



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hlušíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **COME vending s. r. o.**
sídlem Rolnická 1551/146, 747 05 Opava
zastoupený advokátem JUDr. Zdeňkem Kramperou
sídlem AK RHK, s. r. o., Kořenovského 15/1107, 150 00 Praha

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2019 č. j. 5781/19/5300-22441-705341, ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2019 č. j. 5781/19/5300-22441-705341, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 27. 6. 2014: č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

2299728/14/3216-24801-801237, č. j. 2300025/14/3216-24801-801237, č. j. 2300150/14/3216-24801-801237, č. j. 2300271/14/3216-24801-801237 a č. j. 2301479/14/3216-24801-801237; ze dne 30. 6. 2014: č. j. 2300215/14/3216-24801-801237, č. j. 2301382/14/3216-24801-801237 a č. j. 2301638/14/3216-24801-801237 a ze dne 1. 7. 2014, č. j. 2301856/14/3216-24801-801237, a to způsobem specifikovaným ve výroku napadeného rozhodnutí. Označenými prvostupňovými rozhodnutími byly žalobci doměřeny daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců leden až červen a říjen až prosinec 2012 a penále.

2. V podané žalobě žalobce ke skutkovému stavu uvedl, že byl účastníkem projektu „Ovoce do škol“ (dále jen „Projekt“), jehož obecným cílem bylo na úrovni Evropské unie (dále jen „EU“) poskytnout politický a finanční rámec činností členských států, které se snaží zvrátit trend klesající konzumace ovoce a zeleniny zejména u dětí. Cílem Projektu bylo trvale zvýšit podíl těchto produktů v jídelníčku dětí v raném stádiu, kdy se formují jejich stravovací návyky. Pozitivní dopad na konzumaci dotčených produktů by navíc umožnil splnit cíle společné zemědělské politiky, včetně vyšších výdělků v zemědělství. Platnou právní úpravu Projektu tvoří přímo aplikovatelné předpisy EU v oblasti společné organizace zemědělských trhů a jejich následné promítnutí do režimu poskytnutí finanční podpory. Tyto předpisy byly adaptovány do národních právních řádů tak, aby byla doplněna ustanovení, která vyžadují určitou součinnost členského státu a bez kterých by jejich přímá aplikace nebyla proveditelná. V České republice se tak stalo nařízením vlády č. 478/2009 Sb., o stanovení podmínek pro poskytování ovoce a zeleniny a banánů dětem ve vzdělávacích zařízeních (dále jen „nařízení vlády č. 478/2009 Sb.“).
3. Žalobce se zúčastnil projektu jako schválený žadatel o podporu ve smyslu čl. 6 odst. 2 písm. e) bod i) nařízení Komise č. 288/2009 Sb., jako *„soukromý subjekt, který řídí distribuci ovoce a zeleniny a výrobků z ovoce, zeleniny a banánů do vzdělávacích zařízení v rámci projektu „Ovoce do škol“ vytvořeného podle tohoto nařízení nebo uvedeného v soulad s tímto nařízením“*. Distributorem je pak dle metodických pokynů Státního zemědělského intervenčního fondu (dále jen „SZIF“) subjekt, se kterým žadatel uzavře smlouvu o dodání produktů a který pro žadatele zajišťuje kompletní dodávky produktů. Takto provedenou službu pak distributor fakturuje žadateli. Dalším subjektem, který se Projektu účastní, je škola, která se do něj přihlásila uzavřením smlouvy o dodání produktů se schváleným žadatelem, který řídí distribuci produktů a veškerou komunikaci se SZIF. Ve smlouvě se škola zavazuje k používání produktů financovaných v rámci Projektu pouze k jejich konzumaci žáky 1. až 5. ročníků školy. Tito žáci jsou dle výkladu SZIF konečnými příjemci produktů dodávaných do škol účastnících se projektu.
4. Dále žalobce vymezil tyto žalobní body:
 - 1) Žalovaný nesprávně interpretoval předchozí rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2018 č. j. 22 Af 71/2016-36, který nabyl právní moci dne 24. 5. 2018 (dále jen „předchozí rozsudek krajského soudu“). Krajský soud nevyslovil, že úplata v podobě podpory SZIF je úplatou třetí osoby za dodání ovocných produktů žalobcem do škol. Krajský soud v označeném rozsudku pouze s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 10. 10. 2013 č. j. 9 Afs 8/2013-42 bez dalšího konstatoval, že NSS v tomto rozsudku rozlišuje na jedné straně poskytnutí a přijetí dotace na činnost plátce daně, které je pouhým převodem finančních prostředků od poskytovatele

(donátora) jejímu příjemci a které není předmětem DPH a na straně druhé poskytnutí dotace k ceně či poskytnutí peněžních prostředků jako úplaty za konkrétní zdanitelné plnění, kdy dotace k ceně je poskytnutím finančních prostředků za konkrétní plnění, které se již za úplatu považuje.

Je tedy nutno nejprve posoudit, zda je možno podporu, kterou žalobce jako schválený žadatel obdržel na základě rozhodnutí SZIF, kvalifikovat jako úplatu za dodávky ovocných produktů do škol v rámci Projektu a zda se případně jedná o úplatu za konkrétní zdanitelné plnění.

- 2) Dodání produktů do škol nemůže být podle žalobce dodáním zboží ve smyslu ust. § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“), jak nesprávně uvádí žalovaný. Škola v postavení detentora převzetím produktů určených žákům nenabyla práva nakládat s nimi jako vlastník, neboť je přebírala jako subjekt přihlášený do Projektu za účelem předání plnění konečným příjemcům (žákům).
- 3) Závěr žalovaného, že žalobce, přestože za dodání ovocných produktů nevybírá od žáků úplatu, dostává ji od státu, resp. od SZIF jako dotaci k ceně, je nesprávný. Podle žalobce podpora, tak jak je upravena nařízením Komise č. 288/2009, není koncipována jako cenová dotace, jelikož není poskytována jako příspěvek k ceně produktů distribuovaných žákům škol účastnících se projektu. Dodání produktu do škol a jeho distribuci žákům proto nelze považovat za dodání zboží za protiplnění (úplatu) ve smyslu Směrnice, resp. ZDPH. K tomu žalobce poukázal na čl. 4 odst. 1, čl. 10 odst. 1 a čl. 11 odst. 1 nařízení Komise č. 288/2009, ust. § 4 nařízení vlády č. 478/2009 Sb., čl. 73 směrnice Rady 2006/2012/ES, resp. čl. 11 část A odst. 1 písm. a) směrnice Rady 77/388/EHS (Šestá směrnice). Podle žalobce dodání ovoce do škol nelze považovat za zdanitelné plnění, z něhož bylo možno vyměřit DPH na výstupu. Žalovaný, který tak učinil, postupoval v rozporu s právními předpisy a jeho rozhodnutí je nezákonné.

5. Žalovaný ve vyjádření k jednotlivým žalobním bodům uvedl:

- Předcházející žalobní spor byl veden o to, zda žalobce splnil podmínku nároku na odpočet podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH. Krajský soud se v předchozím rozsudku zabýval povahou podpory (dotace) Projektu a dospěl k závěru, že správní orgány pominuly fakticitu realizace celého projektu. Krajský soud s odkazem na ust. § 1 nařízení vlády č. 478/2009 Sb. uvedl, že žák obdrží dodávané ovoce bezplatně, avšak z tohoto textu nelze dovodit, že dodavatel poskytuje ovoce bezplatně a že jako příjemce dotace nemá bez dalšího nárok na odpočet DPH. S odkazem na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 8/2013 krajský soud uzavřel, že na úhradu prostřednictvím dotace je nutno hledět pouze jako na zdroj financování, z čehož nelze bez dalšího dovozovat nesplnění podmínky úplatnosti dodání zboží či služby osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Žalovaný má za to, že postupoval v souladu s tímto závazným právním názorem, když dospěl v napadeném rozhodnutí popsanou úvahou k tomu, že úplatou za dodávání ovocných produktů do škol je finanční příspěvek (podpora) poskytnutý SZIF, který je tak součástí základu daně podle § 36 odst. 1 a 3 ZDPH, neboť se jedná o úplatu od třetí osoby za tato zdanitelná plnění.

- V podaném odvolání žalobce tvrdil, že se poskytovaná plnění podle jeho názoru uskutečnila, neboť každá škola musela prostřednictvím zmocněné osoby potvrdit převzetí dodávky na dodacím listu. V této souvislosti žalobce poukázal na rozsudek NSS ze dne 16. 6. 2010 č. j. 2 Afs 134/2009-50 a uvedl, že mezi dodáním produktů a poskytováním logistických služeb, jejichž předmětem je právo na přístup do výdejního automatu a právo na odběr produktů zařazených do projektu, je natolik úzká souvislost, že z pohledu ZDPH představují jediné plnění, a to dodání zboží. Žalovaný poukázal na absolutní názorovou nekonzistentnost žalobní obrany, která je nyní žalobcem předkládána. V otázce dodání zboží setrvává žalovaný na závěrech učiněných v bodě 26 napadeného rozhodnutí, když dodání ovocných produktů do škol splňuje definici pojmu dodání zboží ve smyslu ZDPH. Z toho pak vyplývá povinnost žalobce přiznat daň při dodání zboží podle § 21 odst. 1 ZDPH. Pokud nyní žalobce uvádí, že škola převzetím produktů nenabývá práva, které by jí umožňovalo s nimi nakládat jako vlastník, neboť je přebírá jako subjekt přihlášený do projektu za účelem jejich předání konečným příjemcům, žalovaný s tímto tvrzením nemůže souhlasit. Z rozhodnutí SZIF i z vyjádření samotného žalobce v rámci daňové kontroly i odvolání vyplývá, že předmětem plnění bylo dodání ovocných produktů do škol žákům 1. až 5. ročníku. Jedná se tedy o dodání podle § 13 ZDPH, kterým se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Smlouvy o dodávkách produktů s jednotlivými základními školami předložil žalobce v rámci daňové kontroly. Tento závěr plyne i z předchozího rozsudku krajského soudu, který konstatoval, že úplata ve formě podpory SZIF je úplatou (od třetích osob) za dodání ovocných produktů žalobcem do škol, a protože žalobce uskutečňoval zdanitelná plnění na výstupu, má nárok na odpočet daně na vstupu.
 - i v případě třetího žalobního bodu žalobce mění své názory, neboť původně tvrdil, že zboží zařazené do Projektu je ve smyslu ZDPH dodáváno za úplatu, za kterou považuje cenu karet sloužících k výběru tohoto zboží, které jsou hrazeny žalobci ze strany distributorů a nikoliv žáků. Žalovaný v bodech 29-33 napadeného rozhodnutí relevantně zdůvodnil, že v souladu s principem DPH i se závěry předchozího rozsudku krajského soudu je úplatou za dodání ovocných produktů do základních škol finanční podpora poskytnutá SZIF. Na těchto závěrech setrvává. K žalobcově argumentaci čl. 11 odst. A, pododst. 1 písm. a) Šesté směrnice žalovaný dodal, že principu zde vyjádřenému odpovídá znění § 36 ZDPH, podle něhož je základem daně vše, co plátce obdržel nebo má obdržet jako úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je uskutečněno nebo od třetí osoby bez daně za toto zdanitelné plnění. V daném případě byla proto v souladu s uvedeným principem zahrnuta do základů daně úplata za dodání ovocných produktů do škol jako finanční příspěvek (dotace k ceně) poskytnutý SZIF, neboť se jedná o úplatu od třetí osoby za tato zdanitelná plnění. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
6. Žalobce v replice doručené krajskému soudu dne 17. 7. 2019 uvedl, že právní názor vyslovený v předchozím rozsudku krajského soudu je žalovaným zásadně obcházen. Žalovaný zdánlivě v souladu s názorem soudu uznal žalobci nárok na odpočet daně na vstupu, avšak vyměřil mu daň na výstupu, takže výsledkem řízení je v podstatě tentýž stav jako předtím, ačkoliv jej soud označil za neakceptovatelný. Žalovaný se nemůže dovolávat argumentace žalobce uvedené v odvolání, neboť z procesního vývoje v této věci je

seznatelné, že žalobce se v odvolání vyjadřoval k předchozím závěrům správce daně, které se týkaly daně na vstupu. Nynější argumentaci žalobce nemůže žalovaný vypořádat prostým poukazem na to, že je v rozporu s jeho dřívějšími tvrzeními. Žalobce setrvává na žalobních tvrzeních. Žalobce byl ve smluvním vztahu se školami, školy však nebyly konečným příjemcem dodávaného ovoce. Ze smyslu a účelu dotačního programu plyne, že konečným příjemcem jsou jednotliví žáci škol. S těmi však žalobce v žádném smluvním vztahu nebyl. Škola se nestala vlastníkem dodaného ovoce a nemohla s ním proto libovolně jako vlastník nakládat. Byla povinna je zdarma distribuovat svým žákům v souladu s pravidly dotačního programu. Dodání ovoce do škol proto není dodáním zboží ve smyslu § 13 ZDPH. Hovořili-li žalobce v minulosti o dodání ovoce do škol, neměl na mysli dodání ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH. Dále žalobce zdůraznil, že školy jemu jako dodavateli neposkytovaly žádné protiplnění, takže předával ovoce bezúplatně a takový úkon nemůže být předmětem DPH. Úplatou není ani poskytnutá dotace. Argumentace žalovaného by platila v případě dotace k ceně, kdy část ceny hradí skutečný příjemce zboží nebo služby a zbývající část je hrazena z veřejných rozpočtů (např. v případě státem nařízených slev v hromadné dopravě). V daném případě je však situace odlišná, neboť ovoce bylo žalobcem předáváno školám, které nejsou konečným příjemcem a skuteční příjemci (žáci) za přijaté ovoce neplatili nic, tedy ani část ceny. Poskytnutá dotace proto není úplatou, kterou má na mysli ZDPH, jak se mylně domnívá žalovaný. Žalobce setrval na podané žalobě.

7. Krajský soud ve věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 5. 11. 2020 č. j. 22 Af 18/2019-43. Tento rozsudek byl zrušen a věc byla vrácena Krajskému soudu v Ostravě k dalšímu řízení rozsudkem NSS ze dne 5. 5. 2023 č. j. 5 Afs 5/2021-29, který nabyl právní moci dne 5. 5. 2023 (dále jen „zrušující rozsudek NSS“).
8. Krajský soud v dalším řízení přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s. ř. s.) a právním názorem vysloveným NSS ve zrušujícím rozsudku.
9. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že u žalobce byla správcem daně provedena daňová kontrola k DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2012 zaměřená především na odpočty DPH uplatněné z přijatých daňových dokladů za dodávky a distribuci čerstvého ovoce od dodavatelů OVOCENTRUM V+V s. r. o. (dále jen „OVOCENTRUM“) a Vitaminátor s. r. o. (dále jen „Vitaminátor“), od nichž žalobce nakupoval zboží v rámci Projektu a dodával je žákům základních škol. U ústního jednání dne 30. 10. 2013 byl žalobce seznámen se stanoviskem správce daně, že nemá nárok na odpočet DPH podle ust. § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH za nákup ovoce. Žalobce v písemné reakci na toto sdělení ze dne 18. 11. 2013 poukázal na své postavení subjektu, který řídí distribuci ovoce, zeleniny a výrobků z nich do vzdělávacích zařízení v rámci Projektu prostřednictvím distributorů. Poukázal také na právní rámec projektu, tj. nařízení Komise č. 288/2009 a nařízení vlády č. 478/2009 Sb. Rovněž podrobně popsal způsob, jakým se výrobky dostávají k žákům, a následně dovodil, že nejde o bezúplatné plnění, ale o plnění za úplatu. Žalobce správci daně předložil smlouvy o distribuci a smlouvy o zabezpečení dodávek do škol, vystavené daňové doklady, rozhodnutí SZIF o poskytnutí podpory za dodávání produktů v rámci projektu, vzorovou

smlouvu o dodávkách produktů uzavřenou s jednou ze základních škol a tiskovou sestavu škol zařazených do projektu. Součástí správních spisů jsou také rozhodnutí SZIF o poskytnutí podpory za dodání ovoce do škol v jednotlivých měsících roku 2012, která byla vydána na základě Žádostí o poskytnutí podpory v rámci projektu „Ovoce do škol“ podle nařízení vlády č. 478/2009 Sb., které podal žalobce u SZIF za jednotlivé kalendářní měsíce. Každá žádost obsahovala soupis faktur včetně ceny bez DPH a ceny s DPH a dále jednotlivé faktury za nákup ovoce a ovocných produktů vystavené dodavateli OVOCENTRUM a Vitaminátor s cenami včetně DPH. S vyhodnocením důkazních prostředků byl žalobce seznámen v rámci ústního jednání ze dne 17. 2. 2014 úředním záznamem o výsledku kontrolního zjištění. Správce daně setrval na svém původním závěru, že žalobce nemá nárok na odpočet DPH. Žalobce v písemném vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 7. 3. 2014 vyjádřil nesouhlas s hodnocením správce daně a opětovně zdůraznil způsob, jakým jsou dodávky zboží poskytovány žákům, když tito ovoce odebírají přímo z automatu, takže fakticky škola dotované produkty nepřebírá, byť jsou s ní uzavřeny smlouvy o dodávkách. Zdůraznil, že se jedná o poměrně nový projekt, jehož pravidla nebyla zcela jasná, což vedlo k určitým nepřesnostem při formulaci smluv, nicméně že správce daně má povinnost ve smyslu ust. § 8 odst. 3 daňového řádu vycházet ze skutečného obsahu právního jednání. Dále žalobce zdůraznil a popsal své obchodní vztahy s dodavateli produktů společnostmi OVOCENTRUM a Vitaminátor, kterými jsou vedle úhrad za činnosti související se zabezpečením dodávek zboží do škol hrazeny také karty, jež jsou vydávány žákům k odběru ovoce z automatů, a to současně s cenou logistických služeb. K fungování celého projektu se žalobce vyjádřil opětovně v protokolu o ústním jednání ze dne 24. 3. 2014. V úředním záznamu ze dne 25. 4. 2014 shrnul správce daně výsledky kontrolního zjištění a po rekapitulaci dosavadního průběhu řízení vyslovil závěr, že vzhledem k tomu, že žalobce dodával v rámci Projektu zboží žákům bezplatně, nemá ve smyslu ust. § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH nárok na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění za nákup ovoce. Žalobce ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění doručeném správci daně dne 16. 5. 2014 sdělil nesouhlas s těmito závěry, když setrval na názoru, že v popsáných případech se jedná o plnění za úplatu, přičemž poukázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Správce daně v reakci na toto vyjádření zaujal stanovisko, že karty s čárovým kódem žákům umožňují přístup do výdejního automatu a jeho využití bez ohledu na to, jaké zboží si žák odebere, neboť mají více funkcí, a proto je nelze považovat za rozhodující při posouzení dané věci. Karty navíc hradila společnost Vitaminátor, nikoliv samotní žáci. Správce daně setrval na již dříve učiněných závěrech a po projednání Zprávy o daňové kontrole vydal dne 27. 6. 2014 dodatečné platební výměry, jimiž žalobci doměřil DPH za jednotlivá zdaňovací období a stanovil povinnost uhradit penále. Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání.

10. V rámci odvolacího řízení dospěl žalovaný k částečné změně právního názoru oproti správci daně I. stupně, s čímž žalobce seznámil písemností Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 30. 5. 2016. Žalovaný svou úvahu vystavěl na posouzení činnosti žalobce v souvislosti s Projektem z pohledu ekonomické činnosti ve smyslu ust. § 2 odst. 1 a § 5 odst. 2 ZDPH a ve smyslu judikatury NSS a SDEU k této otázce dospěl k závěru, že činnost žalobce nelze označit za ekonomickou činnost, ani za počáteční přípravu k ekonomické činnosti. Podle žalovaného žalobce neprováděl ekonomickou činnost ve smyslu ZDPH, protože přijatá zdanitelná plnění byla použita pro splnění cíle dotačního Projektu, a nikoliv pro uskutečnění žalobcovy

ekonomické činnosti, v důsledku čehož nemá žalobce nárok na odpočet daně podle ust. § 72 ZDPH. Dále se žalovaný vyjádřil k charakteru úhrad za karty sloužící žákům k převzetí produktů z výdejních automatů. Žalovaný korigoval závěry prvostupňového správce daně tak, že karty vyhodnotil jako vedlejší plnění k plnění hlavnímu, jímž bylo dodání ovoce do škol a s odkazem na judikaturu SDEU dovedl, že režim karet jako vedlejšího plnění sdílí režim bezúplatného dodání ovoce do škol a jelikož přijatá zdanitelná plnění (karty) byla žalobcem použita pro splnění cíle dotačního Projektu, a nikoliv pro uskutečňování jeho ekonomické činnosti, není dodání karet rovněž součástí ekonomické činnosti. Žalovaný rozhodl o odvolání rozhodnutím ze dne 20. 6. 2016 č. j. 27815/16/5300-22441-711458.

11. V následně podané správní žalobě vedené u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 71/2016 žalobce brojil především proti závěrům žalovaného, že žalobce v souvislosti s realizací Projektu neprováděl ekonomickou činnost a dále proti tomu, že ovoce do škol bylo poskytováno žalobcem bezplatně. Žalobce uvedl, že zvolil takový ekonomický model, který mu umožňoval generovat příjmy potřebné pro pokrytí nákladů jeho organizační činnosti včetně provozování odděleného režimu výdeje ovoce vybrané skupině žáků prostřednictvím víceúčelových automatů. Za organizační a logistickou činnost účtoval sjednanou odměnu distributorům, kteří jako faktičtí dodavatelé ovoce měli v rámci limitu stanoveného administrátorem Projektu možnost obchodovat s dostatečnou marží. Žalobce svým vstupem do Projektu, který nesliboval primární zisk, avšak nebyl neekonomický, sledoval svou celkovou marketingovou strategii na efektivnější využití již existující vlastní logistiky a zvýšení prodeje dalšího zboží, a to jiných nedotovaných produktů zdravé výživy a částečně dotovaných mléčných výrobků, které do automatů ve školách dodával již v rámci staršího projektu Mléko do škol (obdobně žalobce argumentoval již v průběhu daňové kontroly – viz např. protokol ze dne 24. 3. 2014). Na základě podané žaloby bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2016 zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2018 č. j. 22 Af 71/2016-33. Současně krajský soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
12. Ve zrušujícím rozsudku krajský soud vyslovil, že správní orgány ve svých závěrech pominuly fakticitu realizace Projektu žalobcem, když nereflektovaly prokazatelnou existenci „středních článků“ dodavatelského projektu (dodavatelů ovoce), s nimiž žalobce vstupoval do běžných obchodních vztahů. Krajský soud se proto neztotožnil ani s názorem, že činnost prováděná žalobcem neměla charakter ekonomické činnosti, a dospěl k závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, neboť absence ekonomického účelu použití přijatých zdanitelných plnění byla žalovaným konstatována bez jakéhokoliv vyhodnocení konkrétního skutkového stavu, bez přihlédnutí na žalobcem dodanému podrobnému popisu a prokázání faktické realizace projektu. Základní premisou úvah žalovaného byla pouze skutečnost, že žalobce předmětnou činnost financoval z dotací, které nejsou předmětem daně a ust. § 1 nařízení vlády č. 478/2009 Sb., jímž bylo určeno dodání ovoce žákům *bezplatně*. Krajský soud svou argumentaci podpořil odkazem na rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2013 č. j. 9 Afs 8/2013-42, podle kterého je nutno rozlišovat mezi poskytnutím a přijetím dotace na činnost plátce daně, které je pouhým převodem finančních prostředků od donátora a které není předmětem DPH a poskytnutím dotace k ceně či poskytnutím peněžních prostředků jako úplaty za konkrétní zdanitelné plnění, které se již za úplatu za zdanitelné plnění považuje.
13. V dalším řízení žalovaný na základě ust. § 3 odst. 3 a 6 nařízení vlády č. 478/2009 Sb. a Příručky pro žadatele vydané SZIF, jakož i na základě smluvních ujednání žalobce se

základními školami a obsahu správních spisů zrevidoval svůj názor vyjádřený v předchozím (následně soudem zrušeném) rozhodnutí o odvolání a dospěl k závěru, že žalobce má nárok na odpočet z přijatých plnění od dodavatelů OVOCENTRUM a Vitaminátor, která použil v rámci Projektu tak, že je dodal do smluvních školských zařízení, což prokázal smlouvami s dotýčnými školami a potvrzenými dodacími listy. K uskutečnění zdanitelných plnění došlo dnem dodání ovocných produktů do škol dle dodacích listů. Žalovaný prostřednictvím písemnosti „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 19. 12. 2018 sdělil žalobci, že mu po ukončení odvolacího řízení budou doměřena uskutečněná zdanitelná plnění na výstupu z titulu dodání ovocných produktů do škol, která byla žalobcem specifikována a ohodnocena výší způsobilých nákladů v žádosti o poskytnutí podpory adresované SZIF za každý kalendářní měsíc roku 2012. Tato uskutečněná zdanitelná plnění byla v plné výši uhrazena z poskytnuté podpory prostřednictvím SZIF. Žalobce je však povinen tato plnění přiznat a odvést příslušnou DPH, jak vyplývá z ust. § 21 ZDPH. Hodnota daně na výstupu proto bude zvýšena o cenu ovocných produktů dodaných do škol, která byla následně hrazena z podpory SZIF. Při výpočtu daně bude žalovaný postupovat v souladu s ust. § 37 odst. 2 ZDPH, tedy z úplaty za zdanitelná plnění při použití sazby daně ve výši 14 %. Současně bude žalobci přiznán nárok na odpočet daně z přidaných zdanitelných plnění od dodavatelů Vitaminátor a OVOCENTRUM, který uplatnil v daňových tvrzeních za příslušná zdaňovací období.

14. Žalobce reagoval vyjádřením ze dne 18. 1. 2019, v němž uvedl v podstatě obdobnou argumentaci jako v následně podané správní žalobě. O odvolání žalobce žalovaný rozhodl znovu dne 14. 2. 2019 napadeným rozhodnutím.
15. Žalovaný ve vyjádření doručeném krajskému soudu dne 9. 11. 2023 podal své stanovisko po zrušujícím rozsudku NSS. Žalovaný uvedl, že otázkou nespornou jsou dodávky zboží žalobcem do škol realizované v rámci jeho ekonomické činnosti a také to, že mu na vstupu přísluší nárok na odpočet daně, který odpovídá jeho dodavateli přiznané a uhrazené dani. Spornou otázkou zůstalo, zda došlo k dodání zboží ve smyslu ust. § 13 ZDPH a zda úhradu za plnění poskytnutá školám (potažmo žákům) ze SZIF lze považovat za úplatu ve smyslu ust. § 36 odst. 1 ZDPH. Žalovaný má za to, že na tyto sporné otázky odpověděl NSS ve zrušujícím rozsudku v odstavci 36, z jehož obsahu je zřejmé, že podle názoru NSS došlo k dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 2 ZDPH za úplatu ve smyslu ust. § 36 odst. 1 ZDPH a toto zboží je dle § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH předmětem daně, přičemž žalobce byl povinen na výstupu přiznat a odvést DPH. V návaznosti na odst. 36 zrušujícího rozsudku NSS pak žalovaný poznamenal, že obchodní transakce, potažmo výběr DPH musí zůstat daňově neutrální, čemuž také přisvědčil NSS v odst. 32 zrušujícího rozsudku. Jestliže žalobce odmítá na svém výstupu přiznat a odvést daň, vede tato skutečnost k absurdní situaci. Je nesporné, že na vstupu žalobci náleží nárok na odpočet DPH, nicméně pouze v případě splnění podmínek dle § 72 odst. 1 ZDPH, tedy že budou plnění použita v rámci ekonomické činnosti žalobce pro uskutečněná zdanitelná plnění s dodáním zboží v tuzemsku dle ust. § 13 ZDPH. Žalobce nakoupil zboží včetně DPH, kterou jeho dodavatelé přiznali a odvedli do veřejných rozpočtů. Tuto daň si žalobce ve formě nároku na odpočet na svém vstupu odečetl, avšak na výstupu daň nepřiznal a neodvedl. Fakticky se tak daň „ztratila“ mezi vstupem a výstupem žalobce. Došlo k situaci, kdy si žalobce daň přivlastnil, ačkoliv měla být odvedena (na výstupu žalobce) do veřejných rozpočtů. Dle žalovaného je lhostejno, zda žalobce měl na uskutečněné transakci nějaký zisk (přidanou hodnotu). Vzhledem k tomu, že

žalobce je přesvědčen, že nemusel daň na výstupu odvést a je tedy 0, po odečtení daně na vstupu se dostáváme do záporných hodnot, resp. žalobci vzniká nadměrný odpočet DPH, což lze interpretovat tak, že si žalobce daň uzurpoval pro sebe. Žalobce nárokováním odpočtu daně přiznal, že přijatá plnění použil v rámci své ekonomické činnosti, a tedy za úplatu. Nemůže proto legitimně tvrdit, že neexistuje základ daně, když existuje úplata ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH. Úplatou je samotná dotace poskytnutá od SZIF, jak správně konstatoval NSS v odst. 36 zrušujícího rozsudku. Jinou úplatu za dodání produktů základním školám, resp. žákům žalobce neobdržel. Pokud by neexistovala úplata, neexistoval by ani předmět daně, a tedy ani nárok na odpočet DPH. S ohledem na závěry zrušujícího rozsudku NSS má žalovaný za to, že postupem žalobce, který nepřiznal a neodvedl daň na výstupu, byla narušena zásada neutrality DPH, neboť zdanitelné plnění nebylo použito v rámci ekonomické činnosti k plněním specifikovaným v § 72 odst. 1 ZDPH. Nelze uplatňovat nárok na odpočet DPH tehdy, jestliže přijatá zdanitelná plnění nejsou následně využita pro uskutečnění konkrétního zdanitelného plnění, tj. jestliže nemají svůj odraz v dani na výstupu. Na základě provedeného dokazování je třeba realizované dodání produktů do škol považovat za uskutečněné zdanitelné plnění, které má přímou a bezprostřední souvislost s plněním přijatým žalobcem od společnosti Vitaminátor a OVOCENTRUM. Za toto dodání zboží obdržel žalobce finanční prostředky od SZIF. Žalovaný opětovně navrhl zamítnutí žaloby.

16. U ústního jednání před krajským soudem účastníci řízení setrvali na své dosavadní argumentaci.
17. K prvnímu žalobnímu bodu krajský soud již ve svém předchozím rozsudku ze dne 23. 4. 2018 č.j. 22 Af 71/2016-36 vyslovil, že obsahem správních spisů má za prokázané, že činnost, kterou žalobce v souvislosti s realizací projektu vykazoval, byla ekonomickou činností. Jak následně vyslovil NSS ve zrušujícím rozsudku (odst. 20), dospěl-li krajský soud k závěru, že činnost žalobce představovala ekonomickou činnost za úplatu, nelze tuto otázku mít za nezodpovězenou. NSS se ve zrušujícím rozsudku s tímto závěrem krajského soudu ztotožnil. Odůvodněním zrušujícího rozsudku NSS na mnoha místech prostupuje závěr, že posuzovaná činnost žalobce představovala ekonomickou činnost ve smyslu ust. § 36 ZDP, tj. ekonomickou činnost za úplatu. NSS se ve zrušujícím rozsudku také zabýval otázkou, zda je možno podporu, kterou žalobce jako schválený žadatel obdržel na základě rozhodnutí SZIF, kvalifikovat jako úplatu za dodávky ovocných produktů do škol a zda se jedná o úplatu za konkrétní zdanitelné plnění. NSS dospěl k jednoznačnému závěru, že prvotní rozsudek krajského soudu ve své celkové argumentaci vyzněl tak, že podpora SZIF vyplácená žalobci byla nejen zdrojem financování, ale také úplatou za zdanitelné plnění (odst. 35 zrušujícího rozsudku NSS). Z uvedeného lze podle NSS také jednoznačně vyvodit, že úplatu za dodávky produktů do škol ve smyslu § 36 odst. 1 ZDPH představovala právě podpora SZIF 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 (odst. 36 zrušujícího rozsudku NSS).
18. Na základě uvedeného shledal krajský soud první žalobní bod nedůvodným.
19. V druhém žalobním tvrzení žalobce namítl, že dodání produktů do škol nemůže být dodáním zboží ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH, protože škola v postavení detentora převzetím produktů určených žákům nenabyla práva nákladat s nimi jako vlastník, neboť je přebírala

jako subjekt přihlášený do projektu za účelem předání plnění konečným příjemcům (žákům).

20. Se shodnou žalobní námitkou se krajský soud vypořádal již v předchozím rozsudku, který byl následně zrušen rozsudkem NSS. Tato právní otázka však nebyla zrušujícím rozsudkem NSS nijak dotčena, neboť důvody zrušujícího rozsudku NSS se jí netýkaly. Krajský soud proto k otázce, zda dodáním plnění žalobcem do škol lze rozumět převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH, uvádí tutéž argumentaci, kterou vyslovil v odstavcích 18-19 svého zrušeného rozsudku. Krajský soud opakuje, že základní škola účastníci se Projektu má v Projektu postavení zprostředkovatele, který se uzavřením smlouvy o dodání produktů s žalobcem zavázal přijmout jím dodávané produkty a zajistit jejich konzumaci žáky 1. až 5. ročníků. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyhodnotil, že dodáním ovocných produktů do škol potvrzeným příslušnou školou na dodacím listě došlo k dodání zboží ve smyslu ust. § 13 odst. 1 ZDPH.
21. Krajský soud má za to, že byt se nejedná o zcela doslovnou aplikaci ust. § 13 odst. 1 ZDPH, neboť škola nebyla v postavení nabyvatele vlastnického práva a obdrženým zbožím nemohla nakládat jako vlastník, lze připustit, že se jednalo o dodání zboží, které lze podřadit pod ust. § 13 odst. 1 ZDPH právě pro specifické rysy Projektu, kdy úloha školy v rámci jeho realizace je v podstatě technikálií, neboť škola má postavení zprostředkovatele, který dodá plnění konečnému spotřebiteli (žákovi), protože jiné „technické provedení“ Projektu se nenabízí. Navíc v tomto konkrétním případě škola dále umisťovala převzaté plnění na výdejní místa, tj. do výdejních automatů ve vlastnictví žalobce, což její zprostředkovatelskou funkci ještě podtrhuje a vypovídá také o vazbě mezi žalobcem a konečným spotřebitelem (žákem), který je oprávněn nakládat se zbožím jako vlastník.
22. V souladu s uvedenou argumentací krajského soudu je závěr žalovaného (bod 30 napadeného rozhodnutí), že úplatou za dodání způsobilých ovocných produktů do škol je finanční příspěvek (podpora) poskytnutý SZIF, který je tak součástí základu daně dle § 36 odst. 1 a 3 ZDPH, neboť se jedná o úplatu od třetí osoby za tato zdanitelná plnění. Tento závěr shledal NSS ve zrušujícím rozsudku jako zcela správný a plně jej aproboval (blíže odst. 36 zrušujícího rozsudku NSS).
23. Uvedenou argumentací má krajský soud za vypořádaný druhý žalobní bod, který tak neshledal důvodným.
24. Ve třetím žalobním tvrzení žalobce namítl, že závěr žalovaného, že žalobce, přestože za dodání ovocných produktů nevybírá od žáků úplatu, dostává ji od státu, resp. od SZIF jako dotaci v ceně, je nesprávný. Podle žalobce podpora Projektu dle nařízení Komise č. 288/2009 není koncipována jako cenová dotace, jelikož není poskytována jako příspěvek k ceně produktů distribuovaných žákům škol účastnících se projektu. Dodání produktu do škol proto nelze považovat za protiplnění (úplatu) ve smyslu Směrnice, resp. ZDPH. Podle žalobce dodání ovoce do škol nelze považovat za zdanitelné plnění, z něhož bylo možno vyměřit DPH na výstupu.

25. Ve vztahu k tomuto žalobnímu tvrzení krajský soud poukazuje na odst. 30-32 zrušujícího rozsudku NSS, kde NSS odkázal na příslušnou judikaturu SDEU vztahující se k otázce mechanismu DPH a principu neutrality DPH. V odst. 36 zrušujícího rozsudku pak NSS vyslovil, že z prvního rozsudku krajského soudu a ze skutečnosti, že ani škola, ani žáci za dodávky produktů nic nehradili, lze jednoznačně vyvodit, že úplatu za dodávky produktů do škol ve smyslu § 36 odst. 1 ZDPH představovala právě podpora SZIF bez ohledu na to, zda šlo formálně o dotaci k ceně, nebo o jiný druh úplaty od třetí osoby. Nebylo přitom povinností žalovaného nad rámec nutného odůvodnění podrobně popisovat, jak přesně podpora SZIF naplňovala definici dotace. Ani skutečnost, že se žalovaný povahou dotace blíže nezabýval, sama o sobě nepředstavuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Dále NSS pokračoval tak, že podstatná je povaha předmětné transakce, která měla ekonomickou povahu a v konečném důsledku žalobce prodejem ovocných produktů sledoval dosažení vyššího zisku (zvýšení obrátu používání automatů ve školách), za něž inkasoval protiplnění od společností OVOCENTRUM a Vitaminátor. Vzájemné obchodní vztahy tohoto seskupení subjektů svědčí o tom, že všechny byly na ekonomické podstatě transakcí prodeje potravin ve školách zainteresovány (odst. 37 zrušujícího rozsudku NSS).
26. V odst. 40 zrušujícího rozsudku NSS vyslovil: „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.“*
27. NSS dále zdůraznil, že povinnost platit DPH vyplývá přímo ze zákona. Bylo na žalobci, aby zvážil, za jakých podmínek se bude projektu účastnit (i s přihlédnutím k veškerým daňovým důsledkům). Dále NSS připomněl, že z citované právní úpravy projektu Ovoce do škol vyplývá, že na aspekt DPH 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 (blíže odst. 41 zrušujícího rozsudku NSS).
28. Závěrem zrušujícího rozsudku (odst. 42) NSS připomněl, že transakce posuzovaná v projednávané věci nebyla jedinou ekonomickou činností žalobce související s projektem, když žalobce figuroval také jako subdodavatel distributorů v oblasti logistiky, neboť již měl ve školách instalovány své automaty v souvislosti s projektem „Mléko do škol“ a jak navíc sám žalobce uvedl ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 7. 3. 2014 *„účastní*

v programu Ovoce do škol tak COME sledovalo dosažení synergického efektu spočívajícího zejména v efektivnějším využití vlastní logistiky a zvýšení prodeje v automatech získáním nových spotřebitelů“.

29. Na základě shora citovaných závěrů NSS, které jsou pro krajský soud závazné, má krajský soud za vypořádaný také třetí žalobní bod, který rovněž není důvodný.
30. Jelikož žádné žalobní tvrzení nebylo shledáno důvodným, krajský soud v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.
31. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému v tomto řízení nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku nejsou přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud nevyjadřoval – v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 22. listopad 2023

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu