



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., v právní věci žalobkyně **skupiny registrované pod DIČ: CZ699002721** jednající svým členem Výzkumným ústavem pro chov skotu, s.r.o., se sídlem v Rapotíně, Výzkumníků 267, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Němečkem, advokátem se sídlem v Šumperku, Blahoslavova 4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 18. 12. 2012, č. j. 7592/12-1301-800230, ve věci daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 18. 12. 2012, č. j. 7592/12-1301-800230, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku ve výši 13.696 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Jaroslava Němečka, advokáta se sídlem Šumperk, Blahoslavova 4.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou dne 18. 2. 2013 se žalobkyně domáhá přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě [jehož působnost přešla s účinností od 1. 1. 2013 podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Odvolací finanční ředitelství, s nímž je nadále jednáno jako s žalovaným dle § 69 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s.ř.s.)] ze dne 18. 12. 2012, č. j. 7592/12-1301-800230, jímž bylo rozhodnuto o zamítnutí odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Šumperku (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 7. 2012, č. j. 120598/12/398912800377, kterým byla žalobci stanovena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2012.

Žalobkyně činí nesporným skutečnost, že přijatá zdanitelná plnění byla hrazena z dotací a tato plnění byla použita pro výzkum a vývoj. Napadá však závěr daňových orgánů, že plnění dle předmětných dokladů jsou jen v některých případech používány i ke zdanitelným plněním. Žalobkyně tvrdí a dle svého názoru i prokázala, že plnění jsou ke zdanitelným plněním použity ve všech případech a že veškeré dotace použila v souladu se svým předmětem podnikání na výzkum a vývoj, tedy na ekonomickou činnost dle § 72 odst. 2 a 4 ZDPH.

Žalobkyně napadá závěr odůvodnění žalovaného, že z předmětných smluv je zřejmé, že cílem poskytnutí dotace (podpory) je příslušný projekt výzkumu a vývoje, specifikovaný ve smlouvě, tzn. jeho řešení. Žalobkyně s tímto závěrem nesouhlasí, když tvrdí, že je podnikatel, cílem jejího podnikání není zkoumat pouze pro dosažení řešení, ale zkoumat tak, aby aplikovatelným výzkumem a vývojem dosáhla takové výsledky, které zpeněží, tedy dosáhne zisku. Průběh výzkumu a vývoje není samostatnou činností jako takovou, jak tvrdí žalovaný, je součástí podnikání žalobkyně jako celku, neboť bez tohoto výzkumu by žalobkyně nedosáhla zdanitelné plnění, tedy zisk. Žalobkyně v souvislosti se svojí úvahou poukazuje na rozsudek zdejšího soudu 22 Af 59/2010, v němž bylo uzavřeno, že veškerá činnost žalobkyně je ekonomická, přesto žalovaný nadále tvrdí, že část této činnosti není předmětem daně, protože je konána ve veřejném zájmu, a požadovala po žalobci koeficient. S takovým tvrzením však žalobkyně nesouhlasí. Žalobkyně neprovádí výzkum pro výzkum ve veřejném zájmu, ale pro zisk. Dle názoru žalobkyně není podstatné, z jakých zdrojů výzkum financuje, když dotace jsou předmětem daně z příjmů tak, jako jakýkoliv jiný příjem.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby jako nedůvodné a plně odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dále ve svém vyjádření uvedl, že je rozhodné, zda žalobkyně prokázala splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně dle ustanovení § 72 odst. 5 ZDPH u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH. Žalovaný má za prokázané, že plnění dle předmětných dokladů byla využita jak pro plnění zdanitelná § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH, a to na základě žalobkynin doložených zdanitelných plnění v informaci ze dne 10. 5. 2012 k výzvě č. j. 41675/12/398912800377, resp. v protokolu o ústním jednání č. j. 105709/12/398933806351 ze dne 18. 6. 2012, tak i pro plnění, která nespádají pod příslušné ustanovení, tedy plnění, která nejsou předmětem daně, plnění pokrytá dotacemi. Žalovaný trvá na svém názoru, že pro správné posouzení nároku na odpočet daně

dle ustanovení § 72 odst. 1 a 5 ZDPH je třeba předmětnou činnost rozfázovat, když první celek je fází poskytnutí dotace nebo podpory na základě smlouvy a v ní vymezený cíl dotace/podpory a druhým celkem je následný výsledek projektu, aplikace získaných poznatků a jejich případné uvádění do praxe. Cílem výzkumu a vývoje dle předmětných smluv je najít řešení, nikoliv dosahování zisku. Následná možnost uplatnění „duševního vlastnictví“ (dle pojmu uvedeného žalobkyní) je ve smlouvách o poskytování dotace/podpory specifikována nikoliv ve vztahu k poskytnutým dotacím, nýbrž k situaci do budoucna, a to ve vztahu k využití výsledku výzkumu, nikoliv zdanitelných plnění. Za takto vymezených podmínek nelze aplikovat § 72 odst. 1 a 5 ZDPH.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že na základě místního šetření ze dne 8. 3. 2012 byl u žalobkyně výzvou zahájen postup k odstranění pochybností, v níž byla žalobkyně vyzvána k prokázání oprávněnosti nároků na odpočet daně za zdaňovací období leden 2012, přičemž byla vyzvána k prokázání oprávněnosti plného nároku na odpočet daně, a ke sdělení, která přijatá zdanitelná plnění byla hrazena z dotací, sdělení dotačního titulu a ke sdělení, zda poskytnuté dotace jsou nebo nejsou úplatou za činnost, na kterou byly poskytnuty.

Žalobkyně správci daně zaslala vyjádření, v němž odůvodnila, proč je toho názoru, že vznikem skupiny podle § 5a až 5c ZDPH zanikla většina osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně. Následně správce daně vyzval při ústním jednání žalobkyni znovu k doložení podání, které bude odpovědí na výzvu k odstranění pochybností, přijal žalobkyní doložené některé z uzavřených smluv, ta se zavázala kompletně písemně a přesně se vyjádřit k jednotlivým nárokům na odpočet daně. Žalobkyně zaslala své písemné vyjádření, které obsahuje opět tvrzení, že výzkumná činnost žalobkyně je prováděna s úmyslem k dosažení zisku, nikoli pouze ke krytí nákladů, tj. nikoli pouze k vyloučení ztrátovosti dané činnosti, a podrobné odůvodnění tohoto názoru žalobkyně. Žalobkyně ke každému dokladu s uplatněným nárokem na odpočet daně přiřadila číslo dotačního titulu nebo podpory s tím, že u projektů, u kterých má možnost prokázat uplatnění daně na výstupu = předmět duševního vlastnictví, uplatňuje odpočet, a u projektů, jejichž cíl je nevýzkumné povahy, neuplatňuje nárok na odpočet daně.

Dne 31. 5. 2012 vydal správce daně stanovisko, v němž uvedl, že s výjimkou dvou titulů (2B08069 a ME09081) žalobkyně neprokázala, že poskytnuté dotace či podpory jsou úplatou za činnost, na kterou byly poskytnuty, s tím, že doložená vysvětlení neobjasňují, proč z těchto projektů byl uplatněn nárok na odpočet daně. Žalobkyně ke každému dotačnímu titulu nebo podpoře nedoložila, zda je, nebo může být úplata na výstupu. Žalobkyně dle správce daně neprokázala oprávněnost nároků na odpočet daně a to, že odpočet daně použije pro uskutečňování zdanitelných plnění s místem plnění mimo tuzemsko nebo k plnění finančním nebo k plněním, která nepovažují za dodání zboží nebo služeb ve smyslu ZDPH. Žalobkyně nedoložila a neprokázala správci daně použití koeficientu, tj., že je oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně v částečné výši, a proto stanovil oprávněný nadměrný odpočet v částce 374.655 Kč.

Následně žalobkyně doplnila další dokumenty dokládající dle jeho názoru stávající nebo budoucí zdanitelná plnění vztahující se k výsledkům jednotlivých výzkumných projektů. Správce daně zohlednil další dva a snížil oprávněný nadměrný odpočet na částku 368.034 Kč. Neuznání předložených smluv odůvodnil správce

daně tím, že z předložených smluv, které žalobkyně uzavřela s různými institucemi poskytujícími dotace nebo podpory jednoznačně vyplývá, že účelem těchto smluv bylo získání finančních prostředků zejména ke krytí nákladů spojených s konkrétním projektem výzkumu a vývoje. Žalobkyně jako řešitel nebo jako spoluřešitel projektu má prvořadý cíl řešit, popř. vyřešit předmět výzkumu a vývoje, a za to jí jsou při splnění podmínek tyto finanční částky poskytovatelem poskytnuty... Řešitel projektu je smluvně zavázán zveřejňovat informace o projektu a o získaných výsledcích projektu...Z předložených dotačních smluv za službu zveřejňování informací nevyplyvá žádná úplata...Z předmětných smluv ale vyplývá, že hodlá-li řešitel projektu výsledek projektu komerčně či jinak využít, je povinen požádat o stanovisko poskytovatele financí. Takové stanovisko ale správci daně nebylo doloženo. Nicméně ekonomická činnost za úplatu není výslovně zakázána. Otázka konkrétní ekonomické činnosti řešitele projektu není ve smlouvách přímo specifikována...dle správce daně měla žalobkyně uplatnit pouze částečný nárok na odpočet daně, protože poskytuje bezúplatné plnění jak vyplývá ze smluv o poskytnutí dotace nebo podpory. Protože žalobkyně povinnost částečného nároku na odpočet daně nepřipustila a proto nestanovila výši odpočtu daně v částečné výši postupem podle § 75 ZDPH, správce daně nemá možnost tuto částečnou vší stanovit, nezbyvá správci daně než konstatovat, že žalobkyně nemá nárok na odpočet daně v plné výši tak, jak požadovala, protože nebyla oprávněna uplatnit plný nárok na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH.

Dne 2. 7. 2012 vydal správce daně platební výměr na DPH za leden 2012 s nadměrným odpočtem 368.034 Kč. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně odvolala, následně žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí, které žalovaný odůvodnil obdobně jako správce daně.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Ve skutkově totožné věci jiného subjektu téže skupiny již rozhodoval Nejvyšší správní soud, který ve svém rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013-42, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2944/2014, dospěl k závěru, že *je nutno rozlišovat poskytnutí a přijetí dotace na činnost plátce daně, které je pouhým převodem finančních prostředků od poskytovatele (donátora) jejímu příjemci a které skutečně není předmětem daně z přidané hodnoty, od poskytnutí dotace k ceně či poskytnutí peněžních prostředků jako úplaty za konkrétní zdanitelné plnění. Dotace k ceně či poskytnutí finančních prostředků (byť třetí osobou) za konkrétní plnění, se již za úplatu za zdanitelné plnění považuje.*

Nejvyšší správní soud dále doplnil, že *v projednávané věci není poskytnutí dotace úplatou za konkrétní zdanitelné plnění (dále jen „dotace“), nicméně tento dílčí závěr dle zdejšího soudu není relevantní pro posouzení rozsahu nároku na odpočet DPH u plnění, která příjemce dotace pořizuje z dotovaných prostředků od dalších osob, plátců DPH.*

Zákon o DPH v žádném ze svých ustanovení neomezuje výši nároku na odpočet DPH z pořízeného zboží či služeb pouze z důvodu, že tato plnění byla hrazena z dotací. Jinými slovy poskytnutí dotace na určitou činnost nemá samo

o sobě na výši DPH uplatněné příjemcem dotace u následně přijatých zdanitelných plnění žádný vliv.

Ostatně k obdobným závěrům dospěl také Soudní dvůr Evropské unie (viz. např. rozsudek ze dne 6. 10. 2005, ve věci: C-243/03 Komise Evropských společenství proti Francouzské republice nebo rozsudek ze dne 6. 10. 2005, ve věci: C-204/03 Komise Evropských společenství proti Španělskému království, popř. rozsudek ze dne 23. 4. 2009, ve věci: C-74/08 PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó kft proti Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály, všechna zde uváděná rozhodnutí Soudního dvora jsou dostupná na <http://curia.europa.eu>), který opakovaně konstatoval, že nelze stanovit ve vnitrostátním právu pravidlo, které by omezovalo odpočitatelnost daně z přidané hodnoty vztahující se na koupi zboží a služeb z důvodu jeho financování prostřednictvím dotací, jelikož by se jednalo o porušení povinnosti, které vyplývají z práva Společenství, a zejména z článků 17 a 19 tehdy platné šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dnes směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty).

Na úhradu prostřednictvím dotace je nutno hledět pouze jako na zdroj financování, přičemž pro výši uplatněného nároku je určující výhradně účel použití předmětného plnění. Tato premisa je dle Nejvyššího správního soudu v projednávané věci zcela zásadní. Použije-li se přijaté zdanitelné plnění výlučně na činnost podléhající dani [§ 72 odst. 2 písm. a) zákona o DPH], pak plátcí vzniká plný nárok na odpočet DPH 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. zákona o DPH, vztahující se k uplatnění nároku na odpočet daně. Nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH, 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 zákona o DPH), přičemž nárok na odpočet v plné výši dle § 72 odst. 4, věty první, zákona o DPH vzniká u přijatých zdanitelných plnění, která jsou použita výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 zákona o DPH.

V případě použití dotovaných plnění na činnost, která nemá povahu zdanitelných plnění, např. na výzkum prováděný výhradně pro výzkum samotný bez jakéhokoli komerčního využití jeho výsledků, nebude mít plátcé nárok na odpočet daně. Oproti tomu v případě, kdy z dotace bude např. financován vývoj očkovací látky, který bude plátcem „badatelem“ následně promítnut do vlastního ekonomického projektu určenému ke komerčnímu využití, je na místě umožnit odpočet DPH v plné výši. Od této situace je pak nutno odlišit případ, kdy plátcé dostane finanční prostředky za provedení konkrétního zdanitelného plnění, např. změnu ve složení určité očkovací látky, neboť takové poskytnutí finančních prostředků již nebude pouhým převodem finančních prostředků, ale úplatou za zdanitelné plnění, spočívající ve změně složení dané očkovací látky.

Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že důkazní břemeno ohledně prokázání účelu použití dotovaných plnění nese stěžovatel. Časový okamžik, ke kterému dojde k ekonomickému zhodnocení přijatých zdanitelných plnění, není pro uplatnění nároku na odpočet určující. V přiznání k DPH plátců, kteří přijímají dotace, může vznikat zdánlivě nelogická situace – přijatá zdanitelná plnění jsou díky dotacím navýšena,

a proto jsou nebo mohou být dlouhodobě vyšší než uskutečněná zdanitelná plnění, viděno optikou právě přiznání k DPH. Z hlediska ekonomické teorie má dotace (jako převod finančních prostředků) povahu kladné externality a může zvýšit efektivnost hospodářské činnosti příjemce dotace, a tím též vést ke zlepšení jeho budoucího hospodářského výsledku. S růstem efektivnosti by plátcí daně měli následně zákonitě dosahovat vyváženosti vstupů a výstupů, a tím také adekvátně lepších výsledků sald daně z přidané hodnoty.

Jednotlivec, který nabude zboží či služby pro účely ekonomické činnosti, tak činí jako osoba povinná k dani, i když toto zboží či služby nejsou okamžitě pro tuto ekonomickou činnost užity. Podle ustálené judikatury Soudního dvora pojem „ekonomická činnost může sestávat z řady po sobě následujících jednání, a mezi těmito jednáními přípravné úkony, jako nabytí prostředků pro provozování, musí být považovány za ekonomické činnosti“ (viz rozsudky Rompelman, uvedený výše, bod 22; Lennartz, uvedený výše, bod 13, a ze dne 29. února 1996, INZO, C-110/94, Recueil, s. I-857, bod 15, jakož i Fini H, uvedený výše, body 21 a 22). Kdokoliv, kdo uskutečňuje přípravné úkony, je tedy považován za osobu povinnou k dani ve smyslu tohoto ustanovení a má nárok na odpočet DPH (rozsudek Fini H, uvedený výše, bod 22).

Vzhledem ke skutečnosti, že právní názor a postup správních orgánů ve věci posouzení rozsahu nároku žalobkyně na odpočet DPH u plnění, která příjemce dotace pořizuje z dotovaných prostředků od dalších osob, plátců DPH, je v rozporu s výše uvedeným názorem Nejvyššího správního soudu ČR, a krajský soud neshledal žádný důvod pro odchýlení se od něj, zrušil krajský soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost [ust. § 78 odst. 1 písm. a) s.ř.s.]. Současně krajský soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (ust. § 78 odst. 4 s.ř.s.). Při novém projednání věci je žalovaný vázán právním názorem soudu (ust. § 78 odst. 5 s.ř.s.).

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého procesně úspěšné žalobkyni vzniklo vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení v celkové výši 13.696 Kč. Tyto náklady spočívají v: 1. soudním poplatku ve výši 3.000 Kč; 2. odměně advokáta ve výši 9.300 Kč za tři úkony právní služby – a to převzetí věci, sepsání žaloby a účast u jednání dne 17. 6. 2015 – dle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“), přičemž výše odměny za 1 úkon právní služby ve výši 3.100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT; 3. třech režijních paušálů po 300 Kč dle § 13 odst. 3 AT za provedené úkony právní služby, tj. 900 Kč; 4. náhradě za 4 půlhodiny promeškaného času ve výši 400 Kč dle § 14 odst. 3 AT, tj. 4 x 100 Kč; 5. cestovném ve výši 719 Kč, kdy zástupce žalobkyně cestoval ze Šumperka do Olomouce a zpět (128 km) automobilem, jehož spotřeba dle VTP činila v kombinovaném provozu 5,3 l motorové nafty/100 km dle metodiky ES2004/3, přičemž cena paliva činila 36,10 Kč/l a sazba základní náhrady činila 3,70 Kč/km (vyhl. č. 328/2014 Sb.), tj. 6,8 l x 36,10 Kč + 128 km x 3,70 Kč; 6. DPH z odměny a náhrad podle § 57 odst. 2 s.ř.s. ve výši 2.377 Kč (tj. 21 % z částky 11.319 Kč), neboť zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem uvedené daně. Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s.ř.s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o.s.ř.“) k rukám advokáta, který žalobkyni v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s.,

§ 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

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

V Olomouci dne 17. června 2015

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu