, se soud k námitce stěžovatelky mj. zabýval rozlišením institutu obnovy řízení a přezkoumání rozhodnutí a posuzoval, zda byly splněny podmínky § 55b ZSDP pro nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru. Činil tak zřejmě proto, aby vyčerpávajícím způsobem vypořádal námitky stěžovatelky, nebylo to však jeho povinností. Těžiště tohoto případu se nacházelo jinde, jak dokládají právní věty z tohoto rozsudku publikované ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 2148/2010.

V. b) hmotněprávní pochybení

[32] Samotným jádrem sporu v nyní projednávané věci bylo to, zda plnění (podávání obědů) poskytované zaměstnancům žalobce představuje dodání zboží – potraviny podle § 13 odst. 1 ZDPH, u kterého bylo možné uplatnit sníženou sazbu DPH, nebo poskytnutí služby podle § 14 odst. ZDPH, u kterého bylo třeba použít sazbu základní.

[33] Právní úprava v zákoně o dani z přidané hodnoty vychází z práva Evropské unie. Oblast daně z přidané hodnoty je tímto právem mezi členskými státy harmonizovaná. Pro nynější věc je relevantní směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „směrnice 2006/112/ES“). Za dodání zboží se považuje převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník (čl. 14 odst. 1 této směrnice a § 13 odst. 1 ZDPH). Za poskytnutí služby se považuje každé plnění, které není dodáním zboží (čl. 24 odst. 1 směrnice 2006/112/ES a § 14 odst. 1 ZDPH).

[34] Jak přitom vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dříve Evropského soudního dvora), za účelem určení, zda jediné komplexní plnění je třeba považovat za „dodání zboží“ nebo „poskytnutí služby“, je třeba vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých k dotčenému plnění došlo, aby bylo možno vyhledat jeho charakteristické prvky a určit v něm prvky převládající (srov. zejména rozsudek ze dne 2. 5. 1996, C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien*, body 12 a 14; rozsudek ze dne 27. 10. 2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen a OV Bank*, bod 27; rozsudek ze dne 29. 3. 2007, C-111/05, *Aktiebolaget NN*, bod 27; jakož i rozsudek ze dne 10. 3. 2011 ve spojených věcech C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, *Manfred Bog, CinemaxX Entertainment GmbH, Lothar Lohmeyer a Fleischerei Nier GmbH & Co. KG*, bod 61; všechny zde citované rozsudky SDEU jsou dostupné z <http://curia.europa.eu>). Převládající prvek musí přitom být určen z hlediska běžného spotřebitele a v rámci celkového posouzení s ohledem nejen na kvantitativní, ale rovněž kvalitativní důležitost prvků poskytování služeb ve srovnání s prvky spadajícími pod dodání zboží (srov. již výše zmíněný rozsudek ve věci *Levob Verzekeringen a OV Bank*, bod 22; výše též zmíněný rozsudek ve spojených věcech *Manfred Bog, CinemaxX Entertainment GmbH, Lothar Lohmeyer a Fleischerei Nier GmbH & Co. KG*, bod 62).

[35] Konkrétně plněním spočívajícím v prodeji potravin se SDEU zabýval v již citovaných rozhodnutích C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien* (poskytování restauračních služeb na palubě trajektu) a C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, *Manfred Bog a další* (dodávka jídel ve stáncích s občerstvením, občerstvovacích vozidlech a foyer kin x „party service“). Vzhledem k odlišnému skutkovému stavu lze závěry těchto rozhodnutí pro nyní projednávanou věc aplikovat pouze v omezeném rozsahu.

[36] Charakterem poskytovaného plnění se v nyní projednávané věci postupně zabývaly **čtyři** správní orgány. **Správce daně** ve zprávě o daňové kontrole ze dne 30. 8. 2012, č. j. 419587/12/138933400193, uvedl, že ze strany žalobce je poskytována stravovací služba, jelikož s podáváním jídel jsou spojeny doplňkové služby (prostory ke konzumaci, nábytek, nádobí, příbory). Jídla jsou zaměstnancům prodána v prostorách určených jako jídelna a s jejich prodejem jsou spojeny služby omezeného rozsahu týkající se vlastního vydání jídla zaměstnankyněmi společnosti ve stavu způsobilém k okamžité konzumaci, umožnění konzumace v jídelně a mytí nádobí. Jestliže je zákazníkovi podáváno jídlo určené ke konzumaci na místě a jsou vytvořeny podmínky pro jeho konzumaci, např. jídlo je podáváno na talířku nebo tácku, v provozovně jsou k dispozici stolky, jedná se stále o stravovací službu. O dodání zboží se jedná, jestliže je zákazníkovi vydáno jídlo nebo potraviny v balení, které je určeno k jeho odnesení z provozovny.

[37] **Odvolací finanční ředitelství** v původních rozhodnutích o odvolání uvedlo, že je zásadní, že žalobce nakupuje obědy za stejnou cenu, za jakou je dále poskytuje svým zaměstnancům, nelze tedy z jeho strany hovořit o poskytování doplňkových služeb za úplatu. Výdej jídla provádějí řadoví zaměstnanci. Prostor pro konzumaci jídla, nábytek i nádobí byly vytvořeny nezávisle na tom, zda bude probíhat odběr obědů. Vymezený prostor slouží k oddechu i konzumaci jídla, které si zaměstnanci přinesou odkudkoli. Úklid byl žalobcem zajišťován i bez výdeje obědů. Doprovodné činnosti, jako jsou výdej oběda a úklid prostor po jeho konzumaci, nejsou vzhledem k významu pro jejich příjemce, k času nezbytnému k jejich provedení, ke zpracování, a k podílu na celkových nákladech, které toto poskytování služeb představuje, převládající v poměru k dodání zboží, takže pro jejich příjemce nepředstavují samotný cíl. Na základě aplikace závěrů správce daně došlo k situaci, kdy konečný spotřebitel zaplatil vyšší daň z nižšího základu daně, než za jaký žalobce jídlo nakoupil, což prokazuje, že k dodání zboží nepřibyla ze strany žalobce žádná přidaná hodnota ve formě služby, která by základ daně mohla alespoň zachovat či jakkoli navýšit.

[38] **Generální finanční ředitelství** v rozhodnutí o nařízení přezkumu uvedlo, že „*jsou-li obědy dováženy ve várnících, přičemž si zaměstnanec oběd předem závazně objedná a případně vybere z určité nabídky, v místě výdeje obědu jsou pracovníkem pověřeným touto prací zaměstnavatelem obědy vydávány (k určitému datu stanovenému zaměstnancem) k přímé konzumaci na vymezeném místě, obědy jsou před vydáním ohřívány a udržovány v odpovídající teplotě, zaměstnancům jsou obědy servírovány (vydávány) na talířích zajištěných zaměstnavatelem a konzumovány v místnosti zaměstnavatelem určené ke konzumaci jídla, kdy je nádobí následně pracovníkem určeným zaměstnavatelem umyto a prostory (dle potřeby vytápěné) jsou uklizeny a přitom následně zaměstnanec uhradí zaměstnavatelem stanovenou (zvýhodněnou) cenu, splňuje znaky poskytování stravování v závodní jídelně a tudíž jde o stravovací služby podléhající v rozhodné době pro kontrolovaná zdaňovací období základní sazbě daně z přidané hodnoty.*“

[39] **Ministerstvo financí** se v rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o nařízení přezkumu ztotožnilo se závěry Generálního finančního ředitelství a uvedlo, že nelze akceptovat názor žalobce, že by se v dané věci jednalo o jednoduché standardizované úkony ve smyslu judikatury SDEU. Dále doplnilo, že žalobce zajišťoval zaměstnancům obědy na základě jejich konkrétní objednávky podle jídelního lístku, přičemž není rozhodné, že využíval služeb externího dodavatele. Žalobce poskytoval svým zaměstnancům místnost ke konzumaci obědů,

nábytek a nádobí. Prostřednictvím pověřeného zaměstnance zabezpečoval udržování obědů v ohřátém stavu, jejich výdej, umytí nádobí odloženého na k tomu určené místo a úklid dle potřeby. Jednalo se tedy o zajištění plnohodnotných obědů, nikoli o prodej polotovarů v ohřátém či neohřátém stavu. Pro zaměstnance objednávacího oběd není podstatná pouze samotná fyzická potravina, ale též skutečnost, že se může naobědvat v „relativně kulturním prostředí“ závodní jídelny.

[40] Odvolací finanční ředitelství následně v nových rozhodnutích o odvolání ze dne 23. 10. 2014 *de facto* převzalo závěry Generálního finančního ředitelství (viz bod [32] rozhodnutí), které samo svoje závěry zopakovalo v napadeném rozhodnutí (viz především str. 8 a 9 napadeného rozhodnutí).

[41] Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že správní orgány se charakteristickými prvky plnění poskytovaného žalobcem zabývaly. Byť si soud jistě dokáže představit více vyčerpávající odůvodnění (i s ohledem na okolnosti případu), má za to, že z rozhodnutí správních orgánů, je zřejmé, které prvky plnění poskytovaného žalobcem považovaly za převládající, a s jejich závěry se soud ztotožnil.

[42] Stěžejními prvky plnění je, že jídlo si zaměstnanec objedná, dostane ho od zaměstnance žalobce v odpovídající teplotě, sní si ho v prostorech k tomu určených za použití infrastruktury k tomu určené (místnost, nábytek, nádobí) a následně je nádobí umyto a prostory uklizeny zaměstnanci žalobce. Kromě samotného prodeje zboží (potraviny) tedy žalobce svým zaměstnancům poskytuje doplňkové služby, a sice komunikaci s dodavatelem ohledně vybraného jídla (výběr jídla), servis jídla zahrnující nádobí a zázemí pro konzumaci (možnost posadit se na místě k tomu určeném) a následný úklid po konzumaci.

[43] Tyto činnosti ve svém souhrnu kvalitativně převažují nad samotným dodáním zboží, jelikož převládající charakter předmětného plnění spočívá v poskytnutí služeb. Zaměstnanec si nekoupí nějaké náhodné jídlo, které zrovna nabízí stánek před továrnou a nesní si ho za chůze nebo takřkajíc „na koleni“. Naopak zaměstnanci je na jeho výslovnou objednávku nachystán (dovezen a ohřát) oběd jako hlavní jídlo dne, vydán v místnosti k tomu určené (jídelně) na talířích a s příborem a má k dispozici místo, kde se s jídlem posadit a svůj oběd si v klidu vychutnat. Poté pouze odloží své nádobí, které je umyto zaměstnanci žalobce.

[44] Správní orgány tedy správně zařadily plnění poskytnuté žalobcem do základní sazby daně, jelikož se jednalo o poskytnutí služby a nikoli dodání zboží podléhajícího snížené sazbě daně (potraviny).

[45] Skutečnost, že žalobce je pouze „zprostředkovatelem“ obědů pro své zaměstnance, ve smyslu toho, že si za poskytnuté plnění neúčtuje žádnou přírážku, je jeho obchodní a personální strategií, avšak nemá vliv na charakter poskytovaného plnění z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty. Bezplatné poskytování doplňkových služeb k výdeji jídla lze brát jako určitý zaměstnanecký benefit.

VI. Závěr a náklady řízení

[46] Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobce nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[47] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

[48] Žalovaný požadoval paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč v souvislosti s jedním úkonem právní služby, spočívajícím v písemném vyjádření k žalobě podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Žalovaný dovodil, že má nárok na paušální náhradu nákladů na základě § 36 odst. 1 s. ř. s. a nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014.

[49] K návrhu žalovaného soud konstatuje, že rovnost účastníků řízení podle § 36 odst. 1 s. ř. s. není nikterak narušena, pokud žalovanému správnímu orgánu není v soudním řízení správním, ve kterém měl plný úspěch, přiznána paušální náhrada nákladů řízení. Ve smyslu § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu náleží náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby advokátovi, přičemž nedohodl-li se advokát s klientem na jiné paušální částce, činí tato částka 300 Kč za jeden úkon právní služby. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, „zásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“ A contrario z citovaného nálezu Ústavního soudu vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníku řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem (viz rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014-20).

[50] Taková situace zcela jednoznačně nastala v nyní posuzované věci. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006-87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS, „v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. (...) Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součástí povinností plynoucí z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, č. j. 6 A 90/96-23).“ Podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu by

žalovanému nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by byl zastoupen advokátem, a proto ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu mu tato náhrada nemůže být přiznána ani v případě, že zastoupen není (viz rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2015, č. j. 1 Afs 225/2014-31).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 20. června 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu