



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **žalobce Úhlava, o.p.s.**, se sídlem Klatovy, Plánická 174, *zastoupen JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Hradec Králové, Dukelská 15* **proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17.4.2015, čj. 12108/15/5300-22444-702642,

t a k t o :

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 17.4.2015, čj. 12108/15/5300-22444-702642, s e z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15.342 Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce JUDr. Ing. Tomáše Matouška, advokáta.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17.4.2015, čj. 12108/15/5300-22444-702642 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým byly změněny dodatečné platební výměry (*dále též jen „DPV“*) vydané Finančním úřadem v Klatovech (*dále jen „prvostupňový správní orgán“*), jimiž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (*dále též jen „DPH“*) podle zákona č. 435/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pro příslušná zdaňovací období (*dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o dani z přidané hodnoty“*). Žalobce požadoval, aby mu bylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

II. Dosavadní průběh řízení

Dodatečnými platebními výměry ze dne 26.11.2010 byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2006 (čj. 93527/09/133910403209), za 3. čtvrtletí 2006 (čj. 93528/09/133910403209) a za 4. čtvrtletí 2006 (čj. 93529/09/13391040320).

Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutími ze dne 14.12.2010 zvýšilo dodatečně vyměřenou DPH za 1. čtvrtletí 2006 z částky 3.799,00 Kč na 5.403 Kč (čj. 9766/10-1300-401781), za 3. čtvrtletí 2006 z částky 437.034 Kč na 961.056 Kč (čj. 9767/10-1300-401781) a za 4. čtvrtletí 2006 z částky 297.948 Kč na 660.345 Kč a penále ve výši 59.589 Kč na 132.069 Kč (čj. 9769/10-1300-401781).

Uvedená rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 27.2.2013, čj. 57 Af 8/2011-200 (*dále též jen „rozsudek krajského soudu z 27.2.2013“*) a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Vzhledem k tomu, že dne 1.1.2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, kterým došlo k reorganizaci orgánů daňové správy, přešla působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům na Odvolací finanční ředitelství [§ 7 písm. a) tohoto zákona], se kterým bylo v soudním řízení jednáno jako s žalovaným.

Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21.8.2014, čj. 9 Afs 36/2013-29 (*dále též jen „zrušovací rozsudek Nejvyššího správního soudu“*) byl zrušen jak rozsudek krajského soudu ze dne 27.2.2013, tak všechna tři žalobou napadená rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 14.12.2010, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný poté vydal touto žalobou napadené rozhodnutí.

III. Důvody žaloby

Žalovaný před vydáním napadeného rozhodnutí neprovedl doplnění dokazování a vycházel z důkazů, z nichž vycházely prvostupňový správní orgán při vydání dodatečných platebních výměrů a Finanční ředitelství v Plzni ve svých předchozích rozhodnutích. V doplnění kasační stížnosti ze dne 5.6.2013 žalovaný akceptoval tvrzení žalobce, že přijatá zdanitelná plnění budou v první fázi uplatněna pro plnění, která nejsou předmětem daně, a následně pro plnění, která dani podléhají. Z textu bodu 33 a následujícího napadeného rozhodnutí však vyplývá závěr žalovaného, že se již nedomnívá, že přijatá zdanitelná plnění byla použita zčásti pro plnění na výstupu podléhající dani. Souvislost mezi zdanitelnými plněními na vstupu a výstupu u plátce DPH byla přitom nepochybně otázkou skutkovou. Úvahy, na základě kterých žalovaný dospěl k odlišnému skutkovému závěru při použití nezměněného obsahu správního spisu a totožných důkazů jsou dle žalobce přinejmenším velmi těžko srozumitelné, spíše zcela absentují. Tam, kde prvostupňový správní orgán a Finanční ředitelství v Plzni viděly u žalobce zjevnou souvislost mezi přijatým zdanitelným plněním a uskutečněným zdanitelným plněním (a pouze se rozhodly nárok na odpočet daně na vstupu u žalobce krátit), žalovaný náhle vůbec žádnou souvislost neviděl. Jednalo se zde nejen o uskutečněná plnění související úzce s některými uskutečněnými projekty, ale i o plnění uskutečněná pro více projektů současně či naopak s jednotlivými projekty

nesouvisející, tj. uskutečněná v rámci obecné činnosti žalobce. Žalovaný uvedl pouze tolik, že projekty nebyly činností vykonávanou za úplatu či projekty, u nichž by bylo možné očekávat úplatu. Takové odůvodnění je zcela plytké a pomíjí konkrétní skutková zjištění. Z tohoto důvodu žalobce označil napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Tím, že žalovaný neuvedl jasné své úvahy, na základě kterých dospěl ke skutkovému závěru, že přijatá zdanitelná plnění nebyla použita pro plnění na výstupu podléhající dani, nesplnil závazné instrukce, jež Nejvyšší správní soud vyslovil ve zrušovacím rozsudku v bodech 34 a následujících.

V bodě 34 napadeného rozhodnutí se žalovaný zabýval otázkou, zda v souvislosti s realizací projektů žalobce uskutečnil ekonomickou činnost. Touto otázkou se však nezabýval způsobem stanoveným Nejvyšším správním soudem v bodě 34 a 35 zrušovacího rozsudku, podle něhož se měl zabývat především tím, v jakém rozsahu byla přijatá zdanitelná plnění použita pro uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 ZDPH. Přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 ZDPH bez ohledu na projekty, což také bylo prvostupňovým správním orgánem i Finančním ředitelstvím v Plzni v předchozím daňovém řízení konstatováno. V úvodu bodu 35 napadeného rozhodnutí se žalovaný dopustil stěžejního omylu, když zaměnil účel, na který byla použita přijatá zdanitelná plnění, za účel, na který byly žalobci poskytnuty dotace (na tentýž omyl lze usuzovat i z textu bodu 37). Dotace byly poskytnuty na realizaci projektů, jak uvádí žalovaný, z toho však nevyplývá, že by přijatá zdanitelná plnění pořízená s využitím dotačních prostředků nemohla být využita pro uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 ZDPH. Z obsahu správního spisu naopak vyplývá, že k tomuto použití došlo, což správní orgány v předchozím daňovém řízení nezpochybňovaly a jiný skutkový závěr je v rozporu s důkazy shromážděnými ve správním řízení. V rozsudku Nejvyššího správního soudu sp.zn. 9 Afs 8/2013, zmiňovaném žalovaným se skutkový stav v zásadě shoduje se skutkovým stavem zde řešeného případu, což svědčí o nesprávnosti úvah žalovaného. Ve svém omylu žalovaný setrval i v bodu 38 napadeného rozhodnutí, když svá skutková zkoumání toho, zda žalobce vykonával ekonomickou činnost a zda přijatá zdanitelná plnění použil na tuto ekonomickou činnost, omezil pouze na posuzování projektů. Přitom už v předchozím řízení bylo konstatováno, že ekonomickou činnost za úplatu žalobce uskutečňoval především mimo dotované projekty a na tuto ekonomickou činnost za úplatu používal přijatá zdanitelná plnění. Žalobce nesouhlasil ani se zpochybněním soustavnosti jeho činnosti mimo projekty zmiňovaným v bodě 39 napadeného rozhodnutí. Z výroční zprávy žalobce (dostupné ve sbírce listin obchodního rejstříku) vyplývá, že se žalobce soustavně zabýval širokým spektrem činností i mimo dotované projekty a tyto činnosti mu přinesly v roce 2006 výnos přes 6 milionů Kč. Veškeré dílčí transakce (včetně těch, na něž použil přijatá zdanitelná plnění, u kterých uplatnil zde řešený odpočet DPH) jsou součástí jeho soustavné činnosti. Z pohledu soustavnosti nelze ani uměle rozdělit činnost žalobce v projektech tak, jak činí žalovaný, a zvláště hodnotit tzv. realizační fázi projektu a fázi po této realizaci, s tím, že to, co žalobce uskutečnil po skončení projektů, tj. po realizační fázi, není soustavnou činností. Naopak, činnost žalobce byla a je soustavnou, to znamená, že žalobce nepřerušeně pokračoval například v distribuci konkrétních výsledků konkrétního projektu i poté, kdy poskytoval tyto výstupy bezúplatně v rámci projektu. Žalobce tedy konal soustavně, po určitou dobu poskytoval plnění bezúplatně a poté úplatně. Argument žalovaného je nelogický a lichý, když uvedl, že nebyl naplněn aspekt soustavnosti, „protože se nejednalo o cílené pořízení prostředků za účelem jejich využití pro uskutečnění plnění za úplatu, ale

naopak se jednalo pouze o náhodné výstupy, které odvolatel cíleně zpětně přiřadil pořízeným prostředkům“. Tímto hlediskem žalovaného (tj. zda žalobce pořizoval prostředky s úmyslem je použít pro uskutečňování plnění za úplatu či bez úplaty) nelze vůbec soustavnost vyhodnotit. Mimo to, žalobce nepořizoval prostředky jen za účelem poskytování bezúplatných plnění, ale i za účelem realizace obojího plnění, jak úplatného, tak bezúplatného. Poznámka žalovaného, že se v případě úplatných plnění jednalo jen o náhodné výstupy, je nepřijatelná a je vyvrácena už tím, jak věc posoudil prvostupňový správní orgán, který výpočtem dospěl ke koeficientu krácení nároku na odpočet daně na vstupu ve výši 0,57. Takto vysoký koeficient vylučoval úvahy o náhodných, bezvýznamných výstupech (úplatných zdanitelných plněních) poskytovaných žalobcem. Soustavnost byla i v projektech předpokládána, tzn. že některé dotované projekty přímo předpokládaly, že po ukončení realizační (dotované) fáze (kdy je žalobcem poskytováno bezúplatné plnění) bude činnost žalobce pokračovat a plnění budou poskytována i nadále a úplatně. Žalovaný tak nesprávně zjistil skutkový stav, z něhož pak vyšel v napadeném rozhodnutí a jeho skutková zjištění byla v rozporu se shromážděnými důkazy.

Žalovaný v rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu zjistil rozhodný skutkový stav, když měl provést a odůvodnit hodnocení skutkových okolností případů, u kterých byl zpochybněn nárok na odpočet DPH, či případně doplnit dokazování. Žalovaný však vycházel pouze ze zprávy o daňové kontrole. Nezohlednil důkazy, protokoly a vyjádření žalobce získaná v průběhu daňové kontroly, ze kterých vyplývaly vazby přijatých zdanitelných plnění na ekonomickou činnost žalobce. U každého přijatého zdanitelného plnění bylo uvedeno pro jaký účel bylo pořízeno a byl přiložen daňový doklad na výstupu. Tímto způsobem bylo možné zjistit v souladu s požadavkem Nejvyššího správního soudu účel použití přijatých zdanitelných plnění. Jak plyne z bodu 50 napadeného rozhodnutí, žalovaný se přímo bránil dalšímu dokazování, a to přesto, že mu žalobce s vyjádřením k odvolacímu řízení z 19.3.2015 předložil listinné důkazy na podporu svého tvrzení, že realizoval ekonomickou činnost. Dle žalovaného *„odvolací orgán vycházel při svém hodnocení ze základních skutkových zjištění, a není možné, aby k těmto zjištěním odvolatel v současné době dokládal další skutečnosti*“. Toto konstatování odporuje zákonu, který žalobce neomezoval v právu předkládat důkazy na podporu svých tvrzení. Žalovaný se měl zabývat všemi důkazy předloženými žalobcem, tyto vyhodnotit jednotlivě i ve všech souvislostech a učinit odpovídající skutkové a právní závěry. To však žalovaný neučinil a výslovně odmítl učinit. Žalobce napadal pro účelové jednání po té, kdy doložil, že využil pořízené TV magazíny pro realizaci vlastní ekonomické činnosti (viz bod 55 napadeného rozhodnutí). Taková argumentace je nepřijatelná a příčí se základním principům daňového řízení. Správní orgány obou stupňů se nezabývaly dostatečně otázkou, jaká plnění žalobce uskutečnil. Považovaly za *„plnění“* v podstatě veškerou činnost, kterou žalobce v předmětných obdobích vykonával. Za plnění tak byly označeny všechny činnosti bez ohledu na jejich obsah, a to i tvorba internetových stránek, pouhá spolupráce žalobce při realizaci některých projektů, konzultace, zřízení informačního střediska, registrace zájemců či předání zájemci kontaktů na jiné osoby (realizátory částí projektů). Nejzávažnějším pochybením bylo, že správní orgány považovaly za plnění žalobce i odvysílání TV magazínů v rámci projektu Perspektivy Evropy, i když nešlo o *„plnění“* ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Správní orgány nebyly schopny identifikovat příjemce plnění a v případě vysílání TV magazínů ani poskytovatele. S touto otázkou se žalovaný řádně nevypořádal (viz bod 55 napadeného rozhodnutí). S ohledem na

uvedené považoval žalobce za nesprávný právní závěr v bodě 41 napadeného rozhodnutí, tj. že neměl nárok na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění. Tento závěr je založen na nesprávně zjištěném skutkovém stavu (použití přijatých zdanitelných plnění pouze na projekty). Nesprávný je i dílčí závěr, že žalobce neprováděl ekonomickou činnost, když přinejmenším mimo projekty prováděl rozsáhlou ekonomickou činnost, na kterou i dle přechozích zjištění prvostupňového správního orgánu i Finančního ředitelství v Plzni přijatá zdanitelná plnění rovněž používal. Proč nyní žalovaný tento fakt opomenul, není z odůvodnění napadeného rozhodnutí zřejmé. Žalovaný se neřídil závazným právním názorem obsaženým v bodech 34-40 zrušovacího rozsudku Nejvyššího správního soudu, když především řádně neposoudil účel použití přijatých zdanitelných plnění a dopustil se záměny tohoto účelu s účelem použití dotačních prostředků.

Správní orgány posoudily totožné skutkové otázky opačně. V případě 1., 3. a 4. čtvrtletí 2006 doměřily žalobci DPH s vyloučením jakéhokoli nároku na odpočet DPH. Ohledně 2. čtvrtletí 2006 uzavřely, že žalobce postupuje správně a DPH nedoměřily, a to navzdory skutečnosti, že ve druhém čtvrtletí 2006 byly realizovány totožné projekty, které žalobce uskutečňoval i v 1., 3. a 4. čtvrtletí 2006. Od prvního náhledu správce daně, kdy byl žalobci uznán nárok na odpočet DPH v plné výši, se interpretace zákona o dani z přidané hodnoty posunula k závěru prvostupňového správního orgánu, že je třeba krátit nárok na odpočet daně na vstupu koeficientem (s důsledkem doměření DPH), načež následoval názor tehdejšího odvolacího orgánu, že koeficient je třeba počítat pro každý projekt zvlášť (s důsledkem dalšího navýšení doměrku DPH) až po nynější názor žalovaného, že koeficient aplikovat nelze, neboť žalobci vůbec nenáleží nárok na odpočet daně na vstupu (s důsledkem dalšího navýšení doměrku DPH). Rozdílné názory na tuto problematiku prezentovaly i oba správní soudy, které se záležitostmi zabývaly (Krajský soud v Plzni a Nejvyšší správní soud). Předvídatelnost právní úpravy a tedy i právní jistota žalobce je v takové situaci limitně blízká nule. Žalobce v té souvislosti upozornil na ustálenou judikaturu soudů ohledně možného výkladu právních předpisů, podle níž při aplikaci předpisů veřejného práva, zejména daňového, je nutno v pochybnostech vždy přijmout výklad pro adresáta právní normy nejmírnější, dle zásady *in dubio mitius*, neboť jen tak lze dostát ústavní maximě přednosti svobody jednotlivce před státem a šetření podstaty a smyslu základních práv a svobod (viz např. nálezy Ústavního soudu sp.zn. IV. US 666/02, rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 2 Afs 24/2005 a další). Vzhledem k doloženým zcela rozporným názorům správních orgánů na aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty v případě žalobce (žádné doměření za 2. čtvrtletí 2006, částečné doměření finančním úřadem za 1., 3. a 4. čtvrtletí 2006, podstatné zvýšení tohoto doměření Finančním ředitelstvím v Plzni, další zvýšení doměrku Odvolacím finančním ředitelstvím) je zřejmé, že výklad ZDPH doznal v daném případě mnoha podob a při dodržení zásady *in dubio mitius* nebylo možno přistoupit k doměření daně z přidané hodnoty žalobci.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný navrhol s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí zamítnutí žaloby. K námitce nedoplnění dokazování před vydáním napadeného rozhodnutí uvedl, že mu

Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku neuložil provést doplnění dokazování, ale konstatoval, že je nutno provést vyhodnocení konkrétních skutkových okolností případu. Žalovaný vyhodnocení provedl s využitím důkazních prostředků získaných a předložených v předcházejících řízeních, které žalobce nezpochybnil. Komunikace mezi žalobcem a správními orgány probíhala bez problémů a žalobce mohl kdykoli doložit další důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. Obdobně jako v žalobě se žalobce vyjádřil i v rámci odvolacího řízení, v reakci na seznámení s odlišným právním názorem žalovaného. Jeho vyjádření žalovaný zhodnotil v bodech 47-51 napadeného rozhodnutí. Žalovaný trval na posouzení ekonomické činnosti, jak je uvedeno v bodu 34 napadeného rozhodnutí. K námitce záměny účelu, na který byla použita přijatá plnění, a účelu, na který byly poskytnuty dotace, žalovaný uvedl, že vyjádřeno časově, byla nejdříve přiznána dotace a za účelem její realizace pořízena přijatá plnění. Vztah mezi dotacemi a plněním byl podrobně rozebrán v bodech 38 a 39 napadeného rozhodnutí. K námitce, že měl žalovaný provést a odůvodnit hodnocení skutkových okolností každého jednotlivého případu, u kterého došlo ke zpochybnění oprávněnosti nároku na odpočet DPH, či případně doplnit v tomto směru dokazování, žalovaný uvedl, že je takový požadavek nerealizovatelný, neboť se jedná o značné množství daňových dokladů a sám žalobce uvedl, že je třeba přijatá plnění pojmut principiálně (bod 37 rozhodnutí a strana 55 zprávy o kontrole).

K námitce, že správní orgány posoudily totožné skutkové otázky v různých řízeních opačně, žalovaný uvedl, že v rámci posledního odvolacího řízení postupoval v souladu se závěry Nejvyššího správního soudu, který označil za nezákonné předcházející rozhodnutí žalovaného postavené na výpočtu koeficientů pro krácení odpočtu daně. Dle žalovaného by žalobce akceptoval jen závěr o uznání plného nároku na odpočet daně. Právě tím by se však žalovaný dopustil žalobcem zmiňovaného porušení předvídatelnosti právní úpravy a porušení právní jistoty, neboť nárok na odpočet daně lze podle zákona o dani z přidané hodnoty v plné výši přiznat pouze tehdy, pokud jsou přijatá plnění použita výhradně pro uskutečňování vyjmenovaných činností, což v dané věci nebylo splněno. Žalobce v žalobě neuvádí žádné nové skutečnosti ani důkazy, které by měly prokázat jeho tvrzení a jeho názory jsou spíše polemikou se závěry žalovaného. Žalovaný se se všemi žalobními námitkami obsáhle vypořádal v napadeném rozhodnutí.

V. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 s.ř.s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů. O věci samé rozhodl soud bez jednání, když při přípravě jednání dospěl k závěru, že jsou splněny podmínky pro rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s.ř.s.“*), podle něhož *soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.*

Žaloba je důvodná.

Dosavadní rozhodování ve věci

Prvostupňový správní orgán zahájil 12.9.2008 u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2006 (protokol čj. 62514/09/133930402369). Dne 24.11.2009 byly projednány výsledky kontrolního zjištění a podepsána zpráva o daňové kontrole (čj. 89720/09/133930402369).

Žalobce byl příjemcem dotací. Prvostupňový správní orgán posoudil úkony, jejichž provedení bylo vázáno na splnění dotačních podmínek, jako plnění uskutečněná v rámci ekonomické činnosti poskytnutá bez úplaty. Vycházel ze zjištění, že žalobce použil přijatá plnění nejprve pro poskytnutí služeb bez úplaty (jednalo se o služby, které se žalobce zavázal v rámci dotace poskytnout bez úplaty veřejnosti nebo určitým skupinám osob v rámci jednotlivých projektů) a teprve po ukončení realizace těchto projektů použil přijatá plnění také k uskutečnění plnění za úplatu, ze kterých přiznal daň na výstupu. Nejprve tedy uskutečnil plnění, která nejsou uvedena v § 72 odst. 2 ZDPH a u kterých neměl podle § 72 odst. 4 ZDPH nárok na odpočet daně a následně plnění uvedená v § 72 odst. 2 ZDPH, u kterých měl podle § 72 odst. 4 ZDPH nárok na odpočet daně. Podle § 72 odst. 4 ZDPH má plátcе nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 ZDPH. Žalobce tedy přijatá zdanitelná plnění nepoužil výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 ZDPH, ale použil je také pro uskutečnění plnění v tomto ustanovení neuvedených, proto nemohl mít podle § 72 odst. 4 ZDPH nárok na odpočet daně v plné výši. V průběhu daňové kontroly byl žalobce vyzván, aby doložil vlastní kvalifikovaný odhad výše poměrového koeficientu pro uplatnění nároku na odpočet daně, což žalobce neučinil, neboť byl přesvědčen, že má nárok na odpočet daně v plné výši. Prvostupňový správní orgán proto navrhl matematickou metodu stanovení hodnoty nároku u přijatých plnění (koeficient), která vycházela z podílu uskutečněných plnění. Postupoval analogicky podle § 72 odst. 5 ZDPH a dle postupu uveřejněného na internetových stránkách české daňové správy (www.mfcr.cz „Informace o uplatňování DPH u neziskových subjektů“). Stanovil metodu výpočtu poměrné výše nároku na odpočet daně z přijatých plnění, a to jako součin daně na vstupu u přijatých plnění a koeficientu. Koeficient byl stanoven popsanou metodou a jeho hodnota činila 0,57. Na základě uvedeného prvostupňový správní orgán žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1., 3. a 4. čtvrtletí roku 2006.

V odvolání žalobce namítal, že bylo prvostupňovým správním orgánem potvrzeno, že veškerá činnost žalobce je ekonomickou činností a žalobce splnil veškeré podmínky pro uplatnění odpočtu daně dané zákonem. Namítal, že prvostupňový správní orgán mylně označil některá plnění (TV magazíny a vytvoření internetových stránek) za plnění bez úplaty, přičemž se nejednalo ze strany žalobce o plnění, ale pouze o vynaložení nákladů, k čemuž byl povinen na základě dotačních titulů.

Finanční ředitelství rozhodnutími ze dne 14.12.2010, čj. 9766/10-1300-401781, čj. 9767/10-1300-401781 a čj. 9769/10-1300-401781 změnilo dodatečné platební výměry a stanovilo částky doměřené DPH vyšší. Rozdíl odůvodnilo tím, že na základě doplnění

daňového řízení dospělo k závěru, že je nutné nárok na odpočet daně u přijatých plnění použitých pro realizaci jednotlivých projektů financovaných z veřejných prostředků a následně uskutečněná zdanitelná plnění podléhající dani na výstupu posuzovat odděleně za každý projekt zvlášť. Realizované projekty jsou samostatné, bez vzájemné souvislosti, individuálně upraveny konkrétními předem stanovenými pravidly, proto je vhodnější a transparentnější posuzovat nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro realizaci jednotlivých projektů individuálně pro každý projekt zvlášť. Jednotlivé projekty se od sebe liší poměrem výstupů (činností s povinností přiznat daň na výstupu a činností hrazených z veřejných prostředků poskytovaných konečným uživatelům bez úplaty) i objemem poskytnutých veřejných a následně realizovaných finančních prostředků, a proto dochází v případě souhrnného výpočtu koeficientu k situaci, že je nárok na odpočet daně uplatněn paušálně pro všechny projekty ve stejné procentní hodnotě 57%. V případě uplatnění nároku na odpočet daně koeficientem stanoveným pro každý projekt zvlášť se procentní hodnota koeficientu pro nárok na odpočet daně pohybuje v intervalu 0% - 97%. Konečná hodnota uplatněného nároku na odpočet daně je pak ovlivněna hodnotou celkových přijatých zdanitelných plnění, z nichž se poměrná část nároku na odpočet daně uplatňuje. Finanční ředitelství stanovilo koeficient, kterým krátilo nárok na odpočet daně, pro každý dotační projekt zvlášť, a to tak, že v čitateli uvedlo příjmy za uskutečněná zdanitelná plnění a ve jmenovateli celkové příjmy související s projektem.

Krajský soud rozsudkem z 27.2.2013, čj. 57 Af 8/2011-200, napadené rozhodnutí zrušil. Vycházel ze zjištění, že žalobce vyvíjel ekonomickou činnost bez úplaty, která nebyla zdanitelným plněním, a ekonomickou činnost za úplatu, která byla zdanitelným plněním. Prováděl tak jak plnění, která nebyla předmětem daně, tak plnění, která byla předmětem daně. Proto by měl mít oprávnění na daňový odpočet v rozsahu ekonomické činnosti prováděné za úplatu. Zákon o dani z přidané hodnoty upravuje v § 72 odst. 2 nárok na odpočet daně u zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu a nárok na odpočet daně u plnění osvobozených od daně. Neupravuje však situaci, ve které se nachází žalobce. Dle krajského soudu bylo nutno řešit otázku, jakým způsobem krátit odpočet daně, když zákon o dani z přidané hodnoty nemá příslušnou právní úpravu, a dospěl k závěru, že při neexistenci právní úpravy je nutno postupovat analogicky podle § 76 ZDPH a provést výpočet krácení odpočtu podle tohoto ustanovení. Uvedený postup by však znamenal mít k dispozici naprosto precizně specifikovaná zdanitelná plnění s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet (jejich počet a hodnotu) a na základě takto shromážděných podkladů naprosto přesně stanovit koeficient pro krácení odpočtu daně za příslušné zdaňovací období. V tom směru bylo možné vyzvat žalobce, aby ve smyslu § 31 odst. 9 tehdy zákona č. 337/1992 Sb. uskutečnění těchto konkrétních plnění, zcela přesně specifikovaných ve zprávě o daňové kontrole, doložil. Pokud jde o nárok na odpočet daně, jde o daňovou výhodu, o oprávnění daňového subjektu tento nárok uplatnit, nikoliv o jeho povinnost. Dle krajského soudu proto bylo na žalobci, pokud chce tuto daňovou výhodu uplatnit, aby vedl a v případě nutnosti doložil evidenci plnění, která nejsou zdanitelnými plněními. Za nepřesný označil krajský soud postup finančního ředitelství, když při výpočtu koeficientu započítalo uskutečnitelná zdanitelná plnění s nárokem na odpočet s výší dotace. Výše dotace totiž nevypovídá nic o tom, kolik zdanitelných plnění žalobce za příslušná zdaňovací období učinil.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

Ve zrušovacím rozsudku ze dne 21.8.2014, čj. 9 Afs 36/2013-29, Nejvyšší správní soud konstatuje, že se nárokem na odpočet daně z přidané hodnoty v případech, kdy plátce daně je příjemcem dotace, již ve své rozhodovací činnosti zabýval, a to v rozsudku ze dne 10.10.2013, čj. 9 Afs 8/2013 - 42 (publ. pod č. 2944/2014 Sb. NSS - všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu zde citované jsou dostupné na www.nssoud.cz), kde dospěl k závěru, že je nutné rozlišovat poskytnutí a přijetí dotace na činnost plátce daně [které je pouhým převodem finančních prostředků od poskytovatele (donátora) jejímu příjemci a které není předmětem daně z přidané hodnoty] od poskytnutí dotace k ceně či poskytnutí peněžních prostředků jako úplaty za konkrétní zdanitelné plnění, které se již za úplatu za zdanitelné plnění považuje. Poskytnutí dotace na určitou činnost nemá samo o sobě na výši daně z přidané hodnoty uplatněné příjemcem dotace u následně přijatých zdanitelných plnění žádný vliv. Na úhradu prostřednictvím dotace je nutno hledět pouze jako na zdroj financování, přičemž pro výši uplatněného nároku je určující výhradně účel použití předmětného plnění. Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci své ekonomické činnosti výlučně na činnost podléhající dani [§ 72 odst. 2 písm. a) ZDPH], pak plátcí vzniká plný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, i kdyby mu poskytovatel dotace uhradil přijatá zdanitelná plnění ze sta procent. Pro určení rozsahu nároku na odpočet daně je v každém jednotlivém případě důležité posoudit účel použití předmětného zdanitelného plnění v návaznosti na zákonná ustanovení § 72 a násl. ZDPH, vztahující se k uplatnění nároku na odpočet daně. Nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu daně z přidané hodnoty, nemůže být v zásadě omezen a uplatní se ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena zdanitelná plnění uskutečněná na vstupu. Nárok na odpočet vzniká, pokud přijatá zdanitelná plnění jsou použita pro uskutečnění ekonomické činnosti (§ 72 odst. 1 ZDPH), přičemž nárok na odpočet v plné výši dle § 72 odst. 4 věty první ZDPH vzniká u přijatých zdanitelných plnění, která jsou použita výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 ZDPH.

Ve zrušovacím rozsudku ze dne 21.8.2014, čj. 9 Afs 36/2013-29, na základě uvedeného Nejvyšší správní soud uvedl:

„[35] Lze tedy konstatovat, že pro posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty bylo nutné provést rozbor toho, pro jaký účel byla posuzovaná přijatá zdanitelná plnění použita. Skutečnost, že zdroj jejich financování byl tvořen dotacemi, je v daném ohledu nedůležitá. Současně v rámci zkoumání účelu jejich použití bylo nezbytné rozebrat a zdůvodnit, zda přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění žalobcovy ekonomické činnosti nebo zda byla být třeba zčásti použita pro účely s ekonomickou činností nesusouvisející. Dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je nárok na odpočet daně podmíněn použitím přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti plátce, který nárokuje odpočet. Současně pak § 72 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty předpokládá krácení nároku na odpočet daně, pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesusouvisející.“

„[36] Náležitý rozbor toho, zda byla žalobcem přijatá zdanitelná plnění použita pro jeho ekonomickou činnost či pro účely s ní nesusouvisející, však Nejvyšší správní soud v rozhodnutích finančního ředitelství nenalezl. Posouzení, zda přijatá zdanitelná plnění byla získána pro ekonomickou činnost, je přitom skutkovou otázkou, která musí být posouzena ve

světle všech okolností posuzovaného případu (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11.7.1991, ve věci C-97/90, Lennartz, bod 21; všechna zde citovaná rozhodnutí Soudního dvora jsou dostupná z <http://curia.europa.eu>). Nepostačuje tak pouhý odkaz na § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, který uvádí zákonnou definici pojmu ekonomická činnost, ale nezbytné je uvést konkrétní skutková zjištění a jejich právní hodnocení, zda jde či nejde o ekonomickou činnost.“

„[37] Finanční ředitelství ve svých rozhodnutích vycházelo z toho, že u žalobce šlo o ekonomickou činnost jak u jeho zdanitelných plnění, za která žádal úplatu, tak i u jeho činností, které vykonával bezúplatně vzhledem k podmínkám poskytnutí dotace. V rozhodnutí o odvolání však není řádně vysvětleno, proč i ty činnosti, které byly žalobcem provozovány bezúplatně, považoval za ekonomickou činnost. K tomu lze poznamenat, že v rozsudku ze dne 1.4.1982, ve věci C-89/81, Hong Kong Trade Development Council, v bodě 11 Soudní dvůr ve vztahu pojmu „ekonomická činnost“ dle přílohy A, 2. odstavce, 1. podstavce směrnice č. 67/228/EHS (tzv. druhé směrnice o dani z přidané hodnoty), dovodil, že jde nutně o aktivity, které jsou vykonávány za účelem získání úplaty, resp. že jde o aktivity, za něž lze očekávat úplatu (nelze ji vyloučit), jelikož pokud by byly dané aktivity ve všech případech bezúplatné, nespádaly by do systému daně z přidané hodnoty. Lze přitom poznamenat, že dle podobného vymezení a smyslu čl. 4 a na něj navazující přílohu A, 2. odstavec, 1. podstavec druhé směrnice na jedné straně a čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice o dani z přidané hodnoty na straně druhé není dané rozhodnutí bez významu i pro šestou směrnici o dani z přidané hodnoty, která je rozhodná pro nynější věc. Zároveň však Soudní dvůr připustil, že ekonomická činnost může sestávat z řady po sobě následujících jednání, mezi nimiž mohou být i přípravné úkony či nabytí provozního majetku (viz rozsudek ze dne 14. 2. 1985, ve věci C-268/83 Rompelman, bod 22; rozsudek ve věci Lennartz, uvedený výše, bod 13; a ze dne 29. 2. 1996, ve věci C-110/94, Intercommunale voor Zeewaterontzilting [INZO]). I s ohledem na zmíněné rozsudky Soudního dvora (zejména rozsudek ve věci Hong Kong Trade Development Council) bylo ze strany finančních orgánů třeba objasnit vzhledem ke konkrétním skutkovým okolnostem žalobcova případu, zda u žalobce vždy šlo o ekonomickou činnost“

„[38] Byť finanční ředitelství o rozsudku Soudního dvora ve věci Hong Kong Trade Development Council nepochybně vědělo, když jej samo zmiňovalo, z jeho rozhodnutí není vůbec patrné, jak nahlíželo na požadavky tohoto rozsudku zmíněné zde v bodě [37] (ekonomická činnost jako činnost vykonávaná za účelem úplaty), a to s ohledem na to, že připustilo, že příjemce veřejných prostředků, který poskytuje služby nebo dodává zboží konečnému uživateli realizovaného projektu bez úplaty, jedná v rámci ekonomické činnosti. I tato okolnost činí rozhodnutí finančního ředitelství nesrozumitelným.“

„[39] Nejvyšší správní soud tak konstatuje, že pro řádné odůvodnění otázky, zda se žalobce v nynější věci vždy pohyboval v rámci ekonomické činnosti, je nutné provést hodnocení konkrétních skutkových okolností nynějšího případu (rozsudek Soudního dvora ve věci Lennartz). Na jejich základě je nutno zhodnotit a odůvodnit, zda se u žalobce jednalo o aktivity, které byly vykonávány za účelem získání úplaty, resp. že jde o aktivity, za něž bylo možno očekávat úplatu (rozsudek Soudního dvora ve věci Hong Kong Trade Development Council s respektem k další judikatuře Soudního dvora). Řádné a přezkoumatelné zdůvodnění této problematiky s návazností na konkrétní okolnosti nynějšího případu v rozhodnutích

finančního ředitelství však chybí. Je přitom třeba mít na zřeteli, že příjem dotace žalobcem je pouhý zdroj financování pro přijatá zdanitelná plnění, což však není pro zhodnocení věci rozhodné, jelikož zde je třeba se zabývat účelem, pro který byla přijatá plnění použita, nikoli tím, z jakých prostředků byla pořízena. Poukaz na to, že žalobce byl příjemcem dotace, tak k řádnému odůvodnění nemůže postačovat. “

„[40] Tím, že finanční ředitelství dospělo k závěru, že při posuzování všech svých plnění (tj. i těch, za které nežádal úplatu s ohledem na dotační podmínky) žalobce uskutečňoval ekonomickou činnost, vyloučilo přímou aplikaci § 72 odst. 1, věty první, a § 72 odst. 5 zákona o daních z příjmů, tedy krácení nároku na odpočet v případě, že zdanitelná plnění byla použita jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející. Naopak neodůvodněný závěr, že veškerá žalobcova činnost byla činností ekonomickou, vedl k tomu, že finanční ředitelství dovozovalo nutnost krácení nároku na odpočet, u něhož samo připustilo, že jeho výslovnou regulací není v zákoně možno najít. Již samotná okolnost, že finanční ředitelství konstruovalo mechanismus krácení nároku na odpočet, u něhož dle jeho vlastních slov nebylo možno najít přímo použitelné ustanovení v zákoně, dle Nejvyššího správního soudu značí požadavek na to, aby finanční ředitelství zdůvodnilo, proč zákonem o dani z přidané hodnoty předvídané mechanismy krácení nároku na odpočet daně nebylo možno použít. To konkrétně v nynější věci obnášelo řádný a odůvodněný rozbor toho, zda se žalobce vždy pohyboval v rámci ekonomické činnosti. “

„[41] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí o odvolání přitom představovala vadu, která krajskému soudu bránila v přezkumu žalobních námitek (k tomu srov. bod 15. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8.3.2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, publikovaného pod č. 2288/2011 Sb. NSS). Krajský soud se tak dopustil toho pochybení, že přezkoumal správní rozhodnutí, která přezkumu nebyla vůbec schopna, k čemuž musí Nejvyšší správní soud hledět z úřední povinnosti. Aniž by bylo ze strany finančních orgánů řádně vysvětleno, že na danou věc nedopadají mechanismy krácení nároku na odpočet daně, které zákon o dani z přidané hodnoty předvídá, je přinejmenším předčasné dovozovat s použitím analogie legis metodu krácení nároku na odpočet daně, jak to ve svém rozsudku činil krajský soud, když požadoval analogickou aplikaci § 76 zákona o dani z přidané hodnoty. To je také důvod, proč se Nejvyšší správní soud v nynějším řízení o kasační stížnosti nevyjádřil ke kasačním námitkám, které zpochybňovaly možnost analogické aplikace § 76 zákona o dani z přidané hodnoty. Byť tedy samotný žalobce v žalobě nenapadl závěr finančních orgánů o tom, že veškeré jeho činnosti spadaly pod ekonomickou činnost, bylo povinností krajského soudu v takovém případě ověřit, že v napadených rozhodnutích byl tento závěr náležitě odůvodněn. Základní podmínkou, kterou je nutno splnit, aby bylo možno o užití analogie legis vůbec uvažovat, totiž je skutečnost, že na posuzovanou situaci nedopadá žádné zákonné ustanovení. “

Právní hodnocení

A.

Žalovaný v části odůvodnění napadeného rozhodnutí nazvaném „**Právní rámec případu**“ (odst. 6-18) vymezil obecně právní úpravu problematiky dané právní věci. Zmínil

Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28.11.2006 o společném systému DPH (*dále jen „Směrnice“*), kterou došlo ke kodifikaci dosavadních právních úprav DPH v Evropské unii, jež byla do českého právního řádu implementována prostřednictvím zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Uvedl na danou problematiku dopadající ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty.

Podle § 72 odst. 1 věty první ZDPH *nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.*

Podle § 72 odst. 5 věty první ZDPH *pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost.*

Podle § 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. Podle § 2 odst. 3 ZDPH plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně.*

Podle § 5 odst. 1 ZDPH *osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Podle § 5 odst. 2 věty první a druhé ZDPH ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 se pro účely tohoto zákona 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, vychovatelské 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.*

Dále žalovaný citoval z komentáře k zákonu o dani z přidané hodnoty (Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář, Drábová Milena, Holubová Olga, Tomíček Milan, Wolters Kluwer, a.s., Praha, 2011, ISBN 978-80-7357), kde je k vymezení pojmu ekonomická činnost uvedeno: *„Jde o dodávání zboží a poskytování služeb včetně využívání majetku, jehož základním atributem je úplatnost. Plátcům i správci daně často chybí, jestliže připouštějí, že ekonomickou činností může být činnost vykonávaná bezúplatně. K nesprávnému výkladu možná částečně přispívá i dikce Směrnice, která mluví o vykonávání ekonomické činnosti bez ohledu na účel a výsledek. Tento text je třeba vykládat tak tak, že účelem či výsledkem ekonomické činnosti nemusí být vždy jen vytvoření zisku. Je však nezbytné, aby za takovou činnost byl pobírán příjem (nebo aby tak bylo mezi smluvními stranami sjednáno). Je-li činnost vykonávána bezúplatně, pak nejde o ekonomickou činnost ve smyslu zákona o DPH.“*

Uvedl, že stejný názor zastává i Soudní dvůr a argumentoval rozsudkem C-89/81 *Hong Kong Trade Development Council* ze dne 1.4.1982, kde byl učiněn závěr, že podle čl. 4 směrnice 67/228/EEC (*dále jen „Druhá směrnice“*) se osobou povinnou k dani rozumí každá osoba, která se nezávisle a obvykle zabývá transakcemi patřícími k činnostem výrobců,

obchodníků a osob poskytujících služby, bez ohledu na to, jestli pro výdělek. Podle čl. 2 Druhé směrnice pouze služby poskytované za úhradu jsou předmětem DPH. Účelem Druhé směrnice je odstranit prvky, které mohou vést k narušení hospodářské soutěže, a tak zajistit neutralitu v tom smyslu, že v jednotlivých zemích ponese obdobné zboží stejné daňové břemeno bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce. Nejsou-li služby poskytovány za přímou úplatu, není základ daně a služby tedy nejsou předmětem DPH. V takovém případě musí být poskytovatel služby přirovnán ke konečnému spotřebiteli, protože se nachází na konci výrobního a distribučního řetězce. Vztah mezi poskytovatelem a příjemcem takových služeb nespadá do žádné kategorie smluvních vztahů, které by měly být předmětem harmonizace daní k zajištění neutrality hospodářské soutěže, tyto služby mají proto jiný charakter, než zdanitelné transakce v rámci systému DPH, které předpokládají existenci ceny nebo úplaty. Dle citovaného rozsudku požadavek, aby zdanitelná plnění byla podmíněna platbou, potvrzuje i skutečnost, že ekonomické činnosti osob povinných k dani ve smyslu přílohy A odst. 2 prvního pododstavce Druhé směrnice, jsou nutně činnosti uskutečňované s cílem získání úhrady nebo úplaty, nebo u kterých je pravděpodobné, že za ně úhrada nebo úplata bude obdržena. Jsou-li služby ve všech případech poskytovány zdarma, nemůže být u nich podle čl. 8 Druhé směrnice určen základ daně. Nutnost úplaty je zřejmá také z čl. 12 Druhé směrnice, který stanoví povinnost osoby povinné k dani ke každému zdanitelnému plnění vystavit fakturu a vést účetnictví tak, aby byla umožněna kontrola daňovým úřadům, a předkládat každý měsíc přiznání obsahující informace požadované pro výpočet daně. Dle citovaného rozsudku osoba, která běžně poskytuje služby obchodníkům zdarma ve všech případech, nemůže být považována za osobu povinnou k dani ve smyslu čl. 4 Druhé směrnice. K činnostem, které z pohledu daně z přidané hodnoty nemohou být za ekonomickou činnost označeny se vyjádřil Soudní dvůr např. v rozsudku ze dne 29.9.2009, C-246/08, Komise proti Finské republice: „*V tomto ohledu je třeba uvést, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že v rámci systému DPH je předpokladem zdanitelných plnění skutečnost, že dojde k plnění mezi stranami, které zahrnuje ujednání o ceně nebo protihodnotě. Pokud tedy činnost poskytovatele spočívá výlučně v poskytování výlučně bez přímého protiplnění, neexistuje zdanitelný základ, a tato plnění tedy nepodléhají DPH.*“

Na základě rozsudku Soudního dvora ze dne 26.3.1987, C-235/85, Komise proti Nizozemskému království, žalovaný uvedl, že je nutno při posuzování plnění (přidané hodnoty) vycházet z objektivní povahy plnění (§ 2 ZDPH), tedy zda zboží bylo dodáno, či služba byla poskytnuta. Není rozhodující výsledek či účel transakce, popřípadě vůle zúčastněných stran. Podle uvedeného rozsudku je třeba na ekonomickou činnost nahlížet objektivně a výjimky musí být přesně definovány. Ekonomická činnost tak představuje velmi široký pojem, který je třeba vykládat spíše extenzivně než restriktivně. Z plnění podléhajících DPH jsou tak vyloučena zejména plnění, která ač jsou uskutečňována v rámci ekonomické činnosti, jsou plněními vyloučenými z legálního trhu či hospodářské soutěže, typicky krádež zboží či obchodování s omamnými látkami. Naopak není rozhodné, že plnění bylo poskytnuto v rozporu s vnitrostátním právem, popřípadě na základě jakého právního institutu bylo realizováno. Z důvodu odlišností právních řádů jednotlivých členských států Evropské unie není ani jiný přístup než objektivní hodnocení plnění možný (obdobně například rozsudek ze dne 11.6.1998, C-283/95, *Fischer*).

V části odůvodnění napadeného rozhodnutí nazvané „**Nárok na odpočet daně**“ (odst. 19 a 20) žalovaný uvedl, že má plátce nárok na odpočet DPH, pokud splní podmínky podle § 73 ZDPH a přijatá zdanitelná plnění použije v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění vyjmenovaných v § 72 ZDPH. Uvedl, že § 72 odst. 4 ZDPH upřesňuje, že nárok na odpočet daně v plné výši má plátce u těch přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění taxativně uvedených v § 72 odst. 2 ZDPH. Pokud by však plnění byla použita i pro plnění uvedená v § 75 odst. 1 ZDPH (přijatá plnění, u nichž nemá plátce nárok na odpočet daně), je podle § 72 odst. 4 věty druhé ZDPH povinen odpočet krátit. Pro posouzení, zda lze plátcí přiznat nárok na odpočet daně, je tedy v první řadě potřeba vyřešit otázku, zda vůbec byla přijatá zdanitelná plnění použita pro uskutečňování činností vyjmenovaných v § 72 odst. 2 ZDPH. Pokud by bylo zjištěno, že přijaté plnění nebude, byť jen z malé části, použito pro účely uskutečňování činností vyjmenovaných v § 72 odst. 2 ZDPH, je potřeba zjistit, jakým dalším způsobem byla přijatá zdanitelná plnění použita. Může nastat situace, kdy plátce použije přijatá zdanitelná plnění jak pro účely uskutečnění své ekonomické činnosti, tak i pro účely s ní nesouvisející. V takovém případě má plátce nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost, jak je uvedeno v § 72 odst. 5 ZDPH. Pokud však plátce u těchto plnění uplatní nárok na odpočet v plné výši, považuje se ta část plnění, kterou použil pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností, za dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) ZDPH nebo za poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH.

V části odůvodnění napadeného rozhodnutí nazvané „**K posouzení dané věci v rozhodnutích NSS**“ žalovaný citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10.10.2013, čj. 9 Afs 8/2013 a ze zrušovacího rozsudku Nejvyššího správního soudu a konstatoval, že dle Nejvyššího správního soudu nelze v daném případě veškerou žalobcovu činnost označit za ekonomickou ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Citoval rovněž z rozsudku tohoto soudu ze dne 3.9.2008, čj. 1 Afs 121/2008, že „*nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vzniká za současného splnění dvou podmínek: první z nich je skutečnost, že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, druhou podmínkou pak je fakt, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obrátu za vlastní zdanitelná plnění, a že je zde zároveň věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosahováno obrátu. Povinností toho, kdo požaduje od státu vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, je prokázat, že na jeho vrácení má právní nárok.*“

V části odůvodnění nazvané „**Skutkový stav zjištěný prvoinstančním správcem daně**“ (odst. 28-32) zopakoval žalovaný skutkový stav zjištěný prvostupňovým správním orgánem, jak je uveden výše.

B.

V části odůvodnění napadeného rozhodnutí nazvané „**Posouzení věci odvolacím orgánem a změna právního názoru**“ (odst. 33 – 41) se žalovaný zabýval na podkladě uvedeného právního rámce důvodností žalobcova požadavku na přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u plnění, která jsou v této právní věci předmětem posouzení. Tato část odůvodnění napadeného rozhodnutí je pro posouzení důvodnosti žaloby nejpodstatnější.

Nejprve je nutno připomenout, že podle § 78 odst. 5 s.ř.s. *právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán*. Obdobně podle § 110 odst. 4 s.ř.s. *zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí*. Krajský soud proto posuzoval nyní žalobou napadené rozhodnutí vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku ze dne 21.8.2014, čj. 9 Afs 36/2013-29.

Pro posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nebylo dle Nejvyššího správního soudu podstatné, že byl žalobce příjemcem dotací, neboť dotace byly pouhým zdrojem financování pro posuzovaná přijatá zdanitelná plnění. Nebylo tedy podstatné, z jakých prostředků byla přijatá zdanitelná plnění pořízena. Podstatným a zcela zásadním byl účel, pro který byla použita. V rámci nového rozhodování o odvolání bylo proto nutno rozebrat a zdůvodnit ve světle všech okolností případu, zda byla přijatá zdanitelná plnění použita pro uskutečnění žalobcovy ekonomické činnosti nebo zda byla být třeba zčásti použita pro účely s ekonomickou činností nesouvisející. Při tom bylo nutno objasnit vzhledem ke konkrétním skutkovým okolnostem, zda u žalobce šlo v posuzovaných případech o ekonomickou činnost. S odkazem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11.7.1991, ve věci C-97/90, *Lennartz*, bod 21, takové posouzení nemohlo spočívat jen v odkazu na § 5 odst. 2 ZDPH, který uvádí zákonnou definici pojmu ekonomická činnost. V rozsudku ze dne 1.4.1982, ve věci C-89/81, *Hong Kong Trade Development Council*, v bodě 11 Soudní dvůr ve vztahu pojmu „ekonomická činnost“ dovodil, že jde nutně o aktivity, které jsou vykonávány za účelem získání úplaty, resp. že jde o aktivity, za něž lze očekávat úplatu (nelze ji vyloučit), jelikož pokud by byly dané aktivity ve všech případech bezúplatné, nespádaly by do systému daně z přidané hodnoty. Zároveň však Soudní dvůr připustil, že ekonomická činnost může sestávat z řady po sobě následujících jednání, mezi nimiž mohou být i přípravné úkony či nabytí provozního majetku (viz rozsudek ze dne 14.2.1985, ve věci C-268/83, *Rompelman*, bod 22; rozsudek ve věci *Lennartz*, uvedený výše, bod 13; a ze dne 29.2.1996, ve věci C-110/94, *Intercommunale voor Zeewaterontziltling* [INZO]).

Podle § 68 odst. 3 správního řádu *se v odůvodnění rozhodnutí uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí*.

Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu není pokračováním správního řízení, a proto soud není oprávněn nahrazovat činnost správních orgánů odstraňováním pochybení, kterých se správní orgány ve správním řízení dopustily. Soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.). K tomu, aby tak mohl učinit, je nezbytné, aby napadené rozhodnutí bylo přezkoumatelné. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 19.2.2008, čj. 7 Afs 212/2006-74 (publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS), je potřebné, aby nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů byla vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. V rozsudku ze dne 4.2.2010, čj. 7 Afs 1/2010- 3, Nejvyšší správní soud uvedl, že přezkoumává-li soud napadené rozhodnutí, „*činí tak ovšem skrze jeho odůvodnění a nikoliv*

podle obsahu správního spisu, neboť jen toto rozhodnutí je v soudním řízení přezkoumáváno a jen vůči takovému rozhodnutí lze směřovat výtky žalobce. Není-li však z tohoto rozhodnutí zřejmé, jak věc rozhodující orgán uvážil, o jaké skutečnosti opřel svůj právní závěr, proč považuje důvody žadatele za liché, mylné nebo vyvrácené, je daňovému subjektu de facto znemožněno, aby mohl vůči tomuto rozhodnutí uplatnit relevantní žalobní body. Pokud by za tohoto stavu správní soud žalobou napadené rozhodnutí přezkoumal, nahrazoval by činnost správního orgánu a sám by zatížil své meritorní rozhodnutí nepřezkoumatelností“. Uvedené soud připomíná jednak proto, že z důvodů dále uvedených shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, a dále také proto, že Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku uzavřel, že nepřezkoumatelnost předchozího rozhodnutí o odvolání představovala vadu, která krajskému soudu bránila v přezkumu žalobních námitek (k tomu srov. bod 15. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8.3.2011, čj. 7Azs 79/2009-84, publikovaného pod č. 2288/2011 Sb. NSS). Krajský soud se tak dle Nejvyššího správního soudu dopustil toho pochybení, že přezkoumal správní rozhodnutí, které přezkumu nebylo vůbec schopno. Obdobně je tomu s odůvodněním nyní soudem přezkoumávaného napadeného rozhodnutí.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nejprve předeslal, že jsou v dané věci skutečnosti, které nebyly rozporovány prvostupňovým správním orgánem ani žalobcem, a to především fakt, že žalobce obdržel finanční prostředky z veřejného rozpočtu České republiky a z Evropských fondů na realizaci projektů. S tímto konstatováním žalovaného se soud ztotožňuje a konstatuje, že mezi účastníky nebylo sporu o tom, že byl žalobce příjemcem dotací, resp. že na základě příslušných dotačních titulů realizoval příslušné projekty.

Dále žalovaný konstatoval, že z žádostí o poskytnutí prostředků na projekty a z podmínek pro jejich poskytnutí vyplývá, že v souvislosti s realizací projektů nebude dosaženo žádného příjmu, jak je uvedeno u popisu jednotlivých projektů (viz str. 10-51 zprávy o daňové kontrole). K využití projektů pro veřejné účely se žalobce zavázal i v čestném prohlášení žadatele (viz str. 31 zprávy o daňové kontrole). K tomu soud uvádí, že žalobce v daňovém řízení, jak je zřejmé i ze zprávy o daňové kontrole a z vyjádření žalobce ke zprávě, tvrdil, že část plnění byla vázána na splnění dotačních podmínek, proto také byla poskytnuta bez úplaty a po ukončení realizace těchto projektů žalobce použil část tohoto plnění k plnění za úplatu včetně DPH. Právě proto bylo naprosto nezbytné, aby žalovaný již v této části odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl zcela konkrétně, jaké projekty žalobce realizoval na základě dotačních titulů a jaké označil jako projekty realizované následně po ukončení dotovaných projektů za úplatu. Toto rozlišení a žalobcem realizovaných plnění bylo nutno v odůvodnění napadeného rozhodnutí učinit proto, že žalovaný deklaroval, že vychází ze skutkového stavu zjištěného prvostupňovým správním orgánem, avšak toto rozlišení, které prvostupňový správní orgán akceptoval, neučinil a argumentoval toliko plněním uskutečněným na základě dotačních titulů. Pokud vycházel ze skutkového stavu učiněného prvostupňovým správním orgánem, bylo nezbytné v odůvodnění napadeného rozhodnutí jednotlivá plnění označit, byť jen rámcově z pohledu příslušného dotačního titulu, nikoli odkázat na popis jednotlivých projektů ve zprávě o kontrole, jak to učinil žalovaný.

Žalovaný se dále zaměřil na otázku, zda žalobce „v souvislosti s realizací projektů uskutečňoval ekonomickou činnost“. Základními důkazními prostředky, od kterých se jeho

posouzení odvíjelo, byly listiny o přidělení finančních prostředků, dotační tituly, bez kterých by projekty nebyly realizovány a „*nebyla by pořízena předmětná zdanitelná plnění*“. K tomu je nutno odkázat na již uvedené a zopakovat, že žalobce zde zcela nesrozumitelně uvádí, že by nebyla pořízena předmětná zdanitelná plnění, ale vzhledem k tomu, že dle tvrzení žalobce jsou zde plnění uskutečněná bez úplaty a plnění uskutečněná za úplatu, není z označení „*předmětná zdanitelná plnění*“ zřejmé, jaká plnění má žalovaný na mysli, jaká plnění takto označuje. To není srozumitelné ani z dalšího textu odůvodnění, kde je uvedeno: „*Označíme-li financování Projektů z dotací za pouhou formu úhrady plnění, kdy odvolatel nevynaložil své prostředky, ale tyto mu byly přiděleny z veřejných rozpočtů, resp. z fondů Evropské unie, není zdánlivě žádný jiný důvod, proč by měla být přijatá plnění posuzována ve vztahu k „dotaci“. Jedinou posuzovanou otázkou by tak zůstalo, zda odvolatel přijatá zdanitelná plnění použil pro uskutečňování ekonomické činnosti*. K tomu soud připomíná, že Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku konstatoval, že pro posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nebylo podstatné, že byl žalobce příjemcem dotací, neboť dotace byly pouhým zdrojem financování a nebylo podstatné, z jakých prostředků byla přijatá zdanitelná plnění pořízena. Soud se shoduje s žalovaným, že žalobcem přijatá zdanitelná plnění neměla být posuzována ve vztahu k dotaci, ale podstatným byl účel, pro který byla použita. V souvislosti s tím je nutno zopakovat, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí chybí označení jednotlivých projektů a v souvislosti s účelem, na který byly použity, chybí popis účelu, na který byly jednotlivé projekty použity, a to jak dle tvrzení žalobce, tak dle jejich posouzení žalovaným.

Účel použití přidělených finančních zdrojů žalovaný nalézal v dotačních titulech. Dle žalovaného „*jediným účelem, pro který byla přijatá plnění pořízena a poté použita, může být (při splnění smluvních podmínek) jejich použití pro realizaci projektů*“. K nutnosti provést hodnocení konkrétních skutkových okolností případu a na jejich základě zhodnotit a odůvodnit, zda se u žalobce jednalo o aktivity, které byly vykonávány za účelem získání úplaty, resp., že jde o aktivity, za něž bylo možno očekávat úplaty, žalovaný uvedl, že „*základním předpokladem ekonomické činnosti je, že je vykonávána za úplatu. Je-li činnost vykonávána bezúplatně, pak nejde o ekonomickou činnost ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty*. Dle žalovaného „*v daném případě byla přijatá zdanitelná plnění použita pro realizaci výstupů, požadovaných v dotačních titulech. Odvolatel tedy věděl, že pořizuje konkrétní plnění pro uskutečnění konkrétního úkolu (výstupu) a za splnění tohoto úkolu nebude přijímat žádnou úplatu. Odvolatel tak může být označen konečným spotřebitelem, protože se nachází na konci výrobního a distribučního řetězce*.“ Tento kategorický závěr žalovaného, že byla přijatá zdanitelná plnění použita pro realizaci výstupů, požadovaných v dotačních titulech, však nezahrnuje plnění dle tvrzení žalobce realizovaná nad rámec požadavků vyplývajících z dotačních titulů. Pokud měl žalovaný na mysli všechna žalobcem realizovaná plnění, tedy bez úplaty i následně za úplatu, pak toto není z citované části odůvodnění napadeného rozhodnutí zřejmé.

V souvislosti s tím, co již bylo uvedeno o nutnosti zcela přehledně uvést žalobcem realizované projekty a tyto rozlišit na projekty dle žalobce provedené bez úplaty a provedené následně za úplatu, považuje soud za zcela nesprávný názor žalovaného, že „*nebylo nutno vyjmenovávat jednotlivé výstupy z Projektů, vždy se však jednalo o takové výstupy, které měly sloužit veřejnosti především v regionu vymezeném v dotačních titulech. Je však nutno zmínit,*

že v některých případech se jednalo o hmatatelný výstup s delší dobou trvání (např. vybudování česko-bavorského poradenského a informačního centra pro venkov a zemědělství), jindy o odvysílání magazínu na TV Prima. Vždy však platilo, že výstupy dále konzumoval bezplatně neomezený okruh respondentů a všichni mohli získaných informací využít pro svoji další činnost, a to i takovou činnost, kterou lze pokládat z pohledu ZDPH za ekonomickou.“ Na základě uvedeného se lze toliko domnívat, že měl žalovaný na mysli žalobcem realizovaná plnění bez úplaty. Předmětem sporu mezi účastníky však je, zda měl žalobce nárok na odpočet DPH za plnění uskutečněná za úplatu.

Žalovaný předpokládal, „že dotační prostředky byly řádně vyčerpány a použity pouze takovým způsobem, jaký dokumenty o poskytnutí dotací umožňují. V tom případě odvolatel použil finance obdržené z veřejných rozpočtů České republiky a fondů Evropské unie na úhradu přijatých zdanitelných plnění, jejichž prostřednictvím měl naplnit předměty dotačních titulů. V této fázi, tj. ve fázi realizace, jak je potvrzeno i odvolatelem (např. na straně 32 Zprávy), nebyla uskutečněna žádná zdanitelná plnění.“ K tomu soud uvádí, že skutečnost, zda byly dotační prostředky řádně vyčerpány a použity pouze způsobem stanoveným v dotačních titulech, je pro posouzení nároku žalobce na odpočet DPH za následně uskutečněná zdanitelná plnění za úplatu zcela bezpředmětná. Navíc je nutno připomenout, že dotace byly pouhým zdrojem financování pro posuzovaná přijatá zdanitelná plnění. Žalobce nezpochybňuje skutečnost, že ve fázi realizace plnění uskutečněných na základě dotačních titulů neuskutečnil žádné zdanitelné plnění.

Dále žalovaný uvedl, že se ekonomickou činností podle ZDPH a judikatury tuzemských soudů i Soudního dvora rozumí soustavná činnost vykonávaná za úplatu, proto zmínil dva aspekty, a to soustavnost a úplatnost. S ohledem na požadavek Nejvyššího správního soudu (jde o aktivity, za něž lze očekávat úplatu nebo ji nelze vyloučit) a na „skutkový stav, popsáný např. ve Zprávě, musí odvolací orgán své vyhodnocení v bodech [33] až [37] uzavřít s tím, že posuzované aktivity, tj. realizace Projektů, nebyly činností vykonávanou za účelem získání úplaty. Nemůže se jednat ani o aktivity, u nichž by bylo možno očekávat úplatu.“ Žalovaný toto svoje vyhodnocení odůvodnil samotnou podstatou dotací a dotačními podmínkami, kdy v souvislosti s realizací projektů nebylo dosaženo příjmů. Toto je dle žalovaného „nesporný fakt a dokládá jej např. žádost odvolatele ze dne 29.6.2014, ve které dopředu avizoval, že v souvislosti s realizací projektu nebude dosaženo žádného příjmu (strana 31 Zprávy).“ Dle žalovaného „Směrnice sice připouští, že výsledkem ekonomické činnosti nemusí být vždy vytvořený zisk, je však nezbytně potřeba pobírat příjem nebo je nutno, aby tak bylo mezi smluvními stranami sjednáno. Protože byla přijatá plnění pořizována s naprosto jasným a konkrétním účelem užití pro potřeby Projektů, nepřichází v úvahu ani ta varianta, kdy by činnost nebyla za úplatu, ale teoreticky mohla být úplata alespoň očekávána. V daném případě by takové očekávání znamenalo, že odvolatel už dopředu kalkuloval s užitím poskytnutých finančních prostředků mimo sféru sjednaných podmínek.“ Dle názoru soudu se i do tohoto závěru žalovaného měla promítnout reakce žalovaného na argumentaci žalobce ohledně plnění prováděných za úplatu. Žalovaný měl zcela konkrétně označit, o jaká plnění se dle tvrzení žalobce mělo jednat, a ohledně nich odůvodnit, proč je nepovažuje za ekonomickou činnost žalobce. Závěr žalovaného je tak nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Dále žalovaný posoudil aspekt soustavnosti. Zde žalovaný zmínil, že žalobce prokazoval oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně doložením dokladů za zdanitelná plnění, která byla uskutečněna po skončení projektů. Žalovaný neuvedl, o jaká konkrétní zdanitelná plnění se jednalo, ale uvedl: „*Jednalo se např. o poskytnutí poradenství, zajištění pracovních jednání, atd. (viz Sdělení k odvolacímu řízení). Podle názoru odvolacího orgánu nelze takové náhodné užití výstupů Projektů považovat za soustavnou činnost. Odvolatel po úspěšně ukončené realizaci Projektů měl stejné podmínky k využití výsledků jako kterákoliv jiná osoba, která výstupy Projektů konzumovala.*“ Žalovaný tedy, aniž by bylo zřejmé, jaké konkrétní projekty poskytnuté následně žalobcem za úplatu hodnotí, označil tato plnění za náhodné užití výstupů projektů. Z odůvodnění není zřejmé, jakou činnost má žalovaný na mysli, když uvádí: „*Pokud činnost poskytovatele spočívá výlučně v poskytování výlučně bez přímého protiplnění, neexistuje zdanitelný základ, a tato plnění tedy nepodléhají DPH.*“ Obdobně není zřejmé, na základě jakých podkladů, resp. jakých plnění žalobce, dospěl žalovaný k závěru, že „*nebyl naplněn ani aspekt soustavnosti, protože se nejednalo o cílené pořízení prostředků za účelem jejich využití pro uskutečnění plnění za úplatu, ale naopak se jednalo pouze o náhodné výstupy, které odvolatel cíleně zpětně přiřadil pořízeným prostředkům.*“ Z důvodu absence označení konkrétních plnění nelze posoudit správnost závěru žalovaného o nenaplnění aspektu soustavnosti jako jedné z podmínek pro označení zdanitelných plnění za ekonomickou činnost.

Dle žalovaného: „*Činnost odvolatele nelze označit ani za počáteční přípravu, jako jednu z fází ekonomické činnosti, neboť podle SDEU se v přípravné fázi jedná o taková zdanitelná plnění, která jsou pořízována pro účely pozdějšího uskutečňování ekonomické činnosti. ... předmětná plnění byla pořízena za účelem realizace Projektů, jehož výstupy byly poskytnuty uživatelům zdarma. Přípravnou fází činnosti (nikoli ekonomické) zde bylo zakoupení přístrojů, příprava magazínu pro televizní vysílání, atd. a závěrečnou fází bylo vlastní splnění úkolů z dotačních titulů. Takováto kompletní činnost nemůže být současně posouzena jako počáteční fáze jiné, tentokrát ekonomické, činnosti, neboť přijatá plnění nebyla v realizační fázi cíleně zakoupena za účelem pozdějšího uskutečňování ekonomické činnosti. NSS ve svých rozsudcích opakovaně zdůrazňuje, že mezi přijatými zdanitelnými plněními a uskutečněnými zdanitelnými plněními je nutná zároveň věcná a časová souvislost. Takovou souvislost odvolací orgán v daném případě nenalezl.*“ Rovněž správnost závěrů zde uvedených nelze přezkoumat, neboť není zřejmé, jakou konkrétní činnost měl žalovaný na mysli.

Závěrem pak žalovaný odůvodnil, že změna právního názoru spočívá v posouzení činnosti, kterou žalobce uskutečňoval. Dle žalovaného Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku odmítl závěry, kdy odvolací orgán dovodil s použitím analogie legis metodu krácení nároku na odpočet daně. Základní podmínkou, kterou je podle Nejvyššího správního soudu nutno splnit pro to, aby bylo o užití analogie legis vůbec možno uvažovat, je skutečnost, že na posuzovanou situaci nedopadá žádné zákonné ustanovení. Podle názoru žalovaného „*není nutno a ani možno hledat způsob, jakým by byla nějaká část uplatněného nároku na odpočet daně odvolateli zachována. Odvolatelova činnost při realizaci Projektů byla po aplikaci příslušných ustanovení ZDPH, s ohledem na závěry NSS i na závěry SDEU v rozsudcích v obdobných věcech, označena jako činnost bezúplatná.*“ Závěr žalovaného proto byl, že „*v případě realizace Projektů neprováděl odvolatel ekonomickou činnost ve smyslu ZDPH.*“

Protože byla přijatá zdanitelná plnění použita pro splnění cílů realizace dotačních projektů, a nikoli pro uskutečňování odvolatelovy ekonomické činnosti, nemohl mít odvolatel nárok na odpočet daně podle ustanovení § 72 ZDPH.“ I zde je nutno namítat, že není zřejmé, jaké konkrétní projekty má žalovaný na mysli a jak se vypořádal s námitkou žalobce uplatněnou v daňovém řízení, že plnění prováděná následně za úplatu byla ekonomickou činností.

C.

Ke změně právního názoru se vyjádřil žalobce (odst. 42-46 napadeného rozhodnutí). Současně s vyjádřením předložil kopie dvaceti paragonů a daňových dokladů, na kterých je jako předmět zdanitelného plnění uvedeno buď půjčení DVD nebo prodej DVD. Doklady byly vystaveny v období od listopadu 2008 do dubna 2012. Cena za půjčení jednoho DVD je 20,- Kč, prodáváno bylo jedno DVD za 125,- Kč (vše včetně DPH). Žalobce namítal, že žalovaný nezohlednil zrušovací rozsudek Nejvyššího správního soudu a účelově z něj vybral pouze některé pasáže. Dle zrušovacího rozsudku Nejvyššího správního soudu měl žalovaný provést hodnocení konkrétních skutkových okolností každého jednotlivého případu nebo provést další dokazování. Dle žalobce měl žalovaný vycházet nejen ze skutkového stavu popsaného ve zprávě o kontrole, ale i z protokolů a dalších vyjádření žalobce v průběhu řízení, neboť z těchto materiálů je zřejmé, že se jednalo o ekonomickou činnost. Odvolací orgán okruh důkazů značně zúžil, což je v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, proto žalobce předložil uvedené daňové doklady, ze kterých je zřejmé využití televizních magazínů pro ekonomickou činnost žalobce. Dle žalobce jsou vstupy sice pořizovány pro účely projektu, ale vždy je současně zvažováno jejich další využití. V té souvislosti žalobce odkázal na příručky pro žadatele a příjemce dotace. Žalobce namítal, že neobstojí závěr žalovaného, že není splněna podmínka soustavnosti, když např. u televizních magazínů je evidentní jejich souvislost s prodejem nebo zapůjčením DVD. Žalovaný si bez dalšího dokazování učinil právní názor, čímž porušil ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu a z textu Seznámení není patrné, proč žalovaný změnil právní názor, když nepředložil žádné nové důkazní prostředky. Tím, že žalovaný neprovedl hodnocení konkrétních skutkových okolností případu a rozbor jednotlivých zdanitelných plnění, nepostupoval v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Uvedenými námitkami žalobce se žalovaný zabýval v další části napadeného rozhodnutí (odst. 47-51). Uvedl, že žalobce ve vyjádření neuvádí, které pasáže má na mysli, a jak jsou účelové pouze pro řešení věci žalovaným. Žalovaný odkázal na právní základ, ve kterém cituje závěry Nejvyššího správního soudu ze zrušovacího rozsudku, které lze zjednodušeně vyjádřit tak, že původní napadené rozhodnutí obsahuje zákonem nepodloženou konstrukci mechanismu krácení nároku na odpočet daně, proto je nutno provést hodnocení konkrétních skutkových okolností nynějšího případu a zabývat se účelem, pro který byla přijatá plnění použita. Toto stanovisko Nejvyššího správního soudu je pro žalovaného závazné. K tomu soud uvádí, že zde žalovaný deklaroval, že mu byla zrušovacím rozsudkem Nejvyššího správního soudu uložena povinnost, že je nutno provést hodnocení konkrétních skutkových okolností nynějšího případu a zabývat se účelem, pro který byla přijatá plnění použita. Jak je však zřejmé z výše uvedeného, žalovaný této povinnosti nedostál.

Žalovaný zopakoval, že základními skutkovými okolnostmi, kterými se podle závěrů NSS zabýval, jsou dotační tituly, přijatá zdanitelná plnění, ze kterých žalobce uplatnil nárok na odpočet daně a uskutečněná zdanitelná plnění, kterými odvolatel dokládá použití přijatých plnění pro ekonomickou činnost. K tomu soud uvádí, že se toto tvrzení žalovaného nezakládá na pravdě. Jak již bylo uvedeno, žalovaný se nezabýval konkrétními přijatými zdanitelnými plněními a konkrétními následně uskutečněnými zdanitelnými plněními žalobce, ze kterých žalobce uplatnil nárok na odpočet daně ani konkrétně uskutečněnými zdanitelnými plněními, kterými žalobce dokládal použití přijatých plnění a tvrdil, že tato jsou jeho ekonomickou činností. K odůvodnění námitky žalobce v tom směru nepostačuje, že žalovaný uvedl, že „v bodu [30] Seznámení odkázal na Zprávu, ve které jsou podrobně popsány jak dotační tituly, tak přijatá zdanitelná plnění, i k nim odvolatelem přiřazená uskutečněná plnění. S odvolatelem byla Zpráva řádně projednána a není proto nutno přepisovat do tohoto rozhodnutí veškerá zjištění (Zpráva má 79 stran). Hodnota ve Zprávě popsaných finančních dotací činí více než 11 milionů Kč, z toho převážnou část, cca 9 milionů Kč náleží projektu „Perspektivy Evropy“. Předmětem přijatých plnění jsou např. nákup kancelářských potřeb a mobilů, zřízení internetových stránek, telekomunikační služby, inzerce, ověření čerpání prostředků z dotace, atd. Největší položkou z přijatých plnění je vytvoření a odvysílání televizních pořadů – téměř 9 milionů Kč. Této položce je věnována ze strany odvolatele největší pozornost, a protože je zmíněna i v Odvolání, bude se jí odvolací orgán věnovat v rámci vypořádání se s odvolacím důvodem.“ Žalovaný trval na závěru, že nebyla splněna podmínka soustavnosti ekonomické činnosti. Uvedl, že provedl rozbor žalobcovy činnosti a dospěl k závěru, že v případě realizace projektů neprováděl ekonomickou činnost a změna právního názoru spočívala právě v tomto posouzení žalobcovy činnosti.

Dále žalovaný uvedl, že „vycházel při svém hodnocení ze základních skutkových zjištění, a není možné, aby k těmto zjištěním odvolatel v současné době dokládal další skutečnosti. Odvolací orgán se přitom řídil závěrem NSS (viz bod [48]), provedl hodnocení konkrétních skutkových okolností případu, a není tedy pravdou, že porušil ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu, když si bez dalšího dokazování učinil právní názor. Jestliže závěr odvolacího orgánu je takový, že realizaci projektů neprováděl odvolatel ekonomickou činnost ve smyslu ZDPH, bylo by nadbytečné u každého přijatého dokladu popsaného ve Zprávě (cca 100 dokladů) provádět podrobnou analýzu věcné a časové návaznosti (viz bod [27]). Nad rámec svého hodnocení však odvolací orgán uvádí, že v případě některých plnění je naprosto evidentní, že byla užita toliko pro projekt samý. Např. doklad č. 206170 v celkové hodnotě 35.700,- Kč (viz strana 29 Zprávy), jehož předmětem zdanitelného plnění je ověření čerpání z prostředků dotace. Další doklady (kancelářské potřeby, telekomunikační služby) byly okamžitě spotřebovány, a jestliže byl shledán jejich nákup z dotačních prostředků oprávněným, byly tyto prostředky vynaložené pouze pro realizaci Projektů.“

Žalovaný uzavřel, že argumenty uvedenými ve vyjádření, ani důkazními prostředky předloženými s vyjádřením, nedošlo ke změně názoru, který vyjádřil v seznámení, že v případě realizace projektů neprováděl žalobce ekonomickou činnost ve smyslu ZDPH.

K odvolacím námitkám se žalovaný vyjádřil v další části odůvodnění napadeného rozhodnutí (odst. 53-56). Uvedl, že dostal závěrům Nejvyššího správního soudu. Především posuzoval, zda v případě realizace projektů šlo či nešlo o ekonomickou činnost a svůj názor

nezměnil ani na základě argumentů uvedených ve vyjádření. Uvedl, že na námitku, že je veškerá žalobcovy činnost ekonomickou činností, odpověděl již NSS tím, že zkoumání žalobcovy činnosti žalovanému uložil. Pokud by NSS činnost žalobce jako ekonomickou posoudil, jistě by to ve svém rozhodnutí uvedl. S tímto konstatováním žalovaného se soud neztotožňuje a má za to, že i v opačném případě, pokud by Nejvyšší správní soud posoudil činnost žalobce jako ne-ekonomickou, mohlo by být tvrzeno, že by to ve svém rozhodnutí také uvedl. Nejvyšší správní soud však činnost žalobce neposuzoval tak ani tak, ale uložil žalovanému při novém rozhodování o odvolání posoudit jednotlivá žalobcem uskutečněná plnění a ve světle všech okolností případu zdůvodnit svůj závěr o tom, zda byla či nebyla jednotlivá žalobcovy zdanitelná plnění použita pro uskutečnění žalobcovy ekonomické činnosti.

K námitce, že prvostupňový správce daně označil mylně plnění - TV magazíny a vytvoření internetových stránek - za plnění bez úplaty, přičemž se podle žalobce nejednalo z jeho strany o žádná plnění, ale pouze o vynaložení nákladů, k čemuž byl povinen na základě dotačních titulů, žalovaný uvedl, že tato námitka dokládá správnost závěru žalovaného, neboť žalovaný sám svoji činnost označuje jako realizaci dotačních titulů. Žalobce tvorbu TV magazínů zmínil i ve vyjádření, kde však již uvádí, že TV magazíny byly využity pro ekonomickou činnost tím způsobem, že pořídil z těchto magazínů DVD, které prodával či půjčoval. Podle odvolatele je tak zcela zřejmé využití TV magazínů pro jeho ekonomickou činnost. Žalovaný vyhodnotil argumentaci tvorbou TV magazínů v roce 2006 a využitím DVD v letech 2008 až 2012 jako účelovou, svědčící o tom, že sám žalobce nemá jasno v tom, jakou činnost realizací projektů prováděl. K tomu soud uvádí, že rovněž tento svůj závěr o tvrzení žalobce žalovaný řádně neodůvodnil, když konstatování o účelovosti tohoto tvrzení žalobcem takovým odůvodněním není.

D.

Dle názoru soudu je z toho, co bylo již uvedeno zřejmé, že žalovaný v rámci nového rozhodování o odvolání nepostupoval tak, jak mu uložil ve zrušovacím rozsudku Nejvyšší správní soud. Nerozebral jednotlivá žalobcem uskutečněná plnění, zejména zcela konkrétně plnění uskutečněná následně za úplatu, a ve světle všech okolností případu přezkoumatelným způsobem nezdůvodnil svůj závěr o tom, že nebyla jednotlivá žalobcovy zdanitelná plnění použita pro uskutečnění žalobcovy ekonomické činnosti. Nevyhodnotil konkrétní tvrzení žalobce ke každému z konkrétně uplatněných výdajů ani důkazy k tomu předložené. Žalovaný pouze obecně tvrdil, že vychází ze zprávy o daňové kontrole. Pokud by tomu tak bylo, muselo by být žalovaným zohledněno, že zpráva o daňové kontrole obsahuje na základě konkrétních zjištění prvostupňového správního orgánu zcela konkrétní tvrzení žalobce k nim. Těmi se žalovaný konkrétním způsobem nezabýval. Žalovaný vycházel pouze z jakýchsi hypotetických premis, jako např. v bodě 38 napadeného rozhodnutí (viz výše třetí odstavec na str. 18), na základě kterých nelze dospět k závěru, že by přezkoumatelným způsobem hodnotil konkrétní plnění uskutečněná žalobcem, že by hodnotil, zda vůbec či v jakém rozsahu žalobce činil jiné úkony, resp. poskytoval jiná plnění, než plnění související s realizací dotací. Žalovaným nebyl přezkoumatelným způsobem odůvodněn jeho závěr, že se v každém z posuzovaných případů nejednalo o ekonomickou činnost žalobce.

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*. Podle § 92 odst. 7 daňového řádu *správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise*.

Nejvyšší správní soud dospěl ve zrušovacím rozsudku k jasnému závěru, že je povinností žalovaného v rámci nového rozhodování o odvolání posoudit v každém jednotlivém případě účel použití zdanitelného plnění v návaznosti na ustanovení § 72 a násl. ZDPH. Bylo tedy povinností žalovaného toto konkrétní hodnocení provést a pro své závěry obstarat důkazy a tyto konkrétním způsobem hodnotit. Žalovaný měl k dispozici důkazy shromážděné v dosavadním daňovém řízení. V daňovém řízení navrhoval provedení určitých důkazů také žalobce. Proto měl žalovaný důkazy žalobcem předložené zhodnotit, či odůvodnit, proč tyto za důkazy nepovažuje. Bylo také možné vyzvat žalobce, aby ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu uskutečnění konkrétních plnění doložil. Pokud jde o nárok na odpočet daně, jde o daňovou výhodu, o oprávnění daňového subjektu tento nárok uplatnit, nikoliv o jeho povinnost. Je proto na daňovém subjektu, který chce tuto daňovou výhodu uplatnit, aby vedl a v případě nutnosti doložil zejména evidenci plnění, která nejsou zdanitelnými plněními. Hodnocení důkazů však v odůvodnění napadeného rozhodnutí není. Odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje pouze obecné posouzení předmětu sporu bez odkazu na konkrétní důkazy, bez toho, že by se žalovaný vypořádal s konkrétními tvrzeními žalobce s žalobcem navrhovanými důkazy. Soud proto činí závěr, že je z těchto důvodů napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Pokud dospěl žalovaný k jinému právnímu názoru, byl povinen umožnit žalobci ve vztahu k tomuto právnímu názoru uplatnit svá tvrzení a navrhopvat důkazy. Předložil-li žalobce spolu s vyjádřením ke změně právního názoru k důkazu určité listiny, byl žalovaný povinen se těmito důkazy zabývat, ať již ve smyslu jejich hodnocení, či ve smyslu přezkoumatelného odůvodnění, proč tyto důkazy neprovede. Zcela nepřípustný je závěr žalovaného, resp. hodnocení žalobcem předložených důkazů, uvedený v bodě 50 napadeného rozhodnutí: „*Jak je již uvedeno v bodu [48], odvolací orgán vycházel při svém hodnocení ze základních skutkových zjištění, a není možné, aby k těmto zjištěním odvolatel v současné době dokládal další skutečnosti*.“ A rovněž tak závěr: „*Nebylo povinností odvolacího orgánu shromažďovat další důkazní prostředky a provádět v rámci tohoto odvolacího řízení další dokazování. Odvolatel si po celou dobu daňového řízení v dané věci byl vědom toho, že základní otázkou je prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně (viz např. protokol o ústním jednání čj. 93665/08/133930/2369 ze dne 18.11.2008). Prvoinstanční správce daně vyjádřil své konkrétní pochybnosti k odvolatelem předloženým daňovým dokladům, kterými byl prokazován nárok na odpočet daně. Jak uvedl i NSS (bod [30]), důkazní břemeno ohledně prokázání účelu použití dotovaných plnění nese vždy daňový subjekt*.“

V té souvislosti soud zmiňuje otázku tzv. opominutých důkazů, kterou se zabýval Ústavní soud například v nálezu ze dne 16.2.1995, sp.zn. III. ÚS 61/94 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). Ústavní soud zde dospěl k závěru, že „zákonem předepsanému postupu v úsilí o právo (zásadám spravedlivého procesu), vyplývající z Listiny základních práv a svobod (čl. 36 odst. 1), nutno rozumět tak, že ve spojení s obecným procesním předpisem (o. s. ř.), v řízení před soudem (obecným), musí být dána jeho účastníkovi možnost vyjádřit se nejen k provedeným důkazům (čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) a k věci samé, ale také označit (navrhnout) důkazy, jejichž provedení pro zjištění (prokázání) svých tvrzení pokládá za potřebné; tomuto procesnímu právu účastníka odpovídá povinnost soudu nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také - pokud jim nevyhoví - ve svém rozhodnutí vyložit proč, z jakých důvodů (zpravidla ve vztahu k hmotněprávním předpisům, které aplikoval a právním závěrům, k nimž na skutkovém základě věci dospěl) navržené důkazy neprovedl, resp. pro základ svých skutkových zjištění je nepřevzal (§§ 153 odst. 1, 157 odst. 2 o. s. ř.); jestliže tak obecný soud neučiní, zatíží své rozhodnutí nejen vadami, spočívajícími v porušení obecných procesních předpisů, ale současně postupuje v rozporu se zásadami vyjádřenými v hlavě páté (především čl. 36 odst. 1, čl. 38 odst. 2) Listiny základních práv a svobod, a v důsledku toho též i v rozporu s čl. 95 odst. 1 úst. zák. č. 1/1993 Sb. Tak zvané opomenuté důkazy, tj. důkazy, o nichž v řízení nebylo soudem rozhodnuto, případně důkazy, jimiž se soud při postupu podle § 132 o. s. ř. (podle zásad volného hodnocení důkazů) nezabýval, proto téměř vždy založí nejen nepřezkoumatelnost vydaného rozhodnutí (§§ 221 lit. c/, 243b odst. 1 al. 2 o. s. ř.), ale současně též jeho protiústavnost (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 95 odst. 1 úst. zák. č. 1/1993 Sb.“ Závěry Ústavního soudu mají obecnou platnost a jsou aplikovatelné také na řízení daňové. Pro účely daňového řízení lze dovodit povinnost vypořádat se s důkazními návrhy účastníků řízení například z ustanovení § 102 odst. 3 daňového řádu, podle něhož „v odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí“. Návrhem, se kterým je správce daně povinen se vypořádat je i návrh důkazní. Uvedené pochybení žalovaného je proto dalším důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

E.

Nedůvodným shledal soud stejně jako ve svém předchozím rozsudku ze dne 27.2.2013, čj. 57Af 8/2011-200, žalobní bod, jímž žalobce namítal, že správní orgány posoudily totožné skutkové otázky opačně.

Ze správního spisu vyplývá, že prvostupňový správní orgán v průběhu daňové kontroly zahájené 12.9.2008, přehodnotil své závěry a při ústním jednání dne 22.5.2009 (protokol o ústním jednání čj. 52017/091133930402369) žalobci sdělil, že jeho veškerá posuzovaná činnost byla činností ekonomickou podle § 5 odst. 2 ZDPH a že podle § 72 odst. 4 ZDPH má plátcе nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 ZDPH. Jednalo se o sdělení, které mělo podstatný vliv na posouzení uplatněného nároku na odpočet daně u přijatých plnění použitých pro realizaci projektů hrazených z veřejných prostředků. Procesním předpisem v době rozhodování o uvedeném sdělení byl zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“).

Podle § 55b ZSDP na žádost daňového subjektu nebo z úřední povinnosti může být rozhodnutí správce daně, které je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení, a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno. Shledá-li správce daně po přezkoumání rozhodnutí, že podmínky pro povolení tohoto přezkoumání nebyly splněny, přezkoumávané rozhodnutí potvrdí. Podle odst. 2 toto přezkoumání může být zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci. Tuto lhůtu nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav. Platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2006 ze dne 22.8.2006, čj. 77239/06/133910/3209, nabyl právní moci dne 26.9.2006.

K tomu soud uvádí shodně jako finanční ředitelství v předchozích napadených rozhodnutích, že byla podle ZSDP možnost použití mimořádného opravného prostředku časově omezena, proto nemohl správce daně při posuzování 2. čtvrtletí 2006 postupovat v souladu s ustanovením § 55b ZSDP, ačkoli je rozhodnutí správce daně stran daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2006 v rozporu s právními předpisy a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Na této situaci nelze změnit ani to, že daňový subjekt mohl být původním rozhodnutím správce daně pomýlen, i když pouze stran daňové povinnosti za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2006.

Současně soud okazuje na znění tehdejšího ustanovení § 2 odst. 1 ZSDP, podle něhož nebyl správce daně vázán vlastními rozhodnutími, byl vázán rozhodnutími soudu, případně jiných orgánů. Ustanovení § 28 odst. 1 ZSDP pak řešilo problematiku předběžné otázky, kterou byla taková otázka, která měla vzhledem k daňovému řízení samostatnou povahu a byl o ní oprávněn rozhodnout jiný státní orgán než správce daně, zároveň však byla důležitá a bez jejího rozhodnutí nebylo možné v daňovém řízení pokračovat, popř. rozhodnout. Správce daně mohl proto sám iniciovat, aby o předběžné otázce příslušný orgán rozhodl nebo z důvodu hospodárnosti a rychlosti řízení si pro účely daňového řízení učinit o takové předběžné otázce úsudek sám. Na základě uvedených ustanovení je nutno dospět k závěru, že správce daně nebyl v daňovém řízení za zdaňovací období 1., 3. a 4. čtvrtletí 2006 vázán závěrem učiněným v průběhu daňového řízení, při němž bylo posuzováno 2. čtvrtletí 2006. Navíc podle § 99 odst. 1 ZDPH je zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí a v souladu s § 40 odst. 4 ZSDP se daňové přiznání v případě, bylo-li zdaňovací období kratší než jeden rok, podávalo do 25 dnů po jeho uplynutí a podle § 40 odst. 14 ZSDP se skutečnosti rozhodné pro vyměření daně posuzovaly pro každé zdaňovací období samostatně. Daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně za konkrétní zdaňovací období, proto není vázán svým předchozím rozhodnutím, které bylo učiněno za jiné zdaňovací období. Uvedené odůvodnění postupu správce daně vychází zejména z nemožnosti uplatnit vůči rozhodnutí finančního úřadu o dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2006 mimořádný opravný prostředek, kterým byl v té době postup podle § 55b ZSDP.

Závěr

Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žaloba je důvodná. Soud proto podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. a věc vrátil v souladu s § 78 odst. 4 s.ř.s. žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem soudu.

VI. Náklady řízení

Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu a odměně advokáta stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen advokátní tarif). Zástupce žalobce, advokát, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se podle § 57 odst. 2 s.ř.s. částka odměny za zastupování zvyšuje o DPH vypočtenou podle zákona č. 235/2004 Sb. za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu, tj. 21 %.

Sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 advokátního tarifu 3.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč.

Odměna advokáta sestává ze 3 úkonů právní služby, a to za jeden úkon podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu (převzetí a příprava věci na základě nového rozhodnutí žalovaného) a dva úkony podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (podání žaloby a vyjádření k výzvě soudu), tj. včetně paušální částky 10.200 Kč (9.300 + 900). DPH z této částky činí 2.142 Kč. Odměna advokáta tak činí 12.342 Kč.

K odměně advokáta bylo připočteno 3.000 Kč za zaplacený soudní poplatek podle položky 18 bod 2. písm. a) Sazebníku poplatků, přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

Náklady řízení tak činí 15.342 Kč. K plnění byla podle § 64 s.ř.s. k § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. s ohledem na technické možnosti žalovaného správního orgánu stanovena třicetidenní lhůta, platební místo bylo podle § 64 s.ř.s. k § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. stanoveno k rukám advokáta žalobce.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.
(§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.)

V Plzni dne 18. října 2016

Za správnost: Kovářiková

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu