



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lukáše Hloucha a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **COME vending s.r.o.**, se sídlem Masarykova třída 342/39, Opava, zast. JUDr. Zdeňkem Kramperou, advokátem se sídlem Kořenského 1107/15, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 11. 2020, č. j. 22 Af 18/2019-43,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 11. 2020, č. j. 22 Af 18/2019-43, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 14. 2. 2019, č. j. 5781/19/5300-22441-705341, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím stěžovatel změnil celkem devět dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“), jimiž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a penále za zdaňovací období leden - červen a říjen - prosinec 2012.

[2] Žalobkyně se v předmětných zdaňovacích obdobích účastnila projektu „Ovoce do škol“ v pozici žadatele, tedy subjektu, který řídí distribuci ovoce a zeleniny a výrobků z ovoce, zeleniny a banánů (dále jen „produkty“) do vzdělávacích zařízení ve smyslu čl. 6 odst. 2 písm. e) bodu i) nařízení Komise (ES) č. 288/2009 ze dne 7. dubna 2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES) č. 1234/2007, pokud jde o podporu Společenství na poskytování ovoce a zeleniny a výrobků z ovoce, zeleniny a banánů dětem ve vzdělávacích zařízeních v rámci projektu Ovoce do škol, ve znění prováděcího nařízení Komise (EU) č. 1208/2011 [dále jen „nařízení Komise (ES) č. 288/2009“]. Za tímto účelem žalobkyně uzavřela v souladu s § 3 odst. 4 písm. a) nařízení vlády č. 478/2009 Sb., o stanovení některých podmínek pro poskytování podpory na ovoce a zeleninu a výrobky z ovoce, zeleniny a banánů dětem ve vzdělávacích zařízeních (dále jen „nařízení vlády č. 478/2009 Sb.“) smlouvy s obchodními korporacemi OVOCENTRUM V+V s.r.o. a VITAMINÁTOR s.r.o. (dále společně jen „distributoři“) a zároveň smlouvy s jednotlivými školami, do nichž byly produkty dodávány. Tyto obchodní vztahy byly nastaveny tak, že vedle úhrad za činnosti související se zabezpečením dodávek zboží do škol byly distributoru VITAMINÁTOR s.r.o. hrazeny také karty, jež jsou vydávány žákům k odběru ovoce z automatů, a to současně s cenou logistických služeb. Karty hradila společnost VITAMINÁTOR s.r.o., nikoliv samotní žáci, a umožňovaly přístup do výdejních automatů bez ohledu na druh kupovaného zboží. Správce daně dodání karet hodnotil jako samostatné zdanitelné plnění uskutečněné vůči žákům, jehož předmětem je právo přístupu do výdejního automatu bez ohledu na to, jaké zboží si žák z automatu odebere.

[3] Žalobkyně neobdržela od škol, ani od jednotlivých žáků žádnou platbu ani jiné protiplnění. Na základě rozhodnutí Státního zemědělského a intervenčního fondu (dále jen „SZIF“) byla žalobkyni poskytována za uskutečněné dodávky do jednotlivých škol podpora v doložené výši způsobilých nákladů, a to každý měsíc na základě předložené faktury. Plnění z podpory však nezahrnovalo DPH na dodané ovocné produkty. Úhrada byla stanovena takovým způsobem, že žadatel nahlásil vždy počet žáků přihlášených do projektu a na jednoho žáka byla stanovena maximální výše úhrady (limit) dle § 3 odst. 8 a 9 nařízení vlády č. 478/2009 Sb. (viz bod 2.3 Příručky „Ovoce do škol“ – Příručka pro žadatele pro školní rok 2012/2013). Tomu musely odpovídat též dodací listy, na nichž byl uveden počet žáků zapojených do projektu a počet dodaných porcí (tzn. kusů ovoce nebo zeleniny). Na jednu porci ovoce nebo zeleniny byly stanoveny doporučené ceny.

[4] V daňových priznáních za jednotlivá zdaňovací období žalobkyně vykazala nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění spočívajících v pořízení produktů od distributorů, ovšem nikoli daň na výstupu v souvislosti s dodáním produktů do škol. Správce daně po provedené daňové kontrole a následně i stěžovatel dospěli původně k závěru, že žalobkyni nelze přiznat nárok na odpočet, neboť veškerá přijatá zdanitelná plnění od distributorů byla použita na bezplatné poskytnutí produktů žákům. Vzhledem k tomu, že úplata je esenciálním atributem ekonomické činnosti, dospěly daňové orgány k závěru, že přijatá zdanitelná plnění od distributorů žalobkyně nepoužila v rámci své ekonomické činnosti a podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), jí nárok na odpočet nepřislušel.

[5] Tehdejší závěry stěžovatele napadla žalobkyně u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) žalobou, v níž mimo jiné namítala, že její účast v projektu „Ovoce do

pokračování

škol“ nebyla aktivitou, za níž by neočekávala úplatu – bezplatné je dodání produktů pouze z pohledu žáka, nikoli z pohledu dodavatele, který produkty dodává v rámci své ekonomické činnosti. Krajský soud se ve svém rozsudku ze dne 23.4.2018, č. j. 22 Af 71/2016-36 (dále jen „prvotní rozsudek“), s argumentací žalobkyně ztotožnil a dospěl k závěru, že stěžovatel pominul fakticitu realizace projektu. Krajský soud upozornil, že vzhledem ke způsobu fungování projektu nelze hovořit o tom, že by žalobkyně dodávala produkty do škol bezplatně. Podle krajského soudu stěžovatel rovněž nepřesně interpretoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.10.2013, č. j. 9 Afs 8/2013-42, č. 2944/2014 Sb. NSS, z něhož bez dalšího nevyplývá závěr, že dotace není předmětem daně. Krajský soud v prvotním rozsudku dále upozornil, že na dotaci je nutno pohlížet pouze jako na zdroj financování, pro posouzení nároku na odpočet je však stěžejní výhradně účel použití předmětného plnění, přičemž stěžovatel to, že nejde o ekonomickou činnost, bez dalšího konstatoval a blíže neodůvodnil – proto krajský soud shledal původní rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelným.

[6] V napadeném rozhodnutí stěžovatel revidoval svůj právní názor ve smyslu prvotního rozsudku krajského soudu. Zejména přisvědčil odvolací námitce, že dodávání produktů do škol v rámci projektu „Ovoce do škol“ představovalo ekonomickou činnost, žalobkyně tak měla nárok na odpočet DPH z přijatých plnění od distributorů. Zároveň stěžovatel dodání produktů do škol vyhodnotil jako uskutečněná zdanitelná plnění. Úplatou za uskutečněná zdanitelná plnění byla tedy podle žalovaného finanční podpora uskutečněná v plné výši ceny dodaného zboží poskytnutá SZIF za příslušné kalendářní měsíce. V tomto ohledu žalovaný přímo odkázal na závazný právní názor krajského soudu a také upozornil na názorový obrat žalobkyně, která nejprve v předcházejícím řízení tvrdila, že její dodávky ovocných produktů do škol měly charakter zdanitelného plnění, a v navazujícím řízení po vydání prvotního rozsudku krajského soudu tvrdí opak.

[7] Podle stěžovatele tedy žalobkyně byla povinna přiznat a odvést příslušnou DPH na výstupu, což neučinila. Vzhledem k tomu, že do školního roku 2016/2017 byla podpora ze strany SZIF v programu „Ovoce do škol“ vyplácena bez DPH, aplikoval žalovaný při výpočtu daně na výstupu ustanovení § 37 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, a to z úplaty, kterou žalobkyně za dané zdaňovací období obdržela od SZIF. Stěžovatel tedy svým novým rozhodnutím o odvoláních (dále jen „nové rozhodnutí“) změnil dodatečné platební výměry tak, že žalobkyni v každém ze zdaňovacích období uznal nárok na odpočet DPH z přijatých plnění od distributorů, avšak zároveň jí doměřil DPH z úplaty za uskutečněné zdanitelné plnění dodávky produktů do škol, tedy podpory získané od SZIF.

II. Řízení před krajským soudem

[8] Žalobkyně napadla nové rozhodnutí u krajského soudu žalobou, v níž namítala, že stěžovatel nesprávně interpretoval prvotní rozsudek, neboť krajský soud nevyslovil, že podpora SZIF je úplatou třetí osoby za dodání produktů do škol. Podle žalobkyně dodání produktů do škol nemohla představovat dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH, neboť škola nenabyla práva nakládat s produkty jako vlastník, pouze je přebírala za účelem předání konečným příjemcům. Podpora podle nařízení Komise (ES) č. 288/2009 nepředstavovala dle žalobkyně dotaci k ceně a nelze ji považovat za úplatu ve smyslu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) a ZDPH.

[9] Krajský soud konstatoval, že činnost, kterou žalobkyně v souvislosti s realizací projektu „Ovoce do škol“ realizovala, byla ekonomickou činností, což vyplývalo již z prvotního rozsudku. Podle krajského soudu způsob realizace projektu vylučoval závěr, že by žalobkyně dodávala produkty do škol mimo svou ekonomickou činnost a bezplatně. Krajský soud uvedl, že v prvotním rozsudku nevyslovil právní názor, že žalobkyní přijatá podpora představovala úplatu třetí osoby ve smyslu § 36 odst. 1 ZDPH formou dotace k ceně dle § 36 odst. 3 ZDPH – podle krajského soudu je mu tento názor podsouván. Krajský soud upozornil, že prvotním rozsudkem dal stěžovateli pouze prostor pro úvahy a nezavázal jej žádným právním názorem. Krajský soud považoval za nedůvodnou stěžovatelovu kritiku nekonzistentnosti tvrzení žalobkyně, neboť stěžovatel posunul věc do odlišné roviny a žalobní tvrzení musí logicky odpovídat otevření nové právní otázky.

[10] Školy sice nebyly v postavení nabyvatele vlastnického práva a pouze zajišťovaly předání konečnému spotřebiteli – žákovi, ovšem jiné technické řešení projektu se nenabízí, pročež krajský soud přisvědčil stěžovateli v tom, že dodání produktů školám lze považovat za dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH. Skutečnost, že žáci obdrželi produkty přímo z výdejních automatů ve vlastnictví žalobkyně, podle krajského soudu podtrhuje vazbu mezi žalobkyní a konečným spotřebitelem. Krajský soud však zdůraznil, že vyhodnocení dodání zboží je pouze prvním krokem v potřebné úvaze, která musí zohlednit § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH. Úvahu stěžovatele, že podpora SZIF představovala úplatu za dodání produktů od třetí osoby ve smyslu § 36 odst. 1 a 3 ZDPH, považoval krajský soud za nepřezkoumatelnou, neboť se dostatečně nezabývala naplněním definice pojmu „dotace k ceně“, obsažené v § 4 odst. 1 písm. l) ZDPH. Krajský soud upozornil, že § 36 odst. 1 a 3 ZDPH v rozhodném znění sice zahrnoval úplatu i dotaci k ceně do základu daně, ovšem bez zjevného vztahu mezi těmito pojmy; výslovná právní úprava, jež podřadila dotaci k ceně pod pojem „úplata“, je účinná až od 1. 4. 2019. Krajský soud v této souvislosti zavázal stěžovatele, aby znovu zvážil, zda podpora poskytnutá SZIF měla povahu dotace k ceně a pokud ano, zda představovala úplatu ve smyslu § 36 odst. 1 ZDPH.

[11] Závěrem krajský soud podotkl, že žalobkyně nakoupila produkty včetně DPH, ona sama však žádnou hodnotu nepřidala, takže neexistovalo žádné zdanitelné plnění, na němž by se podílela. Krajský soud rovněž upozornil, že přestože z pohledu žáků šlo o bezplatné plnění, ze strany žalobkyně o bezplatné plnění nešlo, neboť hradila DPH, přestože DPH nebyla předmětem dotace. Podle krajského soudu se žalobkyně účastí v projektu „Ovoce do škol“ ani jiným způsobem nezavázala k tomu, aby DPH šla k její tíži.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[12] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů vymezených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel v první řadě namítl, že krajský soud napadeným rozsudkem popřel své vlastní závěry uvedené v prvotním rozsudku, kde je opakovaně konstatováno, že žalobkyně neposkytovala plnění bezplatně. Tento názor krajského soudu stěžovatel respektoval a vyhodnotil, že úplatou za dodání produktů jsou finanční prostředky obdržené od SZIF. Z úvahy, že žalobkyně vykonávala ekonomickou činnost, za níž obdržela úplatu od SZIF, pak vyplynul nárok žalobkyně na odpočet, ovšem současně i povinnost odvést daň na výstupu ze základu daně podle § 36 ZDPH. Přestože krajský soud v prvotním rozsudku konstatoval, že lze vyloučit, že žalobkyně dodávala

pokračování

produkty do škol bezplatně, v napadeném rozsudku zpochybnil, zda vůbec došlo k dodání zboží za úplatu ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH. Příмым důsledkem této úvahy by podle stěžovatele bylo zpochybnění nároku na odpočet, který byl žalobkyni přiznán v souladu s prvotním rozsudkem. Ve skutečnosti, že se krajský soud nárokem na odpočet vůbec nezabýval, spatřuje stěžovatel nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Stěžovatel rovněž upozornil na „zcestnou“ úvahu krajského soudu ohledně neexistence zdanitelného plnění, jež by žalobkyně prováděla, a podotkl, že to byla žalobkyně, kdo si nastavil model obchodování a přijal podmínky účasti na projektu „Ovoce do škol“, včetně všech daňových důsledků.

[13] Stěžovatel je toho názoru, že jeho závěr, že podpora SZIF představovala úplatu vstupující dle § 36 ZDPH do základu daně, byl správný a přezkoumatelný. Stěžovatel upozornil, že vycházel ze závazného právního názoru obsaženého v prvotním rozsudku, dle něhož je třeba na dotaci pohlížet pouze jako na „zdroj financování“, jakož i ze spisového materiálu obsahujícího rozhodnutí SZIF i „příručku pro žadatele“. Zásada neutrality DPH podle stěžovatele brání tomu, aby byl uplatněn nárok na odpočet, pokud by přijatá zdanitelná plnění nebyla využita pro účely uskutečnění konkrétního zdanitelného plnění, jímž bylo právě dodání produktů do škol, za něž žalobkyně obdržela podporu od SZIF. Z toho stěžovatel dovodil přezkoumatelnost a správnost myšlenkové konstrukce, jíž dospěl k závěru, že podpora SZIF byla součástí základu daně dle § 36 odst. 1 ZDPH. S poukazem na rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve věcech C-89/81, *Hong Kong Trade Development Council*, a C-102/00, *Welthgrove*, stěžovatel upozornil, že bezúplatné dodávání zboží či poskytování služeb není považováno za ekonomickou činnost, v takovém případě by pak nemohl přiznat žalobkyni nárok na odpočet, k čemuž jej krajský soud prvotním rozsudkem zavázal.

[14] K požadavku krajského soudu na posouzení povahy dotace a vztahu mezi dotací a úplatou dle § 36 odst. 1 a 3 ZDPH stěžovatel namítl, že vycházel z prvotního rozsudku, kde krajský soud uvedl, že žalobkyně dodávala produkty do škol za úplatu. Jelikož žáci za produkty neplatili (což je mezi účastníky nesporné), neexistuje jiný výklad, než že úplatu představovala podpora SZIF. Ať již by tedy stěžovatel označil podporu SZIF jakkoli, bude vždy představovat úplatu ve smyslu § 36 odst. 1 ZDPH a bude součástí základu daně. Stěžovatel zároveň upozornil, že dotace k ceně dle ustálené judikatury SDEU, jakož i struktury Směrnice, vždy sdílela stejný režim jako úplata od třetí osoby, jak vyplývá jak z § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH v návaznosti na § 36 odst. 1 a 3 ZDPH v účinném znění, jakož i z pozdější úpravy, což je potvrzeno mimo jiné i důvodovou zprávou k novele ZDPH odkazovanou krajským soudem. Stěžovatel závěrem odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a citoval rozsudek ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013-42, z něhož jednoznačně vyplývá, že i dotace může mít povahu úplaty za zdanitelné plnění. Z výše uvedeného stěžovatel dovodil, že prosté rozšíření jeho odůvodnění o úvahy v souvislosti s charakterem dotace by nemohly přinést změnu věcného řešení případu, krajský soud tedy pochybil, pokud výhradně za tímto účelem nové rozhodnutí zrušil.

[15] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnila s názorem krajského soudu a navrhla, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a za stěžovatele jedná pověřená osoba s odpovídajícím vzděláním v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[17] Kasační stížnost je **důvodná**.

[18] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval otázkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, která by představovala vadu, k níž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Otázkou nepřezkoumatelnosti soudních a správních rozhodnutí se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již mnohokrát zabýval. Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jsou-li rozhodné důvody opřeny o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS) nebo pokud je zcela opomenuta některá z námitek účastníka řízení – zpravidla odvolatele nebo žalobce (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74).

[19] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost v tom, že se krajský soud nevypořádal s otázkou, jaké důsledky pro možnost přiznání nadměrného odpočtu by měl závěr, že podpora SZIF nepředstavuje základ daně ve smyslu § 36 ZDPH, a nelze z něj tedy odvést daň na výstupu. Krajský soud se opravdu v napadeném rozsudku touto problematikou nikterak nezabýval, přestože na ni stěžovatel upozornil jak v novém rozhodnutí, tak ve vyjádření k žalobě. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem v tom, že šlo o otázku podstatnou, ovšem na druhé straně je nutno připomenout, že krajský soud shledal nové rozhodnutí nepřezkoumatelným z jiných důvodů.

[20] Nejvyšší správní soud dále nepřehlédl některé vnitřní rozpory, jimiž napadený rozsudek trpí. V bodě 36 krajský soud konstatoval: „*V posuzované věci žalobce nakoupil ovoce s daní, on sám však žádnou hodnotu nepřidal (logistické služby byly účtovány odděleně), takže zde neexistovalo ‚zdanitelné‘ plnění, na němž by se podílel sám žalobce.*“ Odhlédneme-li od faktické nesprávnosti tohoto tvrzení (ze spisu jednoznačně vyplývá, že činnost žalobkyně spočívala v organizaci dodávek a komunikaci se školami a SZIF), pak je nutno upozornit především na rozpor s první větou bodu 14 napadeného rozsudku: „*Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že činnost, kterou žalobce v souvislosti s realizací Projektu vykazoval, byla ekonomickou činností, což ostatně vyslovil již v předchozím zrušujícím rozsudku.*“ V bodě 15 pak krajský soud zdůraznil: „*Způsob realizace celého projektu podle názoru krajského soudu vylučoval závěr, že by žalobce dodával ovoce do škol mimo svou ekonomickou činnost a ‚bezplatně‘.*“ S hodnocením činnosti žalobkyně jako úplatné ekonomické činnosti je pak v rozporu druhá věta bodu 20, kde krajský soud uvedl: „*Dále je třeba zohlednit ust. § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH, podle kterého předmětem daně je dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani.*“ Pokud již krajský soud dospěl k závěru, že činnost

pokračování

žalobkyně představovala ekonomickou činnost za úplatu, a zavázal tímto svým závěrem v prvotním rozsudku stěžovatele, je s podivem, že tuto otázku opětovně zmiňuje jako nezodpovězenou.

[21] Nejvyšší správní soud v této souvislosti poznamenává, že tyto vnitřní rozpory napadeného rozsudku plynou zejména ze skutečnosti, že krajský soud se ztotožnil s vnitřně rozpornou argumentací žalobkyně, která ve své první žalobě namítala, že dodání produktů do škol představovalo úplatnou ekonomickou činnost (pročež jí náležel nárok na odpočet DPH na vstupu), ale zároveň ve své druhé žalobě tvrdila, že dodání produktů do škol ekonomickou činnost nepředstavovalo a úplata za něj není předmětem DPH. Podle krajského soudu žalobní tvrzení „logicky“ musí odpovídat otevření nové právní otázky, to však lze připustit pouze v situaci, kdy účastník řízení přidává konzistentní argumentaci nad rámec již řečeného, případně když v souvislosti s vývojem řízení koriguje některá svá tvrzení, která byla provedeným dokazováním vyvrácena. Tak tomu ale v projednávané věci nebylo, neboť tvrzení žalobkyně obsažená v odvoláních a první žalobě byla dokonce potvrzena prvotním rozsudkem krajského soudu (a jsou opětovně potvrzena i v bodech 14-19 napadeného rozsudku), a nemohou tedy obstát v téže věci tvrzení přesně opačná. Názorová pozice žalobkyně ohledně daňového režimu jejích dodávek ovocných produktů do škol se v průběhu daňového řízení zcela obrátila, neboť v první fázi řízení před vydáním prvotního rozsudku krajského soudu sledovala žalobkyně argumentační linii, že jde o zdanitelné plnění, aby si mohla uplatnit nadměrný odpočet, a po vydání napadeného rozhodnutí stěžovatele svou pozici změnila v tom směru, že nejde o dodávání zboží za úplatu ve smyslu Směrnice, resp. zákona o DPH.

[22] K problému nepřezkoumatelnosti je možno uzavřít, že výše uvedené vnitřní rozpory jsou vysvětlitelné výkladem a nepůsobí nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25). Z napadeného rozsudku lze jednoznačně seznat, v čem krajský soud spatřoval nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalovaného, takže Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že je možné přistoupit k přezkoumání napadeného rozsudku.

[23] V posuzované věci je otázkou, zda podpora SZIF, poskytovaná žalobkyni v souvislosti s její účastí na projektu „Ovoce do škol“, představovala úplatu ve smyslu § 36 odst. 1 ZDPH a tím i základ daně, z něhož měla být přiznána a uhrazena DPH.

[24] Podle čl. 73 Směrnice platí: *„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člancích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“*

[25] Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH *„[p]látcem je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku“.*

[26] Podle § 36 odst. 1 ZDPH *„[z]ákladem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcem za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto*

zdanitelné plnění.“ Podle § 36 odst. 3 písm. d) téhož zákona „[z]áklad daně také zahrnuje dotace k ceně“.

[27] Podle § 4 odst. 1 ZDPH se rozumí „a) úplatou částka v penězích nebo v platebních prostředcích nabrazujících peníze nebo hodnota poskytnutého nepeněžního plnění“ a „l) dotací k ceně přijaté finanční prostředky poskytované ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákona, z rozpočtu cizího státu, z grantů Evropské unie či podle programů obdobných, pokud je příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a výše slevy se váže k jednotkové ceně plnění; za dotaci k ceně se nepovažuje zejména dotace k výsledku hospodaření a na pořízení dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku“.

[28] Podle čl. 5 nařízení Komise (ES) č. 288/2009 platilo, že „[d]aň z přidané hodnoty (DPH) a výdaje spojené s personálními náklady nejsou způsobilé pro podporu Unie podle článku 103ga nařízení (ES) č. 1234/2007 s výjimkou personálních nákladů, které jsou součástí nákladů na činnosti uvedené v prvním pododstavci tohoto odstavce, pokud tyto činnosti jsou zajišťovány externě.“

[29] Podle ustanovení § 2 odst. 1 nařízení vlády č. 478/2009 Sb., ve znění účinném do 31. 7. 2014 (bylo zrušeno nařízením vlády č. 74/2017 Sb. s účinností od 1. 9. 2020), platilo, že „podpora se poskytuje na tyto produkty: a) čerstvé ovoce a zeleninu, popřípadě na balené čerstvé ovoce a zeleninu, které jsou uvedené v části IX přílohy I jednotného nařízení o společné organizaci trhů, pokud neobsahují přísady uvedené v přímo použitelném předpise Evropských společenství, a b) balené ovocné a zeleninové šťávy, pokud neobsahují přísady uvedené v přímo použitelném předpise Evropských společenství ani konzervanty“. V příloze tohoto nařízení byla upravena sazba maximální výše podpory na jednu porci ovoce nebo zeleniny. S účinností od 1. 9. 2016 byla do této přílohy vložena poznámka *), že „maximální výše podpory na porci v Kč je bez daně z přidané hodnoty a zahrnuje náklady na produkty i veškeré vedlejší náklady související s dodávkou porce.“ V novém nařízení vlády č. 74/2017 Sb. je naopak uvedena k příloze stanovující maximální výši podpory poznámka, že výše podpory na porci v Kč je „včetně daně z přidané hodnoty“ a zahrnuje náklady na produkty i veškeré vedlejší náklady související s dodávkou porce.

[30] Z čl. 73 Směrnice, jakož i z § 72 odst. 1 písm. a) a § 36 ZDPH jednoznačně vyplývá jedna ze základních zásad DPH, zásada daňové neutrality. Její princip byl výstižně shrnut např. ve stanovisku generálního advokáta Macieje Szpunara ze dne 17. 3. 2016 ve věci C-11/15, Český rozhlas: „Nárok na odpočet daně na vstupu je základním mechanismem systému DPH, jelikož umožňuje neutralitu této daně pro hospodářské subjekty; daňovou zátěž v zásadě nesou pouze spotřebitelé. Aby však DPH skutečně platili spotřebitelé, může se nárok na odpočet týkat pouze zboží a služeb, které osoba povinná k dani dále používá ke zdanitelným plněním. DPH na vstupu tedy bude odpočtena od DPH na výstupu, kterou osoba povinná k dani vybere od svých smluvních partnerů s tím, že ji zahrne do ceny dodávek zboží či poskytnutí služeb. Pokud by naproti tomu osoba povinná k dani měla nárok na odpočet DPH na vstupu ze zboží a služeb, které ke zdanitelným plněním nepoužije, tato DPH by jí musela být vrácena, takže zboží a služby, které jsou předmětem daně, by v praxi nebyly zdaněny. V takovém případě tedy má nést daňovou zátěž osoba povinná k dani, a to namísto spotřebitele.“

pokračování

[31] Zároveň bylo SDEU opakovaně judikováno, že pokud určitá osoba poskytuje plnění pouze bezplatně, nemůže být považována za osobu povinnou k dani (srov. rozsudek ve věci C-89/81, *Hong-Kong Trade Development Council*). Nejvyšší správní soud dále poukazuje na závěry SDEU ve věci C-151/13 *Le Rayon d'Or*, v níž byly posuzovány daňové aspekty poskytování sociální péče v pobytovém zařízení pro seniory, a které se mutatis mutandis uplatní i pro výklad čl. 73 Směrnice. V tomto rozsudku SDEU uvedl, že „*v souladu s článkem 2 šesté směrnice, který definuje, co podléhá DPH, je předmětem DPH poskytování služeb za protiplnění a že podle ustálené judikatury Soudního dvora jsou služby poskytovány za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 této směrnice, a tudíž jsou zdanitelné, pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění, přičemž odměna ubrazená poskytovateli představuje skutečnou protihodnotu za službu poskytnutou příjemci (viz zejména rozsudky Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, bod 14; Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, bod 39, a RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, bod 24). Zadruté již Soudní dvůr rozhodl, že dotace přímo vázané k ceně zdanitelného plnění představují jen jeden z případů uvedených v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice a že bez ohledu na situaci, o kterou v konkrétním případě jde, je každopádně základ daně u poskytování služeb tvořen vším, co bylo získáno jako protiplnění za poskytnutou službu (v tomto smyslu viz rozsudek Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369, body 23 a 25).*“

[32] Zároveň stěžovatel zcela přiléhavě tematizoval otázku uplatnění principu neutrality daně z přidané hodnoty. K tomu je třeba připomenout, že SDEU považuje princip neutrality za jedno z hlavních hledisek výkladu Směrnice. V rozsudku C-712/17 *EN.SA.Srl* se věnoval vztahu zásady neutrality a proporcionality a uvedl, že „*na základě zásady proporcionality však nemůže uvedená povinnost překročit meze toho, co je nezbytné pro dosažení tohoto cíle a zejména mít za následek nadměrné narušení zásady neutrality DPH. Za takové situace, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, v níž fiktivní povaha plnění brání odpočitatelnosti daně, je dodržení zásady daňové neutrality zajištěno možností – kterou mají upravit členské státy – opravit jakoukoliv bezdůvodně naučtovanou daň, pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru nebo pokud tento vystavitel včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů (rozsudek ze dne 31. ledna 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 43).*“

[33] Mezi stranami a krajským soudem je nesporné, že krajský soud v prvotním rozsudku opakovaně konstatoval, že dodání produktů do škol ze strany žalobkyně nebylo bezplatné („*východí premisa, na níž správní orgány vystavěly své závěry, tj. že žalobce poskytoval uvedená plnění bezplatně, je nesprávná*“; „*bezplatnost není výrazem realistické aplikace projektu, ale politicky konfigurovanou podmínkou dotačního titulu. K podpoře tohoto předpokladu může posloužit také přístup Ministerstva zemědělství, které pro realizaci programu ‚Ovoce do škol‘ oslovilo podnikatele a nikoliv neziskový sektor, jak rovněž případně uvedl žalobce v podané žalobě.*“). Krajský soud v prvotním rozsudku zároveň poukázal na to, že stěžovatel v původním rozhodnutí dospěl k nepřipustně zužujícímu výkladu rozsudku Nejvyššího správního soudu, když konstatoval, že dotace není předmětem DPH. Prvotní rozsudek naopak zdůrazňuje, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013-42, může být za určitých okolností předmětem DPH i dotace k ceně. Krajský soud opakovaně výslovně uvedl, že na úhradu formou podpory SZIF je nutno hledět pouze jako na zdroj financování, z čehož nelze bez dalšího vyvozovat nesplnění podmínky úplatnosti dodání zboží či služby osobou povinnou k dani v rámci

uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku ve smyslu ZDPH. Správní orgány po skutkové stránce přijatá zdanitelná plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně vůbec nehodnotily.

[34] V napadeném rozsudku však krajský soud shledal nepřezkoumatelnost nového rozhodnutí o odvoláních v tom, že stěžovatel dostatečně podrobně neodůvodnil, proč považoval podporu SZIF za úplatu ve smyslu § 36 odst. 1 ZDPH a jak podpora SZIF naplňovala definici dotace k ceně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. l) ZDPH. Stěžovatel však byl vázán právním názorem krajského soudu, že je třeba plnění považovat za úplatné a zároveň podporu SZIF za „zdroj financování“.

[35] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že prvotní rozsudek byl z hlediska zrušujících důvodů ve vztahu k prvotnímu rozhodnutí stěžovatele založen na nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů (§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.), nicméně v bodě 20 tohoto rozsudku krajský soud uvádí, že toto rozhodnutí zrušil jako nezákonné (§ 78 odst. 1 s. ř. s.), a podotkl, že právními názory je žalovaný vázán. Z uvedeného plyne, že celkové vyznění argumentace krajského soudu muselo zcela jednoznačně stěžovatele vést k závěru, že podpora SZIF vyplácená žalobkyni byla nejen zdrojem financování, ale také úplatou za zdanitelné plnění. Reinterpretace prvotního rozsudku, kterou krajský soud provedl v bodě 16 napadeného rozsudku, je striktně formalistická a mívá se s podstatou rozhodovacích důvodů prvotního rozsudku.

[36] Z tohoto závazného právního názoru a ze skutečnosti, že ani škola, ani žáci za dodávky produktů nic nehradili (což žalobkyně ani krajský soud nikterak nerozporují), lze pak jednoznačně vyvodit (přesně, jak to učinil stěžovatel), že úplatu za dodávky produktů do škol ve smyslu § 36 odst. 1 ZDPH představovala právě podpora SZIF [a to bez ohledu na to, zda šlo formálně o dotaci k ceně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. l) ZDPH, nebo o jiný druh úplaty od třetí osoby]. Nebylo tedy povinností stěžovatele nad rámec nutného odůvodnění podrobně popisovat, jak přesně podpora SZIF naplňovala definici dotace k ceně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. l) ZDPH, když bylo ze závazného právního názoru krajského soudu, právní úpravy projektu „Ovoce do škol“ obsažené zejm. v nařízení Komise (ES) č. 288/2009 v rozhodném znění a nařízení vlády č. 478/2009 Sb. i skutkových okolností případu jednoznačné, že podpora SZIF představovala úplatu za dodání produktů do škol, čímž splnila podmínky § 36 odst. 1 ZDPH. Skutečnost, že se stěžovatel povahou dotace blíže nezabýval, tak sama o sobě nepředstavuje nepřezkoumatelnost nového rozhodnutí. Stěžovatel tedy vyložil závěry prvotního rozsudku v napadeném rozhodnutí adekvátně.

[37] Uvedené závěry potvrzuje na úrovni společného systému DPH i citovaná judikatura SDEU, jakkoliv jde o jiné případy poskytování dotací či podpor z veřejných rozpočtů. Podstatná je však povaha předmětné transakce, která měla ekonomickou povahu a v konečném důsledku žalobkyně prodejem ovocných produktů z projektu „Ovoce do škol“ sledovala dosažení vyššího zisku (zvýšení obrátu používání automatů ve školách), za něž inkasovala protiplnění od společností OVOCENTRUM V+V s.r.o. a VITAMINÁTOR s.r.o. Vzájemné obchodní vztahy tohoto seskupení subjektů svědčí o tom, že všechny byly na ekonomické podstatě transakcí prodeje potravin ve školách zainteresovány.

pokračování

[38] To, že dotace k ceně ve smyslu definice obsažené v § 4 odst. 1 písm. l) ZDPH není jedinou formou dotace, která může být předmětem DPH, ostatně vyplývá i z opakovaně odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013-42: *„V případě použití dotovaných plnění na činnost, která nemá povahu zdanitelných plnění, např. na výzkum prováděný výhradně pro výzkum samotný bez jakéhokoliv komerčního využití jeho výsledků, nebude mít plátce 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 plátce 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.“*

[39] Druhým důvodem, pro nějž krajský soud shledal nové rozhodnutí nepřezkoumatelným, je absence posouzení vztahu pojmů „úplata“ a „dotace k ceně“. Jak však vyplývá z výše uvedeného, pro posouzení věci nebylo podstatné, zda podpora SZIF představovala dotaci k ceně [§ 4 odst. 1 písm. l) ZDPH], či úplatu v širším slova smyslu [§ 4 odst. 1 písm. a) ZDPH], neboť stěžovatel byl vázán právním názorem formulovaným v prvotním rozsudku, dle něhož činnost žalobkyně představovala úplatnou ekonomickou činnost.

[40] Nad rámec nutného odůvodnění lze upozornit, že již za rozhodného znění ZDPH měla dotace k ceně stejný daňový režim jako veškeré ostatní formy úplaty – přestože tedy v textu zákona nebylo explicitně stanoveno, že dotace k ceně představuje formu úplaty, v důvodové zprávě k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (sněmovní tisk 260/0, 8. volební období, 2017-2021, digitální repozitář Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR) je doslova uvedeno: *„Z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie a ze struktury směrnice o DPH dále vyplývá, že dotace k ceně vstupuje do základu daně, neboť i taková dotace se stává součástí základního pojmu daně z přidané hodnoty, tj. dodání zboží za úplatu nebo poskytnutí služby za úplatu. Dotace k ceně tak představuje specifický druh úplaty, případně tvoří část poskytnuté celkové úplaty, která tvoří základ daně za předmětné poskytnuté nebo dodané plnění, z tohoto důvodu tak dochází k přesunu vymezení pojmu dotace z § 4 odst. 1 písm. k) [pozn. NSS: do 31. 12. 2014 písm. l)] pod definici pojmu úplata, přičemž přístup k dotaci k ceně doposud aplikovaný zůstává beze změny.“*

[41] Z výše uvedeného tedy vyplývá, že nové rozhodnutí netrpělo vadami, pro něž je krajský soud napadeným rozsudkem zrušil. K poznámce krajského soudu, že žalobkyně se nezavázala k tomu, že by DPH za nákup produktů šla k její tíži, Nejvyšší správní soud upozorňuje, že povinnost platit DPH vyplývá přímo ze zákona. Bylo na žalobkyni, aby zvážila, za jakých podmínek se bude projektu „Ovoce do škol“ účastnit (i s přihlédnutím k veškerým daňovým důsledkům). Nejvyšší správní soud připomíná, že z citované právní úpravy projektu „Ovoce do škol“ vyplývá, že na aspekt daně z přidané hodnoty nebylo zpočátku výslovně pamatováno, přičemž teprve od 1. 9. 2016 příloha nařízení vlády č. 478/2009 Sb. formou poznámky zmiňovala, že maximální výše podpory je *„bez daně z přidané hodnoty“*. Z toho lze usuzovat, že až do přijetí nového nařízení vlády č. 74/2017 Sb. nebyla podpora koncipována tak, aby zahrnovala DPH. Z toho ovšem

zpětně nelze usoudit, že by celá transakce měla být od DPH osvobozena či režimu DPH vůbec nepodléhala.

[42] Lze připomenout, že transakce posuzovaná v projednávaném případě (dodání produktů do škol) nebyla jedinou ekonomickou činností žalobkyně související s projektem „Ovoce do škol“ – žalobkyně figurovala rovněž jako subdodavatel distributorů v oblasti logistiky, neboť již měla ve školách instalovány své automaty v souvislosti s projektem „Mléko do škol“. Jak navíc uvedla sama žalobkyně ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 7. 3. 2014, *„[ú]částí v programu Ovoce do škol tak Come sledovalo dosažení synergického efektu spočívajícího zejména v efektivnějším využití vlastní logistiky a zvýšení prodejů v automatech získáním nových spotřebitelů.“*

V. Závěr a náklady řízení

[43] S ohledem na výše uvedené shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou a napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[44] Krajský soud je v dalším řízení vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), který lze stručně shrnout tak, že neposouzení formální povahy podpory SZIF nezpůsobilo nepřezkoumatelnost nového rozhodnutí, neboť stěžovatel byl vázán právním názorem formulovaným v prvotním rozsudku, dle něhož žalobkyně prováděla úplatnou ekonomickou činnost, přičemž z okolností případu nevyplývala žádná jiná možnost, než že úplatu ve smyslu § 36 odst. 1 ZDPH představovala právě podpora SZIF.

[45] Krajský soud rozhodne v dalším řízení i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 5. května 2023

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu