



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 Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **COME vending s.r.o.**
sídlem Žižkova 2904/8, 747 07 Opava
zastoupený advokátem JUDr. Zdeňkem Kramperou
sídlem Kořenského 1107/15, 150 00 Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2021 č. j. 36933/21/5300-22441-705341,
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 8. 10. 2021 č. j. 36933/21/5300-22441-705341, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 14. 1. 2020 č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje

52165/20/3216-50521-803344, č. j. 52203/20/3216-50521-803344, č. j. 52253/20/3216-50521-803344, č. j. 52310/20/3216-50521-803344 a č. j. 52342/20/3216-50521-803344 a dále bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 14. 1. 2020 č. j. 51978/20/3216-50521-803344, a to způsobem specifikovaným ve výroku napadeného rozhodnutí. Označenými prvostupňovými rozhodnutími byly žalobci vyměřeny daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden-červen r. 2019.

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 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. Závazné a přímo použitelné předpisy EU 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, ve znění pozdějších předpisů (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 (ES) č. 288/2009 Sb., 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“ (dále jen „nařízení Komise č. 288/2007“) 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. Podle žalobce je třeba zodpovědět otázku, zda je možno posoudit dodání produktů do škol učiněné v rámci Projektu jako dodání zboží za úplatu ve smyslu ZDPH.
4. Dále žalobce vymezil tyto žalobní body:

1) Žalobce uzavíral se školami smlouvy v souladu s podmínkou určenou nařízením vlády. Předmětem těchto smluv bylo dodání způsobilých produktů do škol, aby tyto škola předala oprávněným žákům a naplnila tak svůj závazek účastníka Projektu zabezpečit použití produktů k jejich konzumaci žáky 1. až 5. ročníku školy. Podle žalobce nemůže být dodání

produktů do škol 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 určeným žákům nenabyla práva nakládat s nimi jako vlastník, neboť je přebírala jako subjekt přihlášený do Projektu za účelem předání plnění konečným příjemcům (žákům).

2) Závěr žalovaného, že žalobce, přestože za dodání ovocných produktů nevybírání 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 článek 73, resp. čl. 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice. Podle žalobce dodání ovoce do škol nelze považovat za zdanitelné plnění, z něhož by bylo možno vyměřit DPH na výstupu, neboť k tomu chybí základ daně. Žalovaný, který tak učinil, proto postupoval v rozporu s právními předpisy a jeho rozhodnutí je nezákonné. Žalobce poukázal na závěry rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 11. 2020 č. j. 22 Af 18/2019-43. Žalobce také odkázal na rozsudky SDEU, a to rozsudek ze dne 22. 11. 2001 Office des produits wallons ASBL v. Belgique a rozsudek ve věci C 381/01. Žalobce zastává názor, že mu vzniklo právo na odpočet DPH na vstupu, ale nezákonné je vyměření daně na výstupu.

5. Žalovaný ve vyjádření zdůraznil své přesvědčení, že nárok na odpočet na vstupu musí v tomto případě zrcadlově korespondovat s daní na výstupu. Odlišný způsob posouzení neumožňuje žalovanému právní úprava DPH, zásada neutrality DPH a ani předchozí závěr krajského soudu, že žalobce dodával ovoce do škol v rámci své ekonomické činnosti za úplatu. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
6. Krajský soud usnesením ze dne 22. 3. 2022 č. j. 22 Af 50/2021-59 řízení v této věci přerušil do pravomocného skončení věci vedené u NSS pod sp. zn. 5 Afs 5/2021, v níž se jednalo o skutkově i právně shodnou problematiku týčž účastníků řízení, toliko ve vztahu k dřívějším zdaňovacím obdobím (kasční řízení ve věci vedené u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22Af 18/2019).
7. Krajským soudem bylo v řízení pokračováno po právní moci rozsudku NSS ze dne 5. 5. 2023 č. j. 5 Afs 5/2021-29 (dále jen „zrušující rozsudek NSS“ nebo také „rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 5/2021“), jímž byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 11. 2020 č. j. 22 Af 18/2019-43 a věc byla se závazným právním názorem vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.
8. V pokračujícím řízení před se žalovaný k věci vyjádřil v návaznosti na odůvodnění zrušujícího rozsudku NSS, na něž podrobně odkázal včetně obsáhlých citací s tím, že závěry zrušujícího rozsudku jsou plně aplikovatelné také na nyní souzenou věc. Poukázal především na odst. 32, 36 a 39 zrušujícího rozsudku NSS a jeho závěry obsáhle citoval. S ohledem na uvedené žalovaný opětovně navrhl zamítnutí žaloby.

9. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i správní řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž byl vázán obsahem žalobních tvrzení (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“) a vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
10. Z obsahu správních spisů soud zjistil, že ekonomickou činností žalobce ve sledovaném období bylo dodávání ovocných, zeleninových a mléčných produktů do školských zařízení a uskutečňování doprovodných vzdělávacích opatření pro žáky těchto škol. Na základě nařízení vlády č. 74/2017 Sb., o stanovení některých podmínek poskytování podpory na dodávky ovoce, zeleniny, mléka a výrobků z nich do škol a o změně některých souvisejících nařízení vlády (dále jen „nařízení vlády č. 74/2017“) žalobce za tato uskutečněná plnění obdržel finanční částku (podporu) od Státního zemědělského a intervenčního fondu (dále jen „SZIF“). Prvostupňový správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu před vyměřením daně za jednotlivá zdaňovací období postupně ve dnech 25. 3. 2019, 17. 4. 2019, 5. 6. 2019, 26. 6. 2019, 11. 7. 2019 a 20. 8. 2019 a ukončil ji ve všech případech se závěrem, že žalobce nesplnil povinnost přiznat daň při dodání zboží v rámci realizace projektů Ovoce a zelenina do škol, Mléko do škol a doprovodných vzdělávacích opatření podle § 20a odst. 1 ZDPH. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 16. 12. 2019 a vyjádřil se k němu podáním ze dne 29. 12. 2019. Na základě Zprávy o daňové kontrole, která byla s žalobcem projednána dne 9. 1. 2020, vydal správce daně platební výměry, jimž žalobci vyměřil DPH za sledovaná zdaňovací období. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce odvolání, o nichž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.
11. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný argumentačně vyšel z dřívějšího rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2018 č. j. 22 Af 71/2016-33, v němž se krajský soud zabýval mimo jiné povahou podpory (dotace) Projektu. Žalovaný převzal právní názor vyslovený soudem, že činnost, kterou žalobce v souvislosti s realizací Projektu vykazoval, byla ekonomickou činností. Zjištěný skutkový stav za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období byl vyhodnocen optikou rozsudku Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 71/2016-33 a judikatury SDEU a NSS, takže žalobci byl přiznán jím uplatněný nárok na odpočet daně, ale současně mu byla vyměřena DPH na výstupu z dodání zboží v souladu s ust. § 20a ZDPH.
12. Podle ust. § 13 odst. 1 ZDPH, dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.
13. Podle ust. § 20a odst. 1 ZDPH, povinnost přiznat daň při dodání zboží nebo poskytnutí služby vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.
14. Podle ust. § 36 odst. 1 ZDPH, základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění.

15. Krajský soud má shodně s žalovaným za to, že pro posouzení nyní projednávané věci jsou rozhodující závěry rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 5/2021.
16. K prvnímu žalobnímu bodu, v němž žalobce namítal, že v případě dodání zboží do škol se nejedná o dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH, neboť škola s tímto zbožím nenakládá jako jeho vlastník, krajský soud na základě obsahu správních spisů uvádí, 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 (body 63-67 napadeného rozhodnutí).
17. Krajský soud má za to, že byť se v posuzované věci 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. Krajský soud se proto s vyhodnocením této otázky žalovaným plně ztotožňuje.
18. Uvedenou argumentací má krajský soud za vypořádaný první žalobní bod, který tak neshledal důvodným.
19. V druhém žalobním bodě žalobce brojil proti závěru žalovaného, že k dodání zboží do škol došlo za úplatu, přičemž tuto úplatu představuje podpora vyplacená SZIF. 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 produktů do škol nelze považovat za zdanitelné plnění, z něhož bylo možno vyměřit DPH na výstupu.
20. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (body 60-62 a 68-71) učinil závěr, 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. Stejný závěr žalovaný vyslovil již ve svém rozhodnutí ze dne 14. 2. 2019 č. j. 5781/5300-22441-705341 (věc vedená u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 18/2019), a tento byl rozsudkem NSS sp. zn. 5 Afs 5/2021 shledán zcela správným a plně aprobován (blíže odst. 36 rozsudku NSS).
21. NSS v rozsudku sp. zn. 5 Afs 5/2021 odkázal na přílehlavou judikaturu SDEU (rozsudky ve věcech C-11/15, C-89/81, C-151/13, C-712/17) vztahující se k otázce mechanismu DPH a principu neutrality DPH (blíže odst. 30-32 rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 5/2021).

22. NSS dále v odst. 36 rozsudku sp. zn. 5 Afs 5/2021 vyslovil, že z prvního rozsudku krajského soudu (rozsudek ze dne 23. 4. 2017 sp. zn. 22 Af 71/2016- *pozn. 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 nepřekonatelnost 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 něj inkasoval protiplnění od společností OVOCENTRUM a Vitaminátor (v nyní souzené věci OVOCENTRUM a Happy Snack – *pozn. krajského soudu*). Vzájemné obchodní vztahy tohoto seskupení subjektů svědčí o tom, že všechny byly na ekonomické podstatě transakcí prodeje potravin ve školách zainteresovány (odst. 37 rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 5/2021).
23. NSS v rozsudku sp. zn. 5 Afs5/2021 odst. 40 dále 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.*“
24. Závěrem krajský soud také připomíná otázku, kterou nastínil NSS ve zrušujícím rozsudku v bodech 29 a 41. NSS předně zdůraznil, že povinnost platit DPH vyplývá přímo ze zákona, a ačkoliv v právní úpravě stanovující podmínky realizace Projektu v rámci České republiky nebylo zpočátku na aspekt DPH výslovně pamatováno, a ke změně došlo až přijetím nového nařízení vlády č. 74/2017 Sb., jímž byla poskytovaná podpora koncipována již tak, že zahrnovala také DPH (viz příloha č. 1 nařízení vlády č. 74/2017 Sb., upravující výši podpory ve smyslu čl. 5 odst. 1 nařízení vlády – *pozn. krajského soudu*), nebylo možno zpětně usoudit, že by celá transakce měla být od DPH osvobozena či režimu DPH vůbec nepodléhala.
25. Na základě tohoto závěru NSS je pak podle názoru krajského soudu jednoznačné, že v době účinnosti nového nařízení vlády č. 74/2017 Sb. (účinnost ode dne 15. 3. 2017), které již do poskytované podpory zahrnulo i DPH, režim Projektu mechanismu DPH plně podléhá. Mechanismus DPH a princip neutrality DPH pak v souladu s výše zmiňovanou judikaturou může být zachován jen v případě, že se u povinného subjektu daň objevuje jak na výstupu,

tak na vstupu, což je také případ žalobce. Proto krajský soud uzavírá, že správcem daně byly za sledovaná zdaňovací období žalobcem nepřiznané DPH na výstupu vyměřeny po právu.

26. Na základě shora uvedené argumentace a citacích zrušujícího rozsudku NSS obsahujících právní závěry, jimiž je krajský soud povinen se řídit ve skutkově a právně shodných věcech, má krajský soud za vypořádaný také druhý žalobní bod, který rovněž není důvodný.
27. Jelikož žádné žalobní tvrzení nebylo shledáno důvodným, krajský soud v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.
28. 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 **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 23. listopadu 2023

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu