



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 Mgr. Ing. Veroniky Baroňové, v právní věci žalobkyně **Ing. P.B.**, zastoupené JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem se sídlem Plzeň, Hálkova 24, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 6.6.2012, č.j. 4257/12-1300-401706,

t a k t o:

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 6.6.2012, č.j. 4257/12-1300-401706, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 12.922 Kč, a to do 30-ti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Jiřího Dvořáka, advokáta.**

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadené rozhodnutí.

Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen také „žalovaný“) ze dne 6.6.2012, č.j. 4257/12-1300-401706 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Ostrově (dále jen „prvoinstanční orgán“) ze dne 26.9.2011, č.j. 70149/11/129970402325, tak že na dani

z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2010 byl nadměrný odpočet ve výši 85.032 Kč zvýšen na částku 90.768 Kč.“

II. Žaloba.

Žalobkyně žalobu uvedla tím, že se jako zemědělský podnikatel zabývá chovem koní, rostlinnou a živočišnou výrobou, a s tím souvisejícími službami jako je trénink koní, agroturistika apod. V souvislosti s touto svojí ekonomickou činností uplatňovala u přijatých zdanitelných plnění plný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Kromě vlastních koní trénuje žalobkyně i koně cizí, a to na základě smluvního vztahu s jejich majiteli. V rámci výchovy a tréninku koní (vlastních i svěřených) se zúčastňuje žalobkyně dostihů, které jsou základní a nutnou zkouškou výkonnosti koní a výsledky jsou pak jednak vodítkem pro další postup v tréninkovém procesu a také kritériem pro vyhodnocení činnosti podnikatele jako trenéra.

Žalobkyně žalobu odůvodnila dvěma žalobními body.

V prvním žalobním bodu žalobkyně namítala, že podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, má plátce nárok na odpočet daně v plné výši, pokud přijatá zdanitelná plnění použije v rámci svých ekonomických činností pro uskutečňování zdanitelných plnění, plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet, plnění s místem plnění mimo tuzemsko atd. První otázkou tedy je, zda činnost žalobkyně je ekonomickou činností, resp. zda konkrétně účast koní v dostizích má být v daném případě považována za ekonomickou činnost ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Ekonomická činnost je definována v § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty jako soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů. Start koní v dostizích je velice individuální záležitostí. Někteří koně běhají dostihy několikrát v sezóně, někteří pouze výjimečně, někteří vůbec. Sama o sobě tedy účast v dostihu postrádá prvek soustavnosti. Pokud však budeme považovat dostihy za součást dlouhodobé přípravy koně, směřující k dosažení co nejvyšší chovné hodnoty koně a navíc za jednu z mála objektivních možností vyhodnocení efektivnosti a výsledků tréninkové činnosti podnikatele, pak se zcela jednoznačně o ekonomickou činnost jedná. Druhou otázkou tedy je, zda žalobkyní přijaté finanční plnění spočívající v inkasování výhry v dostihu je zdanitelným plněním ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Základním cílem chovatele koní je dosažení zisku z prodeje samotného koně nebo z jeho působení v chovu. Chovatel koní dosahuje zisku i z činností souvisejících, tedy z činnosti trenéra koní. Obě činnosti v rámci procesu výchovy a tréninku jsou však dlouhodobou záležitostí, jejíž dílčí (vedlejší) součástí může být i účast koně v dostizích, a to bez ohledu na to, jestli kůň získá pro svého majitele nějakou finanční odměnu či nikoli. Pokud se však kůň umístí na dotovaném místě, je peněžitá odměna, kterou podnikatel obdrží, příjmem ze sportovní činnosti a je zdaňována podle § 7 zákona o daních z příjmů. Z tohoto důvodu musí být u plátců daně z přidané hodnoty přijatá odměna (cena) považována za zdanitelné plnění. Žalobkyně proto z přijatých výher v dostizích přiznávala a odváděla daň z přidané hodnoty na výstupu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je podstatná jeho přiřaditelnost k uskutečněným plněním, u

nichž vzniká nárok na odpočet daně, a to v okamžiku, kdy je tento nárok na odpočet daně uplatňován v daňovém přiznání. S tím žalobkyně souhlasí, ovšem už nelze souhlasit s tvrzením žalovaného, že v daném případě bylo zjištěno, že přijatá zdanitelná plnění byla v okamžiku uplatnění nároku na odpočet daně určena pro využití a také využita v rámci ekonomické činnosti, u níž nelze uplatnit plný nárok na odpočet daně. Za tuto činnost považuje žalovaný právě účast v dostizích. K tomu je třeba uvést, že bez ohledu na účast koní v dostizích jsou vynakládány náklady na výchovu a výcvik (trénink) koní právě za účelem jejich budoucího zpeněžení, ať už tedy jejich prodejem, využitím v chovu a prodejem hříbat, využitím k agroturistice nebo hypoterapii apod. Všechna přijatá zdanitelná plnění (vykázaná v přiznáních k dani z přidané hodnoty) budou tedy v budoucnu vždy využita k uskutečnění zdanitelných plnění (popř. v případě exportu pak k plněním osvobozeným, s nárokem na odpočet daně). Přijatá zdanitelná plnění se nijak výrazně neliší u koní, kteří se pravidelně účastní dostihů od koní, kteří dostihy neběhají. Denní péče je stejná a není možné v této souvislosti koně nějak kategorizovat. Přijatá zdanitelná plnění jsou charakteru režijních nákladů, které musí souviset i s příjmy, které by podle žalovaného neměly být předmětem daně z přidané hodnoty. Žalobkyně je přesvědčena o tom, že správci daně její nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zkrátí (s odkazem na popsany tvrzený daňový charakter výher) v rozporu se zákonem o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně dále konstatovala, že je sice přesvědčena o tom, že výhry v dostizích jsou zdanitelným plněním, ale i pro případ, že by tomu tak nebylo, neměl být její nárok na plný odpočet daně krácen. Oporou pro tento její názor je i ustálená judikatura Soudního dvora. Jak vyplývá z rozsudků Soudního dvora, nelze přijatá zdanitelná plnění vyloučit ze systému odpočtu daně z přidané hodnoty jen proto, že souvisejí s příjmy, které nejsou předmětem daně, ale je nutno vzít v úvahu, do jakých výstupů v rámci uskutečňování ekonomické činnosti plátce vchází jako nákladové položky. Soudní dvůr nepovažuje za rozhodující, že existuje věcná souvislost přijatých zdanitelných plnění a příjmů, které nejsou předmětem daně, ale že přijatá zdanitelná plnění tvoří součást nákladů na plnění, která předmětem daně jsou. Např. ve stanovisku generálního advokáta k případu C-408/98 je uvedeno: „Rozhodující je, zda vstup zatížený daní je nákladovou položkou zdanitelného výstupu a ne zda je nejbližší související transakce sama zdanitelná.“ V případě C-465/03 uvádí generální advokát: „Pro určení nároku na odpočet je irelevantní, zda transakce, s níž vstup nejbližší souvisí, spadá mimo rámec DPH z důvodu, že není dodáním zboží nebo poskytováním služeb.“ V obou případech se Soudní dvůr s návrhy generálních advokátů na rozsudek ztotožnil. Ačkoli Soudní dvůr připouští, že neexistuje přímá souvislost přijatých plnění s konkrétní zdanitelnou transakcí na výstupu, u níž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná, konstatuje ve všech případech, že náklady na tato plnění jsou součástí všeobecných nákladů podnikání jako celku a jako takové mají přímou souvislost s podnikáním. Ve všech případech považuje Soudní dvůr přijatá plnění a priori za režijní náklady či výdaje související s uskutečňováním ekonomické činnosti jako celku, aniž zjevně zkoumá nebo požaduje po osobách povinných k dani důkazní prostředky, že uvedená plnění s uskutečňováním ekonomické činnosti souvisí nebo jak byly do cen zdanitelných výstupů zahrnuty. Z judikatury Soudního dvora lze tedy dovodit závěr, že je třeba v zásadě posuzovat, zda plátce realizuje ekonomickou činnost či nikoliv. Realizuje-li ekonomickou činnost, pak má i u takovýchto přijatých plnění (režijních nákladů) nárok na odpočet, samozřejmě při respektování jeho krácení v souvislosti s případnými osvobozenými plněními na výstupu. Rozhodující je obecná souvislost s ekonomickou činností, nikoliv věcná souvislost s něčím konkrétním, co případně předmětem daně není. Správci daně „problém s daňovou povinností

žalobkyně“ vyřešili zákonem neupraveným způsobem tak, že „vypočítali“ nárok na odpočet daně v „poměrné výši“ za pomoci jakéhosi koeficientu. Takový postup je však za daných okolností nezákonný, neboť zákon o dani z přidané hodnoty, jak ve znění platném v kontrolovaném období, tak v současně platném znění, upravuje uplatnění nároku na odpočet daně v poměrné výši pouze ve dvou případech. Jednak při použití přijatých zdanitelných plnění jak pro ekonomickou činnost, tak pro činnosti nesouvisející s ekonomickou činností, a jednak v případě použití přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti pro plnění s nárokem na odpočet daně a zároveň pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvádí, že způsob krácení nároku na odpočet daně, respektive metoda tohoto krácení, je na rozhodnutí plátce a že žalobkyně byla několikrát vyzvaná k určení poměrného nároku na odpočet. Tento požadavek žalovaného však nemá žádnou oporu v zákoně. Žalobkyně předem nikdy neví, kteří koně se zúčastní dostihu a s jakým výsledkem. Kategorizace koní tak, jak to požadoval žalovaný, je nesmyslná a nereálná. Žalobkyně tím, že nesplnila nereálný požadavek správců daně, nikterak neporušila své povinnosti v daňovém řízení a její daňová povinnost nemohla být stanovena ani postupem podle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Ve druhém žalobním bodu žalobkyně namítala, že žalovaný rovněž neuznal uplatnění snížené sazby daně u služeb poskytovaných na základě smluv o zajištění provozu dostihové stáje. Součástí úplaty za tyto služby bylo ustájení koní, použití jízdní dráhy, tréninkové dráhy, výběhů, strojů a zařízení, přepravních boxů atd. Podle ustanovení § 47 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty se u služeb uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. U služeb uvedených v příloze č. 2 k zákonu se uplatňuje snížená sazba daně. V příloze č. 2 je pod položkou SKP 92 uvedeno mimo jiné: „...*použití sportovních zařízení krytých i nekrytých ke sportovním činnostem*...“ Žalovaný v napadeném rozhodnutí také uvádí, že snížená sazba daně by byla uplatněna v případě, že by sportovní zařízení využíval ke sportovním činnostem majitel koní, nikoli žalobkyně. Takto restriktivní výklad je nepřijatelný a nutno podotknout, že z citované přílohy č. 2 nic takového nevyplývá. Správci daně obou stupňů předmětnou otázku uplatnění snížené sazby daně uzavřeli tak, že u plnění poskytovaného v rámci smluv o zajištění dostihové stáje je „*hlavní službou*“ služba trenérská a vše ostatní je pouze vedlejší službou související se službou hlavní. S tímto nepodloženým závěrem pak spojili zdanění všech těchto plnění základní sazbou daně z přidané hodnoty. Tady je nutno podotknout, že v řízení bylo opakovaně prokázáno, že hlavní částí kalkulace ceny služby je část, připadající na náklady, vynakládané na údržbu a provoz sportovních zařízení a ty jsou podstatně vyšší než podíl vlastní trenérské práce žalobkyně. Daň byla tedy stanovena v této části daňové povinnosti v rozporu s objektivním skutečným stavem. Již samotné pojmenování smluvního vztahu jako „zajištění provozu dostihové stáje“ jasně determinuje jeho obsah a správce daně nijak nedokázal relevantním způsobem zpochybnit obsah smluvního vztahu tak, aby získal podklad pro stanovení daně odchylně od přiznání žalobkyně. Pro žalobkyni, jako poskytovatele plnění, je rozhodující zajištění velmi rozsáhlých aspektů provozu funkčního sportoviště, neboť bez něho by nemohla vykonávat trenérskou práci. Tím je podle názoru žalobkyně dáno, co je hlavní činností v předmětném vztahu.

V závěru žaloby žalobkyně shrnula, že prvoinstanční orgán i žalovaný nesprávně posoudili výhry ze sportovní činnosti jako plnění, které není předmětem daně, porušili ustanovení § 2, § 5 odst. 2 a § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neuznali nárok na

odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění v plné výši, porušili ustanovení § 72 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty, ke zkrácení nároku na odpočet daně použili nezákonný výpočet, porušili ustanovení § 72 odst. 4 a 5, § 75 a § 76 zákona o dani z přidané hodnoty, posoudili služby poskytované žalobkyni na základě smluv o zajištění provozu dostihové stáje jako plnění podléhající základní sazbě daně, porušili ustanovení § 47 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, nevyhodnotili důkazy ve vzájemných souvislostech (důkazy k prokázání jak charakteru výher v dostizích, tak důkazy k obsahu smluvních vztahů u plnění ze smluv zdaňovaných sníženou sazbou) a nepřihlédli k tomu, co při řízení vyšlo najevo, porušili ustanovení § 8 daňového řádu, nedbali toho, aby byly skutečnosti rozhodné pro závěry o daňové povinnosti zjištěny co nejúplněji, porušili ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu, neprokázali skutečnosti, které by je opravňovaly k použití nezákonného „odhadu“ formou koeficientu pro rozdělení základů daně pro různé režimy daně, porušili ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu a rovněž ustanovení § 98 daňového řádu, protože fakticky stanovili nezákonně pomůcku (tedy daň bez dokazování), podle které stanovili daň odlišně od řádně podaného daňového přiznání. Žalovaný sám pak tím, že v odvolacím řízení toleroval uvedená pochybení prvoinstančního orgánu a neodstranil je tím, že by napadené rozhodnutí změnil, zrušil nebo je vrátil k postupu podle § 113, ani je nedoplnil k odstranění vad řízení a zjištění relevantních skutečností k posouzení vlastní daňové povinnosti, porušil ustanovení § 115 a § 116 daňového řádu.

III.

Vyjádření žalovaného.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Ve vyjádření k žalobě k prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že k namítanému nesprávnému posouzení výher dosažených vlastními koňmi žalobkyně za umístění v dostizích žalovaný uvádí, že finanční příjem za umístění vlastního dostihového koně nelze považovat za úplatu přijatou v souvislosti s poskytováním služeb, a nelze tedy souhlasit s jejím názorem, že účast koně v dostihu je podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty poskytovanou službou za úplatu, tj. jedná se o uskutečněné zdanitelné plnění. Žalovaný v rozhodnutí dostatečně zdůvodnil, proč účast koně v dostihu nelze považovat za službu poskytnutou majitelem koně pořadateli dostihu a současně uvádí, že podle § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je služba v tomto případě poskytována pořadatelem dostihu majiteli koně, neboť je to právě majitel koně, který závod využívá jednak k ověření výkonnosti svého koně, a jednak k možnosti získat výhru za jeho umístění, přičemž majitel koně pořadateli dostihu za tuto službu hradí startovné. Je nutno uvést, že předmětem daně se podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty rozumí poskytnutí služby za úplatu, přičemž v případě účasti koně v dostihu vzniká smluvní vztah mezi pořadatelem dostihu jako osobou službu poskytující za úplatu a majitelem koně jako příjemcem služby. Majitelem koně tedy pořadateli dostihu žádná služba za úplatu poskytována není. Žalovaný v napadeném rozhodnutí posuzovat pojem „úplata“ na základě smluvního vztahu, co je předpokladem pro jeho posouzení, čemu musí odpovídat a jaká musí existovat vazba mezi poskytnutým plněním a úplatou. Žalovaný konstatuje, že účast koně v dostihu nezaručuje vlastníkovvi koně vyplacení finanční částky, a tím, že výplata výhry je vázána na umístění koně, jedná se o příjem nahodilý, kdy nárok na tuto částku vzniká při případném umístění koně v dostihu. Žalovaný

opakovaně uvádí, že ze strany žalobkyně jako majitelky koně účastnického se dostihu se o plnění uskutečněné ve prospěch pořadatele dostihu nejedná. Na tomto závěru nemůže nic změnit tvrzení žalobkyně, že příjem získaný za umístění koně v dostihu je předmětem daně podle § 7 zákona o daních z příjmů, neboť je nutno odlišit příjem definovaný tímto zákonem od úplaty definované v zákoně o dani z přidané hodnoty. Skutečnost, že chov dostihových koní je ekonomickou činností podle § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, žalovaný nikdy nezpochybnil a není mu zřejmé, kde z jeho strany došlo v tomto směru k porušení zákona. Žalovaný konstatuje, že z jeho strany nedošlo při hodnocení skutečností uvedených ve spisové dokumentaci k porušení § 2 a § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný dále uvedl, že z jeho strany nedošlo k porušení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť toto ustanovení stanoví, že plátce může uplatnit nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Žalobkyně uvádí, že přijatá plnění byla určena v rámci ekonomické činnosti pro chov koní, a to bez ohledu na skutečnost, zda se tito koně účastní dostihů či nikoliv, a tato ekonomická činnost se skládá z účasti koní na dostizích, jejich prodeje, poskytování reklamních služeb a služeb agroturistiky či hypoterapie, přičemž tuto skutečnost žalovaný nezpochybňoval. Žalovaný posuzoval skutečnost, zda jsou splněny v souladu s § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty v rámci ekonomické činnosti žalobkyně u přijatých plnění podmínky pro plný nárok na odpočet daně či nikoliv. Z obsahu napadeného rozhodnutí je zřejmý závěr, že ekonomická činnost žalobkyně zahrnuje činnosti, u nichž nárok na odpočet daně vzniká v plné výši, a současně zahrnuje činnost, u níž nárok na odpočet daně nevzniká, přičemž přijatá zdanitelná plnění jsou využívána obecně pro souhrn těchto činností. Činností, u níž nárok na plný odpočet daně nevzniká, je právě účast vlastních koní v dostizích, neboť výsledkem ekonomické činnosti žalobkyně, k němuž chov dostihových koní směřuje, může být i výhra získaná v souvislosti s umístěním vlastního koně v dostihu. Žalovaný již uvedl, proč výhra související s umístěním vlastního koně v dostihu nemůže být pokládána za uskutečněné zdanitelné plnění za úplatu. Z tohoto důvodu u přijatých plnění, která souvisí s přípravou a účastí vlastních koní žalobkyně v dostihu, plný nárok na odpočet daně nevzniká, neboť nejsou splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. K namítaným judikátům Soudního dvora č. C-408/98 a C-465/03 žalovaný uvádí, že z jejich obsahu lze skutečně dovodit skutečnosti tvrzené žalobkyní. Tyto judikáty však také konstatují, že plný nárok na odpočet daně u obecných výdajů lze uplatnit pod podmínkou, že všechny operace provedené daným subjektem v rámci jeho hospodářské činnosti představují zdanitelná plnění či plnění s nárokem na odpočet daně. Pokud by osoba povinná k dani uskutečnila současně plnění zakládající nárok na odpočet daně a plnění, které nezakládá nárok na odpočet daně, může být odečten pouze podíl daně připadající na hodnotu plnění zakládající nárok na odpočet daně. Pokud tedy mají být hodnocena přijatá plnění ve vztahu k ekonomické činnosti jako celku, je nutno posoudit, co je v případě žalobkyně cílem chovu dostihových koní. Tímto cílem není pouze prodej koní, ale i další činnosti, které žalobkyně sama uvedla, a to jak v průběhu daňového řízení, tak v podané žalobě. Pokud je tedy cílem její ekonomické činnosti mimo jiné účast koní v dostizích, na což tyto koně cíleně připravuje, je nutno uvést, že tímto cílem je nepochybně také získání výhry za dosažené umístění koně. Je-li tato operace v rámci ekonomické činnosti žalobkyně plněním, u níž nárok na odpočet daně nevzniká, a žalobkyní jsou uskutečňována také plnění s nárokem na odpočet daně, nelze v souladu s výše uvedenými judikáty učinit jiný závěr než ten, že žalobkyni u přijatých plnění souvisejících s ekonomickou činností jako celkem, nevzniká podle § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané

hodnoty plný nárok na odpočet daně. K namítanému porušení § 72 odst. 4 zákona o DPH žalovaný uvádí, že z prvé věty tohoto ustanovení vyplývá, že plátce má nárok na plný odpočet daně pouze v případě použití přijatých zdanitelných plnění pro plnění vymezená v § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. V průběhu daňového řízení bylo zjištěno, že přijatá plnění žalobkyní nejsou používána výhradně pro plnění vymezená v uvedeném ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Byla-li přijatá plnění tedy používána žalobkyní v kombinaci pro uskutečňování plnění s plným nárokem na odpočet daně a pro plnění, která nebyla předmětem daně, u nichž nevznikl nárok na odpočet daně, byla povinna uplatnit nárok na odpočet daně ve výši podílu odpovídajícím využití přijatých plnění pro plnění vymezená v § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Skutečnost, že žalobkyni bylo možno přiznat nárok na odpočet daně pouze v rozsahu, v jakém jsou přijatá plnění použita pro uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně, vyplývá i ze zmiňovaného judikátu C-465/03, který jednoznačně bez ohledu na to, o jaká plnění bez nároku na odpočet daně se jedná (osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně či plnění, která nejsou předmětem daně, u nichž nevzniká nárok na odpočet daně) stanoví, že nárok na odpočet daně lze s ohledem na využití těchto plnění v rámci ekonomické činnosti přiznat pouze ve výši podílu odpovídajícím plněním s nárokem na odpočet daně. Je nutno doplnit, že byla-li by připuštěna možnost uplatnění nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k činnostem částečně krytých finančními částkami získanými za umístění vlastních dostihových koní, které nejsou předmětem daně, docházelo by k porušení principu neutrality daně, neboť u žalobkyně by docházelo ke spotřebě plnění částečně nezatížených daní. Takovýto výsledek hospodářských operací by byl zcela v rozporu se základními cíli a smyslem systému daně a poskytoval by žalobkyni výhodu v systému fungování daně oproti ostatním plátcům, u nichž dochází u výstupů z jejich vlastní ekonomické činnosti k uplatnění daně na výstupu. K námitce týkající se nereálného požadavku správce daně k určení poměrného nároku na odpočet daně, je nutno uvést, že žalobkyně byla vyzvána rozhodnutím správce daně z 26. 5. 2011 ke stanovení poměru pro krácení odpočtu daně. Důvod pro stanovení poměru je uveden v odůvodnění tohoto rozhodnutí. Se skutečností, že tento požadavek nemá zákonnou oporu, nelze souhlasit, neboť je to v první řadě daňový subjekt, který v daňovém řízení prokazuje podle § 92 odst. 3 daňového řádu skutečnosti uvedené v daňovém přiznání. Současně § 92 odst. 4 daňového řádu umožňuje s ohledem na průběh řízení vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně k dispozici takové skutečnosti neměl, a proto vyzval žalobkyni ke sdělení poměru pro krácení nároku na odpočet daně včetně odůvodnění jeho výše. Bylo tedy na ní, jakým věrohodným způsobem tento poměr stanoví. K námitce, že žalobkyně nikdy předem neví, kteří koně se zúčastní dostihu a s jakým výsledkem, žalovaný uvádí, že při posuzování podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně je nutno vycházet z faktického stavu existujícího v době jeho uplatnění, přičemž při uplatnění nároku na odpočet daně lze vyjít i z reálného předpokladu, že přijatá zdanitelná plnění budou použita jak k plněním s nárokem na odpočet daně, tak k plněním bez nároku na odpočet daně. Žalobkyně tedy měla možnost stanovit nárok na odpočet daně na základě svých zkušeností, tj. např. kvalifikovaným odhadem, a proto její námitku nepovažuje žalovaný za důvodnou. Žalobkyně setrvala na svém tvrzení, že u přijatých zdanitelných plnění jí vzniká plný nárok na odpočet daně, což bylo v rozporu se zjištěným skutkovým stavem, a proto byl stanoven koeficient pro určení výše odpočtu na základě odpovědi žalobkyně, týkající se využití koní v rámci ekonomické činnosti s nárokem na odpočet daně a bez nároku na odpočet daně, jako jedna z

možných variant. K námitce, že daný způsob určení nároku na odpočet daně není možný, neboť zákon o dani z přidané hodnoty umožňoval pouze výpočet nároku na odpočet daně v krácené výši pouze postupem podle § 76, žalovaný uvádí, že z § 72 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty vyplývají dva závěry. Zaprvé, že nárok na odpočet daně u přijatých plnění, která nejsou využita výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, lze přiznat pouze v rozsahu, ve kterém jsou přijatá plnění použita pro uskutečnění plnění s nárokem na odpočet daně. Zadruhé, pokud jsou přijatá plnění použita jak pro plnění vymezená v § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, vzniká povinnost krátit nárok na odpočet daně způsobem upraveným v § 76 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný zdůrazňuje, že povinnost krátit nárok na odpočet daně podle § 76 zákona o dani z přidané hodnoty neplatí pro obě situace upravené § 72 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, ale pouze pro přijatá plnění použitá jak k uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, tak i pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Skutečnost, že byl stanoven koeficient pro určení výše podílu nároku na odpočet daně u přijatých plnění ve vztahu k ekonomické činnosti žalobkyně, která zahrnovala jak plnění vymezená v § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, tak plnění, která nebyla předmětem daně, a nevznikl u nich nárok na odpočet daně, tedy není porušením zákona.

Ke druhému žalobnímu bodu uvedl, že k námitce nesprávného vyhodnocení služeb poskytovaných na základě smluv o zajištění provozu dostihové stáje žalovaný uvádí, že při hodnocení poskytovaných plnění podle této smlouvy vycházel ze skutečného stavu. Z předmětu uvedených smluv je zřejmé, že žalobkyni jsou koně svěřováni do tréninku včetně jejich ustájení, přičemž ze smluv vyplývá, jaké typy služeb jsou poskytovány v rámci této činnosti. Podle obsahu uvedených smluv je cílem smluv jednoznačně příprava koně na dostih, což je i záměrem vlastníka koně. Lze odkázat i na tvrzení žalobkyně v jejím podání, neboť je zde uvedeno, že bez funkčního sportovního zařízení by trenérské služby nemohla poskytovat. Sportovní zařízení tedy slouží k výkonu trenérské činnosti žalobkyně, je prostředkem k její realizaci a jako takové je jednou z poskytovaných služeb, jejichž konečným cílem je příprava koně na dostih. Žalovaný v této souvislosti odkazuje na judikát Soudního dvora C- 41/04 Levob, na jehož základě dovodil, že rozhodující význam pro příjemce plnění má příprava koně na dostih na základě trenérské služby poskytované žalobkyni. Žalovaný uvádí, že nijak nezpochyboval obsah smluvního vztahu, ale naopak vyšel při hodnocení skutečného stavu přesně ze smluvních podmínek, přičemž s námitkou žalobkyně, že rozhodná pro posouzení smluvních podmínek a uplatnění sazby daně je skutečnost, že hlavní část kalkulované ceny tvoří náklady vynakládané na sportovní zařízení, se žalovaný dostatečně vypořádal v žalobou napadeném rozhodnutí. Žalovaný vycházel při posouzení uplatnění správné sazby daně z § 47 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a z přílohy č. 2 k zákonu o dani z přidané hodnoty, na jejichž základě byl učiněn závěr, že plnění podléhá základní sazbě daně.

K námitce, že v daňovém řízení nebyly hodnoceny důkazy ve vzájemných souvislostech a nebylo přihlédnuto k tomu, co vyšlo najevo, žalovaný uvádí, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že bylo při hodnocení důkazů přihlédnuto ke všem zjištěným skutečnostem a bylo vycházeno ze zjištěného skutečného stavu. Žalovaný si není vědom, že by z jeho strany došlo při hodnocení důkazů k porušení § 8 odst. 1 daňového řádu, a to jak v případě hodnocení finančních částek za umístění koní žalobkyně, u nichž učinil závěr, že

nejsou předmětem daně, tak v případě hodnocení smluvních vztahů týkajících se zajištění provozu dostihové stáje. Ve věci námitky týkající se § 92 odst. 2 daňového řádu, jejíž podstatou je, že nebyly zjištěny rozhodné skutečnosti co nejúplněji, žalovaný uvádí, že z obsahu žaloby nevyplývá, že by nebyl z jeho strany proveden některý z navržených důkazních prostředků žalobkyni nebo byl opominut některý z předložených důkazních prostředků. Z napadeného rozhodnutí je naopak zřejmé, že byl proveden v odvolacím řízení navržený výslech svědka, a to právě za účelem zjištění co nejvíce rozhodných skutečností pro hodnocení správnosti či nesprávnosti postupu žalobkyně podle zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný seznámil žalobkyni s hodnocením této svědecké výpovědi a poskytl jí v souladu s daňovým řádem možnost k navržení dalších důkazních prostředků. Tvzení žalobkyně, že ze strany žalovaného byl porušen § 92 odst. 5 a § 98 daňového řádu, neboť nebyly prokázány skutečnosti k použití koeficientu, žalovaný uvádí, že s důvody, na jejichž základě byl nárok na odpočet daně z důvodu nesplnění podmínek uvedených v první větě § 72 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty zkrácen koeficientem, se vypořádal jednak v žalobou napadeném rozhodnutí a jednak v předcházejících bodech 2) a 3) tohoto stanoviska. Žalovaný uvádí, že při stanovení koeficientu, jímž byl zkrácen nárok na odpočet daně, vycházel z tvrzení žalobkyně týkajícího se využití jednotlivých koní, přičemž toto vyjádření je obsahem spisové dokumentace a je na ně odkazováno v rozhodnutí žalovaného. V daňovém řízení byly zjištěny a prokázány skutečnosti, které v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu vyvracely správnost vedené evidence žalobkyní pro účely daně z přidané hodnoty, a to jak ohledně výše uplatněného nároku na odpočet daně, tak ohledně uplatnění sazby daně, přičemž rozhodné skutečnosti a jejich posouzení jsou obsahem rozhodnutí ze dne 6.6.2012. V daňovém řízení nebyla užitá právní domněnka či právní fikce, takže skutečnosti rozhodné pro jejich užití nebylo nutno prokazovat. Doručení všech písemností je zřejmé z obsahu spisové dokumentace. Rovněž nebylo nutno přistoupit ke stanovení daně za použití pomůcek podle § 98 daňového řádu, neboť k tomuto způsobu stanovení daně lze přistoupit v případě, kdy není možno stanovit daň dokazováním. Žalovaný má však za to, že v daňovém řízení byly zjištěny takové skutečnosti nezbytné pro stanovení výše odpočtu a daně na výstupu, aby daň bylo možno stanovit dokazováním. Nedošlo ani k porušení § 115 a § 116 daňového řádu.

IV.

Vyjádření účastníků při jednání.

Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních. K doplňujícímu dotazu předsedy senátu, k tvrzení žalobkyně uvedenému na straně 5 žaloby, že „v řízení bylo opakovaně prokázáno, že hlavní část kalkulace ceny služeb je část připadající na náklady vynakládané na údržbu a provoz sportovních zařízení a ty jsou v podstatě vyšší než podíl vlastní trenérské práce žalobkyně“ žalobkyně uvedla, že tvrzená skutečnost o prokázání hlavní části kalkulace ceny je prokázána v daňovém řízení předloženým účetnictvím. K doplňujícímu dotazu předsedy senátu k větě uvedené na str. 2 vyjádření žalovaného, že „činností, u níž nárok na plný odpočet daně nevzniká, je právě účast vlastních koní v dostizích, neboť výsledkem ekonomické činnosti žalobkyně, k němuž chov dostihových koní směřuje, může být i výhra získaná v souvislosti s umístěním vlastního koně v dostihu“, žalovaný uvedl, že pokud by v dostizích nebyly udělovány výhry, nebo žalobkyně výhry nedosáhla, byl by žalobkyni uznán plný nárok na odpočet daně a účast koní v dostizích by byla považována za ekonomickou činnost žalobkyně.

V.

Posouzení věci soudem.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

Soud shledal důvodným první žalobní bod.

Soud především neshledal důvodným závěr žalovaného, o který opřel svůj závěr o povinnosti žalobkyně krátit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, že *„výhra související s umístěním vlastního koně v dostihu nemůže být pokládána za uskutečněné zdanitelné plnění za úplatu“*.

Na základě ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty je předmětem daně z přidané hodnoty poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Podle § 14 odst. 1 věta první zákona o dani z přidané hodnoty se poskytnutím služby rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti.

Otázkou je, zda „majitel koně“ poskytuje „pořadateli dostihu“ službu a zda „výhra v dostihu“ je úplatou za tuto službu. Tedy slovy žalovaného, zda *„existuje mezi poskytovatelem a příjemcem plnění právní vztah, v jehož rámci dochází ke vzájemné výměně plnění“* či zda *„existuje přímá vazba mezi poskytnutým plněním a úplatou“*.

Svědék pan JUDr. Č., předseda dostihového soudu Jockey Clubu ČR, do protokolu o své svědecké výpovědi ze dne 21.2.2012, k dotazům týkajících se výher v dostizích, uvedl, že *„výše ceny pro koně umístěné v dostihu je známa předem, před startem dostihu, je součástí tzv. propozice dostihu. Všem majitelům startujících koní je propozice známá, neboť je Jockey Clubem ČR zveřejňována ve Věstníku Českého turfú a na internetových stránkách“*. K dotazu, *„zda se jednotlivé úplaty za výhry nebo umístění v dostihovém závodě sjednávají s majiteli koní, případně s trenéry, s každým z nich zvlášť a samostatně“*, svědek uvedl: *„Ne to je nesmyslné, jak jsem uvedl výše, cena z dostihu je známa dlouho před zahájením přihlášek koní do dostihu ze zveřejněné propozice“*. K dotazu, zda *„je umístění koně v dostihu podmíněno jeho účastí“*, svědek uvedl: *„Samozřejmě. Bez účasti v dostihu nelze cenu získat“*. K dotazu, zda *„je částka za výhru nebo umístění koně v dostihovém závodě výhrou loterijní“*, svědek uvedl: *„dle mého názoru ne, je to cena z úspěšné účasti koně ve výkonnostní zkoušce – dostihu, dle předem známých pravidel“*.

Z výpovědi svědka vyplývá, že „pořadatel dostihu“ v časovém předstihu před dostihem veřejně prohlašuje, že poskytne specifikovanou „výhru v dostihu“ tomu z „majitelů koní“, jehož kůň se v dostihu umístí na honorovaném místě.

Jedná se o jednostranný úkon „pořadatele dostihu“, který svojí povahou naplňuje zákonné znaky veřejné soutěže podle § 847 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník,

eventuálně znaky veřejného příslibu podle § 850 téhož zákona. Jak uvádí odborná literatura Jiří Švestka, Jiří Spáčil, Marta Škárová, Milan Hulmák a kolektiv Občanský zákoník I, II, 2. vydání, Praha 2009, 2361 s. „*Předmětem veřejné soutěže může být určité dílo či určitý výkon. Výkonem je pak třeba rozumět výsledek určité činnosti, který není zachycen ani na hmotném nosiči (např. sportovní výkon, umělecký výkon)*“. Umístění koně v dostihu sportovním výkonem zcela jistě je.

V téže literatuře, tentokrát na straně 2360 autoři uvádějí, že „*vyhlášením soutěže je vyhlášovatel zavázán (vznikly mu povinnosti); vyhlášovatel je povinen poskytnout cenu těm, kteří podle provedeného ocenění splnili podmínky soutěže. Právní vztah (práva a povinnosti) vzniká mezi vyhlášovatelem a konkrétními subjekty, kteří platně projeví vůli zúčastnit se veřejné soutěže. Právní vztah není založen smlouvou (oferta musí směřovat vždy vůči určitému subjektu; § 43a), ale jednostranným neadresným právním úkonem vyhlášovatele soutěže a jednostranným adresným právním úkonem soutěžícího, kterým projevuje vůli účastnit se veřejné soutěže. Soutěžící, který splní podmínky soutěže, má právo na určenou cenu (§ 848 odst. 1)*“.

Na základě právě uvedeného je nezbytné na shora uvedenou otázku odpovědět tak, že „*majitel koně*“ poskytuje „*pořadateli dostihu*“ službu, resp. činnost v podobě sportovního výkonu vymíněné kvality, a „*majitel koně*“ mu za tento sportovní výkon poskytuje „*výhru v dostihu*“, kterážto je úplatou za tuto činnost (službu). Mezi poskytovatelem a příjemcem plnění existuje právní vztah, v jehož rámci dochází ke vzájemné výměně plnění a mezi poskytnutým plněním a úplatou existuje přímá vazba, neboť jak vyplývá z ustanovení § 848 odst. 1 občanského zákoníku, vyhlášovatel soutěže je povinen poskytnout ceny vyhlášené veřejnou soutěží těm, kteří podle provedeného ocenění splnili podmínky soutěže určené pro udílení cen. Na „*výhru v dostihu*“ má totiž nárok pouze a jen ten, kdo se sportovním výkonem umístil na honorovaném místě, tj. předvedl výkon vymíněné kvality.

Jinou situací by byl případ, pokud by „*majitel koně*“ například obdržel „*výhru*“ za celoživotní činnost nebo se jednalo o „*výhru*“ v loterii, tedy k obdržení výhry by došlo bez bezprostředního vztahu ke konkrétnímu sportovnímu výkonu. V takovém případě by byly závěry žalovaného správné. O takovou situaci se však v případě žalobkyně nejednalo.

V obecné rovině se nejedná o nic, co by vybočovalo z běžné ekonomické činnosti „*pořadatelů dostihů*“ či „*majitelů koní*“. Čím vyšší „*výhru v dostihu*“ nabídne pořadatel dostihu „*majitelům koní*“, tím vyšší je pravděpodobnost, že jím vyhlášeného dostihu se zúčastní koně, kteří potencionálně předvedou kvalitnější sportovní výkon. Tato skutečnost je způsobila přilákat například více diváků, od nichž „*pořadatel dostihu*“ získá příjem v podobě vstupného. V dostihu úspěšní „*majitelé koní*“ získají „*výhru v dostihu*“ a umístěním svého koně v prestižním dostihu se potencionálně zvýší i hodnota jejich koní. I prostou účastí v takovém dostihu bez dosažení výhry se potencionálně zvyšuje hodnota koně, neboť tento získává další zkušenosti a je viděn například v úvahu přicházejícími kupci. Tuto skutečnost ostatně nerozporoval ani žalovaný, když při jednání soudu uvedl, že „*pokud by v dostizích nebyly udělovány výhry, nebo žalobkyně výhry nedosáhla, byl by žalobkyni uznán plný nárok na odpočet daně a účast koní v dostizích*“.

Je nezbytné uzavřít, že nemohlo dojít k žalovaným namítanému porušení principu neutrality daně, neboť není správným závěr, že „*částky získané za umístění vlastních dostihových koní, nejsou předmětem daně*“. Nebyla tudíž „*připuštna možnost uplatnění nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k činnostem částečně krytých finančními částkami, které nejsou předmětem daně*“.

Ač správní orgány nebyly oprávněny v případě žalobkyně přistoupit ke krácení odpočtu daně z přidané hodnoty, je vhodné se vyjádřit také ke správními orgány zvolenému způsobu krácení odpočtu.

Podle § 72 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2. Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak k uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2, tak i plnění uvedených v § 75 odst. 1, je povinen krátit odpočet daně způsobem uvedeným v § 76.

V případě, že „*přijatá zdanitelná plnění byla použita k činnostem částečně krytých finančními částkami, které nejsou předmětem daně*“, tj. nejedná-li se o případ uvedený v § 75 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, nemá daňový subjekt na základě ustanovení § 72 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně v plné výši. Má tedy nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši. Zákon o dani z přidané hodnoty ale nestanoví způsob krácení tohoto odpočtu. Je nezbytné si uvědomit, že tato skutečnost neznamená, že způsob krácení odpočtu je zcela na vůli daňového subjektu či správce daně. Jak je v právu tradiční, je k zaplnění této mezery v zákoně nutné hledat takové ustanovení, podle kterého by bylo možné postupovat analogicky. Tímto ustanovením je ustanovení § 76 zákona o dani z přidané hodnoty. Současně je nezbytné si uvědomit, že v případě zahájení daňového řízení ze strany správce daně, se většinou jedná o postup v době po skončení příslušného kalendářního roku. To platí dvojnásob pro žalobkyni, kdy šlo o zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2010. V této době již tudíž není vůbec na místě provádět jakékoli „*kvalifikované odhady*“ za účelem stanovení koeficientu podle § 76 odst. 1 až 6 zákona o dani z přidané hodnoty, ale je nezbytné striktně postupovat analogicky podle § 76 odst. 7 téhož zákona a provést vypořádání nároku na odpočet daně na základě již jasného okruhu zdanitelných plnění a plnění „*kteří nejsou předmětem daně*“ uskutečněných v předmětném zdaňovacím období.

Soud shledal důvodným také druhý žalobní bod.

Jak vyplývá z rozhodnutí Soudního dvora ze dne 27.10.2005 ve věci C-41/04 (Levob) je v případě jediného plnění, které je tvořeno souborem dílčích plnění a úkonů, je-li nezbytná konkrétní specifikace tohoto plnění, „*určit jeho převládající prvky*“. Přihlíženo přitom má být například k rozsahu, nákladům, délce trvání jednotlivých dílčích plnění a úkonů.

Určení převládajících prvků komplexního plnění je otázkou skutkovou. K jejímu posouzení je nezbytné znát faktický průběh smluvního vztahu, a proto bude zpravidla nezbytné provést řadu důkazů, které budou způsobit tento faktický průběh smluvního vztahu ozřejmit. Je samozřejmé, že tíha dokazování neleží na správních orgánech, nýbrž v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny

skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, na daňovém subjektu.

Ač v průběhu daňového řízení nebyl proveden žádný důkaz, který by byl způsobilý osvědčit faktický průběh smluvních vztahů žalobkyně na základě „smluv o zajištění provozu dostihové stáje“, učinil žalovaný pouze a jen na základě obsahu těchto smluv závěr, že „v daném případě ze smluv jednoznačně vyplývá, že koně jednotlivých majitelů jsou odvolatelce svěřováni do tréninku, to znamená, že hlavním cílem a zájmem jejich majitelů je příprava koní pro účast a umístění v dostizích. Při poskytování služby na základě uvedených smluv, která je označena jako provoz dostihové stáje, je hlavní službou služba trenérská spočívající v přípravě cizích koní pro sportovní závodění v průběhu dostihů“.

Na tomto místě je nezbytné konstatovat, že ze „smluv o zajištění provozu dostihové stáje“ nelze zjistit rozsah, náklady ani délku trvání jednotlivých dílčích plnění a úkonů. Bez znalosti faktického průběhu smluvního vztahu nelze zjistit, zda v případě žalobkyně byly převládajícími prvky služby podléhající základní sazbě, nebo naopak služby podléhající snížené sazbě daně z přidané hodnoty. Je tudíž nezbytné uzavřít, že závěr žalovaného nemá oporu v provedeném dokazování.

VI.

Rozhodnutí soudu

Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a vadu řízení (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VII.

Náklady řízení

Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a proto jí soud přiznal v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3.000 Kč a v odměně advokáta za úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), tj. převzetí a příprava zastoupení, úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d), tj. podání žaloby, a úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, tj. účast při soudním jednání. V době podání žaloby činila podle § 9 odst. 3 písm. f) a § 7 bod 5 advokátního tarifu sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 2.100 Kč. Za dva úkony právní služby tak žalobkyni přísluší náhrada ve výši 4.200 Kč. V době soudního jednání činila podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5. advokátního tarifu sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 3.100 Kč. Za tento úkon právní služby tak žalobkyni přísluší náhrada ve výši 3.100 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč. Za tři úkony právní služby tak soud žalobkyni přiznal náhradu ve výši 900 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupcem žalobkyně je advokát, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se

náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 1.722 Kč, náklady řízení tedy včetně daně z přidané hodnoty činí částku ve výši 12.922 Kč. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s. Místo plnění určil soud v souladu s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s.

P o u ě 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 6. listopadu 2013

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová