



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **Úhlava, o.p.s.**, se sídlem Plánická 174, Klatovy, zast. JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská třída 15/16, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2015, č. j. 12108/15/5300-22444-702642, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 10. 2016, č. j. 57 Af 14/2015 - 84,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4 114 Kč k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Tomáše Matouška, advokáta se sídlem Dukelská třída 15/16, Hradec Králové, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl shora označený rozsudek Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), jímž bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 17. 4. 2015, č. j. 12108/15/5300-22444-702642. Tímto rozhodnutím stěžovatel změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Klatovech (dále jen „finanční úřad“) ze dne 26. 11. 2010, č. j. 93527/09/133910403209, č. j. 93528/09/133910403209 a č. j. 93529/09/133910403209, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1., 3. a 4. čtvrtletí roku 2006. Finanční úřad ve zmíněných rozhodnutích u specifikovaných zdanitelných plnění krátil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty

koeficientem, stěžovatel rozhodnutí finančního úřadu změnil tak, že u těchto plnění vyloučil celý nárok na odpočet daně.

[2] Finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole dospěl k závěru, že žalobkyně v rámci projektů, na jejichž realizaci obdržela dotaci, uplatňovala u specifikovaných přijatých zdanitelných plnění plný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, ačkoli v době realizace projektů s ohledem na dotační podmínky uskutečňovala plnění bez úplaty (zdarma poskytovala své služby veřejnosti) a až po skončení doby realizace projektů přijatá plnění využila také pro uskutečňování zdanitelných plnění uvedených v § 72 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Finanční úřad plnění poskytovaná bezúplatně označil za „*plnění uskutečněná v rámci ekonomické činnosti poskytnutá bez úplaty*“. Následně na základě analogické aplikace § 72 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty u přijatých plnění neuznal nárok na odpočet v plné výši, ale stanovil jej v poměrné výši pomocí koeficientu 0,57. Ust. § 72 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty reguluje krácení nároku na odpočet v případě užití přijatých zdanitelných plnění jak pro uskutečnění ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející. K přímé aplikaci (tj. nikoli analogické) § 72 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty finanční úřad nepřistoupil, jelikož i plnění poskytovaná bezúplatně považoval za plnění uskutečněná v rámci ekonomické činnosti.

[3] Proti rozhodnutím finančního úřadu o dodatečném vyměření daně podala žalobkyně odvolání, o nichž rozhodoval stěžovatel znovu poté, co Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013 - 29 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), zrušil předchozí rozhodnutí o odvoláních proti rozhodnutím finančního úřadu. Nejvyšší správní soud poukázal na to, že dle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dříve Evropského soudního dvora; dále jen „Soudní dvůr“) pod ekonomickou činnost spadají aktivity, které jsou vykonávány za účelem získání úplaty. Pokud by byly dané aktivity ve všech případech bezúplatné, nespádaly by do systému daně z přidané hodnoty. V daném rozsudku pak Nejvyšší správní soud stěžovateli uložil provést náležitý rozbor toho, zda žalobkyní přijatá zdanitelná plnění byla užita pro její ekonomickou činnost, nebo zda byla, byť z části, užita pro účely nesouvisející s ekonomickou činností. Skutečnost, že zdrojem financování přijatých zdanitelných plnění byla dotace, Nejvyšší správní soud označil pro posuzovanou věc za irelevantní.

[4] Rozhodnutím o odvoláních stěžovatel změnil napadená rozhodnutí finančního úřadu tak, že u posuzovaných přijatých zdanitelných plnění vyloučil celý nárok na odpočet daně. V rozhodnutí o odvoláních nepovažoval za nutné vyjmenovávat jednotlivé výstupy z projektů, které žalobkyně realizovala na základě přijatých dotací. Zmínil však, že se vždy jednalo o výstupy, které měly sloužit veřejnosti, v některých případech se jednalo o hmatatelný výstup s delší dobou trvání (např. vybudování česko-bavorského poradenského a informačního centra), jindy šlo např. o odvysílání magazínu na TV Prima. Vždy však šlo o výstupy, které mohl dále konzumovat neomezený okruh subjektů.

[5] Ve svém rozhodnutí stěžovatel zdůraznil, že ve fázi realizace projektů žalobkyně neuskutečnila žádná zdanitelná plnění. Dodal, že realizace projektů, na které žalobkyně obdržela dotace, nebyla činností vykonávanou za účelem dosažení příjmů, a to s ohledem na dotační podmínky, které zapovídaly v souvislosti s realizací projektů dosažení příjmů.

pokračování

Dle jeho hodnocení se tak nemohlo jednat o ekonomickou činnost, jejímž znakem je úplatnost. V rozhodnutí o odvoláních je dále uvedeno, že nebyla naplněna podmínka soustavnosti, jakožto další znak ekonomické činnosti. Až po realizaci projektů žalobkyně uskutečnila úplatná plnění (např. poskytla poradenství, zajistila pracovní jednání), což dle rozhodnutí o odvoláních představovalo jen náhodné užití výstupů projektů, které nelze považovat za soustavnou činnost. Činnost žalobkyně stěžovatel nepovažoval ani za počáteční přípravu ekonomické činnosti. K důkazním návrhům žalobkyně předloženým v řízení o odvolání sdělil, že při svém hodnocení vycházel „ze základních skutkových zjištění“ (tj. dotačních titulů, přijatých zdanitelných plnění a uskutečněných zdanitelných plnění), u nichž nepovažoval za možné dokládat další skutečnosti.

[6] Krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil pro nepřezkoumatelnost, jelikož shledal, že stěžovatel při hodnocení, zda žalobkyní přijatá zdanitelná plnění byla užita pro její ekonomickou činnost, nebo zda byla, byť z části, užita pro účely nesouvisející s ekonomickou činností, neodůvodnil u jednotlivých přijatých zdanitelných plnění, proč nesouhlasí s tím, že byla užita pro ekonomickou činnost žalobkyně. Povšechné hodnocení, které navíc v mnoha ohledech nereagovalo na otázky, které byly ve věci sporné, krajský soud nepovažoval za dostatečné.

II. Obsah kasační stížnosti správního orgánu

[7] Stěžovatel v kasační stížnosti zdůraznil, že v podmínkách pro poskytnutí dotací bylo výslovně uvedeno, že žalobkyně nebude dosahovat příjmů. Žalobkyně pro realizaci dotačních cílů pořizovala zdanitelná plnění s vědomím, že je pořizuje pro aktivity, které nebudou vykonávány za úplatu. Důkazní břemeno ohledně prokázání účelu plnění pořízených z dotací nese daňový subjekt.

[8] Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že jeho rozhodnutí o odvoláních je nepřezkoumatelné. Dle svého názoru se v rozhodnutí o odvoláních zabýval tím, zda v souvislosti s realizací projektů žalobkyně uskutečňovala ekonomickou činnost, přičemž se v souladu s požadavkem Nejvyššího správního soudu zabýval účelem, pro který byla plnění přijata. Dodal, že mu Nejvyšší správní soud neuložil doplnit dokazování. Na závěr kasační stížnosti navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti

[9] Ve vyjádření ke kasační stížnosti je uvedeno, že krajský soud zcela případně poukázal na to, že žalobkyně uskutečňovala rovněž plnění za úplatu, a není proto možné se domnívat, že nevykonávala žádnou ekonomickou činnost. Krajský soud proto stěžovateli zcela správně vytknul, že se přezkoumatelným způsobem nevyjádřil k otázce užití přijatých plnění pro ekonomickou činnost. Není možné, aby stěžovatel odkazoval pouze na informace z dotačních titulů v situaci, kdy žalobkyně dokládala, že poskytovala svá plnění rovněž za úplatu. Dále není možné, aby stěžovatel ignoroval důkazní návrhy k ekonomické činnosti. Žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Za stěžovatele jedná v řízení o kasační stížnosti jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, jež je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“). Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s.ř.s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[11] Stěžovatel o odvoláních rozhodoval za situace, kdy byl vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu [§ 110 odst. 2 písm. a) s.ř.s. ve spojení s § 78 odst. 5 s.ř.s.], který byl vyjádřen v rozsudku ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013 - 29. Tímto rozsudkem byla zrušena předchozí rozhodnutí o odvoláních a věc vrácena stěžovateli k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud zavázal stěžovatele (viz bod [35] citovaného rozsudku), aby rozebral, pro jaký účel byla posuzovaná žalobkyní přijatá zdanitelná plnění použita. Skutečnost, že přijatá zdanitelná plnění byla pořízena z dotace, je pro posuzovanou věc bez významu, neboť nešlo o dotaci k ceně. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že je nezbytné zdůvodnit, zda byla přijatá zdanitelná plnění užitá pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobkyně nebo zda byla, byť třeba zčásti, použita pro účely s ekonomickou činností nesouvisející. Naznačené hodnocení je totiž určující pro zhodnocení otázky, zda vůbec a případně v jakém rozsahu mohla žalobkyně uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty, který je upraven v § 72 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty.

[12] Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu, že toto posouzení stěžovatel neprovedl přezkoumatelným způsobem.

[13] Žalobkyně obdržela dotaci na realizaci osmi projektů. Pro ilustraci lze uvést, že šlo např. o projekt *Perspektivy Evropy*, jehož podstatou měla být dle žádosti o dotaci informační a vzdělávací kampaň realizovaná prostřednictvím šesti televizních magazínů. Dále např. o projekt *Česko-německé dokumentační centrum*, jehož cílem bylo vytvoření česko-německé pracovní skupiny, která bude hledat společná témata a rozvojové potřeby regionu, a monitorovat činnost organizací a spolků. Mezi dotovanými projekty byl též projekt *Efektivní návrat vysokoškolsky vzdělaných žen na trh práce po rodičovské dovolené*, jehož cílem bylo dle žádosti o dotaci připravení systému vzdělávacích modulů pro aktualizaci odbornosti. Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné pro účely zhodnocení přezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele rekapitulovat všechny dotované projekty žalobkyně, jelikož do takové podrobnosti stěžovatel v rozhodnutí o odvoláních ani nešel.

[14] Žalobkyně v průběhu daňového řízení přestřela svůj náhled na to, jakým způsobem byla přijatá zdanitelná plnění pořízená z dotačních prostředků užitá pro zdanitelná plnění dodaná jejím odběratelům za úplatu. Žalobkyně ve svých vyjádřeních mj. uváděla, že sice v žádosti o dotaci, na kterou finanční úřad poukazoval, bylo stanoveno, že v souvislosti s realizací projektu nebude dosaženo příjmu, to však nevylučuje, že příjmu

pokračování

bude dosaženo po skončení realizace projektu ve fázi jeho udržitelnosti [viz např. vyjádření ze dne 29. 10. 2008 či bod 9) vyjádření v odvolacím řízení ze dne 19. 3. 2015]. Finanční úřad následně ve zprávě o daňové kontrole na základě podkladů dodaných žalobkyní uvedl, jaká zdanitelná plnění žalobkyně poskytla za úplatu v návaznosti na realizaci projektů, a to po skončení těchto projektů či s využitím výstupů z projektů.

[15] U projektů příkladem zmíněných v bodě [13] šlo o tato plnění úplatně poskytnutá ze strany žalobkyně: půjčení a prodej DVD s natočenými magazíny (projekt *Perspektivy Evropy*), distribuce nabídkového katalogu společnosti Bred Consulting s využitím kontaktů na neziskové organizace získané při realizaci projektu (projekt *Česko-německé dokumentační centrum*), úplatné poskytnutí vytvořených kurzů (projekt *Efektivní návrat vysokoškolsky vzdělaných žen na trh práce po rodičovské dovolené*). Finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole nezpochybňoval, že žalobkyní přijatá zdanitelná plnění hrazená z dotačních prostředků u jednotlivých projektů byla užita pro úplatně poskytnutá zdanitelná plnění a že jejich úplatné poskytnutí se odehrávalo v rámci ekonomické činnosti žalobkyně.

[16] Stěžovatel v rozhodnutí o odvoláních nepřisvědčil argumentaci žalobkyně a dospěl k jiným závěrům než finanční úřad, co se týče úplatně poskytnutých plnění žalobkyní. Konstatoval, že realizace projektů nebyla činností vykonávanou za účelem získání úplaty, a uvedl, že v souvislosti s realizací projektů nebylo dosaženo příjmů. Nejvyšší správní soud zhodnotil, že tento stěžovatelův závěr nepostihuje argumentaci, kterou žalobkyně opakovaně uplatňovala. Shrnutý stěžovatelův závěr totiž nereaguje na tvrzení žalobkyně, že vedle naplnění cílů projektů, k nimž došlo v průběhu jejich realizace, přijatá zdanitelná plnění byla použita pro dosažení úplatných plnění, a to v době po realizaci projektů. U každého z projektů přitom žalobkyně poukázala alespoň na jedno úplatné zdanitelné plnění, u něhož tvrdila, že jej poskytla s užitím přijatých zdanitelných plnění pořízených z dotace.

[17] Přezkoumatelné pojednání o tom, jakým způsobem pohlížel stěžovatel na zmíněnou argumentaci žalobkyně, není z rozhodnutí o odvoláních patrné ani z té jeho části, kde je zmíněn aspekt soustavnosti ekonomické činnosti. Úplatná plnění poskytnutá žalobkyní po skončení projektů stěžovatel označil za náhodné užití výstupů projektů, které dle jeho názoru nenaplní znak soustavnosti, a nespadá tak pod ekonomickou činnost.

[18] Nejvyšší správní soud konstatuje, že již skutkové hodnocení stěžovatele, že šlo o náhodné užití výstupů projektu, není ve vztahu k projektu *Perspektivy Evropy*, jehož realizace byla ukončena v roce 2006, dostatečně odůvodněn. V rámci tohoto projektu byly vytvořeny televizní magazíny, které odvysílala TV Prima. Již finančnímu úřadu žalobkyně v průběhu daňové kontroly dokládala, že v jednom případě za úplatu dne 28. 11. 2008 pronajala a v jenom případě dne 30. 4. 2007 prodala 10 kusů DVD s natočenými televizními magazíny. Dále žalobkyně stěžovateli v řízení o odvoláních předložila doklady, na jejichž základě chtěla prokázat, že mezi 29. 12. 2008 a 15. 3. 2013 prodala 25 kusů DVD s těmito magazíny v rámci 13 prodejů. Proč za této situace stěžovatel i ve vztahu k projektu *Perspektivy Evropy* ve svém rozhodnutí píše o nahodilosti užití výstupů projektů, nelze z jeho rozhodnutí seznat. Stěžovatel navíc pochybil, když nepřipustil možnost, aby žalobkyně v řízení o odvoláních předkládala důkazy o svých tvrzeních (k

tomu viz body [32] a [33] níže). U těch projektů, kde žalobkyně tvrdila užití přijatých zdanitelných plnění pořízených z dotačních prostředků či výstupů z těchto projektů, u jednoho svého úplatného plnění na výstupu, lze z rozhodnutí o odvoláních seznat, že závěr o nahodilosti stěžovatel dovodil z nízkého počtu úplatných plnění na výstupu.

[19] Stěžovatel zpochybňoval užití přijatých zdanitelných plnění pro ekonomickou činnost žalobkyně s poukazem na úvahy o nahodilosti užití výstupů projektů (a obecně o nahodilosti užití přijatých zdanitelných plnění, které žalobkyně pořídila z dotací). Zaujal-li stěžovatel toto stanovisko, bylo nezbytné úvahy v daném směru provést daleko podrobněji, než se tak stalo v rozhodnutí o odvoláních, které bylo napadeno žalobou před krajským soudem.

[20] Bez bližšího odůvodňování stěžovatel spojil svůj závěr o nahodilosti užití výstupů (u něhož není ve vztahu k projektu *Perspektivy Evropy* ani zřejmé, jak k němu přišel) s tím, že není naplněn aspekt soustavnosti ekonomické činnosti. Nejvyšší správní soud konstatuje, že jen ze samotné skutečnosti, že jde o jednorázový příjem, nelze bez postihnutí dalších okolností určit, zda šlo o příjem dosažený v rámci ekonomické činnosti.

[21] Pro ilustraci lze v dané souvislosti odkázat na judikaturu Soudního dvora týkající se čl. 9 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), dle něhož platí:

„Osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností“ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

[22] Pro úplnost je vhodné poznamenat, že prakticky shodná úprava jako v citovaných ustanoveních byla v čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „směrnice 77/388/EHS“). Směrnice 77/388/EHS byla platná do 31. 12. 2006 a z hlediska časového dopadá na nynější případ. Čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, platné od 1. 1. 2007, však v zásadě nemá přinášet věcnou změnu oproti ustanovením směrnice 77/388/EHS (viz bod 23. rozsudku Soudního dvora ze dne 19. 7. 2012, ve věci C-263/11, *Ainārs Rēdlihs*; dostupný z <http://curia.europa.eu> shodně jako další zde citované rozsudky Soudního dvora), proto lze i pro nynější věc poukázat na judikaturu soudního dvora, která se vyjadřuje k čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES.

[23] Soudní dvůr v bodě 30. rozsudku ze dne 13. 6. 2013, ve věci C-62/12, *Galin Kostov*, shledal, že by nebylo souladné s cílem jednoduchého a co nejvšeobecnějšího výběru daně z přidané hodnoty vykládat pojem „ekonomická činnost“ v čl. 9 odst. 1, větě druhé, směrnice 2006/112/ES tak, že nezahrnuje činnost, která, byť je prováděna pouze příležitostně, spadá pod obecnou definici tohoto pojmu v čl. 9 odst. 1, větě první, této směrnice a je prováděna osobou povinnou k dani rovněž pravidelně vykonávající jinou ekonomickou činnost.

[24] Za určitých okolností příležitostný příjem nespadne pod ekonomickou činnost. Např. v rozsudku ze dne 15. 9. 2011, ve spojených věcech C-180/10 a C-181/10, *J. S. a další*, Soudní dvůr posuzoval případ jednorázového prodeje pozemků. V bodě 50. tohoto rozsudku shledal, že fyzická osoba, která vykonává zemědělskou činnost na pozemcích, které byly v návaznosti na změnu územních plánů, k níž došlo z důvodů nezávislých na vůli této osoby, překvalifikovány na pozemky určené k výstavbě, nesmí být považována za osobu povinnou k dani z přidané hodnoty ve smyslu čl. 9 odst. 1 a čl. 12 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, pokud začne uvedené pozemky prodávat, jestliže tyto prodeje spadají do rámce soukromé správy majetku této osoby. Pokud by však tato osoba za účelem uskutečnění uvedených prodejů podnikla aktivní kroky k obchodnímu prodeji nemovitostí a využívala přitom prostředky podobné prostředkům používaným výrobcem, obchodníkem nebo osobou poskytující služby ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112/ES, musela by být považována za osobu vykonávající ekonomickou činnost (bod 51. citovaného rozsudku).

[25] Na další judikaturu Soudního dvora k otázce příležitostných příjmů v dané souvislosti přehledně poukázal generální advokát Melchior Wathelet v bodech 42. až 52. svého stanoviska ve věci *Galín Kostov*. Tato judikatura opět klade velký akcent na konkrétní skutkové okolnosti případu.

[26] Nejvyšší správní soud konstatuje, že v rozhodnutí stěžovatele je závěr o nenaplnění aspektu soustavnosti zkratkovitý. Žalobkyně je obecně prospěšnou společností a je registrována jako plátce daně z přidané hodnoty s účinností od 1. 12. 2004. Ve vyjádření ze dne 19. 3. 2015 obecně prohlásila, že veřejnými prostředky je kryta její činnost jen zčásti, zbylou část prostředků pro svou činnost musí získat ekonomickou činností. Ve vyjádření ze dne 9. 10. 2008 v dané souvislosti uvedla, že v roce 2006 její výnosy dosáhly 12 469 160,61 Kč a z toho přijaté dotace nečinily ani polovinu. Nejvyšší správní soud konstatuje, že tvrzení žalobkyně o pravidelném výkonu ekonomické činnosti si zasluhovala pozornost stěžovatele, který dospěl k závěru o nahodilosti úplatného poskytnutí výstupů projektů. I pokud by obstál jeho závěr o nahodilosti, bylo třeba vypořádat tvrzení, že žalobkyně se pro zajištění svého provozu zabývá ekonomickou činností. I kdyby příležitostné úplatné poskytnutí plnění žalobkyní nespadlo do obvyklého okruhu ekonomické činnosti žalobkyně, nemuselo by to zpochybnit zahrnutí tohoto příležitostného plnění pod ekonomickou činnost (viz rozsudek Soudního dvora ve věci *Galín Kostov*).

[27] Nejvyšší správní soud shrnuje, že stěžovatel nenaplnění aspektu soustavnosti ekonomické činnosti provedl bez potřebného vysvětlení, které tato otázka vyžaduje, pominul přitom prověřit a hodnotit tvrzení o skutkových okolnostech, která měla pro věc význam. Závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí o odvoláních je i zde správný.

[28] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem rovněž v tom, že náležité odůvodnění rozhodnutí o odvoláních vyžadovalo provést rozbor vztahující se k jednotlivým přijatým zdanitelným plněním pořízeným z dotací, o nichž se nabízel pojet ve vztahu ke každému z dotačních programů. U každého takto přijatého zdanitelného plnění bylo namístě posoudit účel jeho použití v tom smyslu, zda jde o užití

pro ekonomickou činnost nebo pro účely s ekonomickou činností nesouvisející. Souhrnné pojednání, k němuž přistoupil stěžovatel, není vhodné s ohledem na různorodost žalobkyní realizovaných projektů a jejich výstupů (srov. bod [13] shora) a zejména i na různorodost přijatých zdanitelných plnění.

[29] Konkrétně formulované posouzení, které se však týká jen dvou přijatých zdanitelných plnění u projektu *Perspektivy Evropy*, je možné nalézt v bodě [50] rozhodnutí o odvoláních. U daného projektu však žalobkyně udávala daleko rozsáhlejší počet přijatých zdanitelných plnění, i finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole jich zde zmiňuje daleko více než dvě. Stěžovatelovo hodnocení v bodě [50] rozhodnutí o odvoláních tak není celistvé ani u projektu *Perspektivy Evropy*. O přijatých zdanitelných plněních u dalších projektů stěžovatel konkrétním způsobem nepojednal vůbec.

[30] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného konstatuje, že stěžovatel se přezkoumatelným způsobem nevypořádal s otázkou, pro jaký účel byla užitá přijatá zdanitelná plnění, zda to bylo pro účely ekonomické činnosti nebo účely s touto činností nesouvisející.

[31] Stěžovatel v rozhodnutí o odvoláních ještě uvedl, že činnost žalobkyně nelze označit ani za počáteční přípravu ekonomické činnosti. Konstatoval zde, že podstatou přípravné fáze ekonomické činnosti je pořízení zdanitelných plnění za účelem jejich využití při uskutečňování ekonomické činnosti. Přitom zhodnotil, že ani po skončení projektů žalobkyně přijatá zdanitelná plnění pořízená z dotací nepoužila pro ekonomickou činnost, neshledal tedy jejich cílené zakoupení za účelem pozdějšího uskutečnění ekonomické činnosti. Za účel jejich pořízení považoval splnění úkolů z dotačních projektů. Nejvyšší správní soud konstatuje, že zmínka o tom, že stěžovatel nepovažuje činnost žalobkyně ani za počáteční přípravu ekonomické činnosti, nijak nemůže ovlivnit závěr o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí o odvoláních. Tato zmínka totiž nedává odpověď na výše zmíněné otázky (viz body [16] až [29] shora), s nimiž se stěžovatel nevypořádal.

[32] Nejvyšší správní soud dále souhlasí s hodnocením krajského soudu, že stěžovatel pochybil, když odmítl přihlížet k dokladům, jimiž žalobkyně v řízení o odvoláních hodlala prokázat, že výstupy z projektu *Perspektivy Evropy* v podobě DVD s natočenými magazíny prodávala mezi dny 29. 12. 2008 a 15. 3. 2013. V předchozím rozsudku v nynější věci (rozsudku ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013 - 29) Nejvyšší správní soud stěžovatele zavázal posoudit a zdůvodnit, zda byla přijatá zdanitelná plnění užitá pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobkyně nebo zda byla, byť třeba zčásti, použita pro účely s ekonomickou činností nesouvisející. Svým důkazním návrhem dokladů o prodeji DVD s vytvořenými magazíny žalobkyně chtěla doložit, že přijatá zdanitelná plnění využila při vlastních plněních, která poskytovala úplatně. Bylo namístě důkaznímu návrhu vyhovět a předložené doklady hodnotit.

[33] Stěžovatel ve svém rozhodnutí uvedl, že „*vycházel při svém hodnocení ze základních skutkových zjištění*“ a že dle jeho názoru není možné k těmto zjištěním dokládat další skutečnosti. S takovým odůvodněním nelze souhlasit. S prováděním dokazování v odvolacím řízení zákonodárce plně počítá, jak vyplývá z § 112 odst. 1 písm. e) a § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Mezi „základní skutková zjištění“ sám stěžovatel dle bodu [48] rozhodnutí o odvoláních řadil uskutečněná zdanitelná plnění, kterými žalobkyně dokládala použití

pokračování

přijatých plnění pro ekonomickou činnost. Nejvyšší správní soud konstatuje, že v dané věci bylo třeba učinit hodnocení, které objasňuje náhled stěžovatele na uskutečněná zdanitelná plnění, kterými žalobkyně dokládala použití přijatých plnění pro ekonomickou činnost. Nebylo proto namístě některá z nich z hodnocení *a priori* vylučovat. Přesně to však stěžovatel učinil, když k dokladům předloženým v odvolacím řízení uvedl, že již nelze dokládat další skutečnosti.

[34] Na tomto místě Nejvyšší správní soud učiní v rámci svého právního hodnocení jednu závěrečnou poznámku. Jistě není třeba připomínat, že správní orgány mají poté, co jejich rozhodnutí bylo soudem zrušeno a věc jim byla vrácena k dalšímu řízení, povinnost pokračovat ve správním řízení bez ohledu na to, že proti zrušujícímu rozsudku podaly kasační stížnost, ledaže byl kasační stížnosti přiznán odkladný účinek (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2007, č. j. 2 Ans 3/2006 - 49, publikované pod č. 1255/2007 Sb. NSS). Nicméně pro případ, že stěžovatel do vydání nynějšího rozsudku Nejvyššího správního soudu dosud nevydal nové rozhodnutí o odvoláních poté, co předchozí rozhodnutí o odvoláních byla zrušena krajským soudem, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné zmínit, že by se stěžovatel měl zabývat i otázkou daňové prekluze s ohledem na objektivní desetiletou lhůtu k vyměření daně, na to, že nynější věc se týká zdaňovacích období 1., 3. a 4. čtvrtletí roku 2006, a na to, že soudní řízení bylo na základě první žaloby (věc vedená před krajským soudem pod sp. zn. 57 Af 8/2011) zahájeno až za účinnosti daňového řádu. K výkladu ustanovení týkajících se prekluzivní lhůty se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, publikovaném pod č. 2676/2012 Sb. NSS.

V. Závěr a náklady řízení

[35] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s krajským soudem v tom, že rozhodnutí o odvoláních je nepřezkoumatelné a že stěžovatel pochybil, když odmítl přihlížet k dokladům, které žalobkyně předložila v odvolacím řízení. Kasační stížnost není důvodná a byla zamítnuta dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[36] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Plný úspěch ve věci měla žalobkyně, které proto náleží náhrada nákladů řízení, jež v řízení o kasační stížnosti důvodně vynaložila. Výše těchto nákladů činí 4 114 Kč.

[37] Důvodně vynaložené náklady tvoří odměna advokáta za jeden úkon právní služby (zaslání vyjádření ke kasační stížnosti) ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů; dále jen „advokátní tarif“]. Dále tyto náklady tvoří paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu) a částka 714 Kč, která odpovídá dani z přidané hodnoty z odměny advokáta a náhrady jeho hotových výdajů. Celková výše náhrady nákladů, které je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Tomáše Matouška do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, činí 4 114 Kč (3 100 Kč + 300 Kč + 714 Kč).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. června 2017

JUDr. Radan Malík
předseda senátu