



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **Sdružení místních samospráv České republiky, z. s.**
sídlem Nábřeží 599, 760 01 Zlín
zastoupeného daňovou kanceláří BDO Czech Republic, s. r. o.
sídlem Nádražní 344/23, 150 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2024, č. j. 12719/24/5300-22441-711776

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2024, č. j. 12719/24/5300-22441-711776, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci jako náhradu nákladů řízení částku 11 228 Kč k rukám jeho zástupce, společnosti BDO Czech Republic, s. r. o., daňové kanceláři, a to do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce je spolek založený za účelem hájení společných zájmů obcí, poskytování odborného poradenství obcím a další podpůrné činnosti. V rámci své činnosti bezúplatně poskytl obcím a dalším subjektům přístup do Analytického geoinformačního systému (AGIS). V daňovém přiznání k DPH za prosinec 2021 si žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od různých dodavatelů, které se systémem AGIS souvisely. Žalovaný poté žalobci tyto náklady vyloučil, protože neprokázal, že tato plnění využil ve své ekonomické činnosti.
2. Proto Finanční úřad pro Zlínský kraj platebním výměrem ze dne 5. 12. 2022, č. j. 2027904/22/3301-51522-712623, vyměřil žalobci daň ve výši 331 564 Kč.
3. K odvolání žalobce proti citovanému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“) snížil vyměřenou daň z 331 564 Kč na 30 097 Kč, v ostatním jej potvrdil. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 19. 6. 2024.

II. Argumentace žalobce

4. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, protože je nezákonné.
5. Nejprve žalobce vysvětluje, jak spolu se společností SMSdata vytvořil systém AGIS. Společnost SMSdata poskytla softwarový produkt DaG a žalobce poskytl databázi obsahující zdrojová data získaná ze státních registrů a data zpracovaná z vlastního terénního mapování. Tím vznikl softwarový produkt AGIS, jehož vlastníkem je společnost SMSdata a žalobce je na základě nevýhradní licence jeho uživatelem. Žalobce tak nevlastní přímo systém AGIS, nicméně vlastní část hardware a software nezbytného pro zajištění provozu systému AGIS a mapování (databáze zdrojových dat).
6. Žalobce tak společnosti SMSdata dodal klíčová data pro provoz AGIS, a za to obdržel nevýhradní licenci pro používání AGIS – ta spolu s hardware a software nezbytnými pro zajištění provozu systému AGIS tvoří podle žalobce jeho dlouhodobý nehmotný majetek. Ten žalobce využíval k ekonomické činnosti jak v minulosti (zpoplatněný přístup obcí do AGIS v roce 2019), tak v řešeném zdaňovacím období (níže rozebraná plnění pro ŠKODA AUTO, JukejReflex a ASEKOL) a hodlá tak úplatně činit i v budoucnu. Mezi přijatým plněním (od různých dodavatelů) a poskytnutým plněním (přístup do AGIS aj.) existovala podle žalobce souvislost – i nepřímé použití přijatého zdanitelného plnění (typicky využití pořízeného hmotného majetku, např. strojů) zakládá nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Žalovaný naproti tomu požaduje prokázání přímé a bezprostřední souvislosti mezi plněními. Takový požadavek jde ale mimo rámec zákona o DPH a směrnice Rady 2006/112/ES.
7. Za chybný označuje závěr žalovaného, že by systém AGIS fungoval i bez žalobcem dodaných dat z terénního mapování. V systému by chyběla podstatná část informací, které využívají uživatelé nebo sám žalobce pro další plnění. To vyplývá i z výpovědi svědků P. F. a Ing. P. M., jednatelů společnosti SMSdata. Bez dodání zdrojových dat by žalobce nemohl „pořídit“ systém AGIS. Proto i poskytnutí dat společnosti SMSdata lze považovat za uskutečnění zdanitelného plnění – společnost SMSdata žalobci za předání dat zaplatila

a poskytla mu nevýhradní licenci k systému AGIS. To, že takové plnění je potřeba považovat za zdanitelné, vyplývá z *Informace GFŘ k uplatňování DPH u společníků společnosti od 1. 7. 2017*.

8. V průběhu daňového řízení žalobce navíc prokázal, že systém AGIS poskytoval za úplatu uživatelům, přičemž:
 - a) poskytoval systém AGIS zákazníkům jako vedlejší plnění k poskytovaným reklamním službám (ŠKODA AUTO),
 - b) prezentoval reklamu svých klientů v systému AGIS,
 - c) systém AGIS využíval ke zpracování souborů dat v podobě databází, nebo analýz, které poskytoval odběratelům za úplatu (JukejReflex a ASEKOL),
 - d) dotace od Ministerstva pro místní rozvoj byla úplatou za poskytování systému AGIS obcím.
9. Žalobce v první řadě prokázal, že systém AGIS poskytl za úplatu minimálně společnosti ŠKODA AUTO. Se ŠKODOU AUTO uzavřel žalobce smlouvu, podle které jí měl (mimo jiné) zpřístupnit systém AGIS, a to alespoň třem jejím zaměstnancům. Přístup do systému AGIS byl součástí balíku reklamních služeb, za které společnost ŠKODA AUTO žalobci zaplatila.
10. Dále žalobce bez bližší konkretizace tvrdí, že prokázal reklamní prezentaci svých klientů v systému AGIS.
11. Systém AGIS využíval žalobce i jinými způsoby. Společnosti JukejReflex měl žalobce poskytnout soubor dat vztahujících se ke zmapovaným dětským hřištím, a to včetně práv s těmito daty zacházet. Společnosti ASEKOL zase žalobce zpracoval analýzu průměrné vzdušné vzdálenosti sběrných nádob na odpadní elektrozařízení od různých bodů zájmu v obci – např. od školy, ordinace, nemocnice, pošty, apod. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH z přijatých plnění musí stačit, že je žalobce využil jako podklad pro poskytnutí jiných plnění – s pomocí systému AGIS mohl výše uvedený dvěma společnostem poskytnout požadovanou službu. Zároveň není pravda, že by žalobce poskytl těmto společnostem jen surová data získaná v rámci mapování infrastruktury v obcích – žalovaný tím říká, že žalobce vlastně systém AGIS do tohoto plnění vůbec nezapojil. Žalobce měl „surová“ data k dispozici, nicméně pro jejich zpracování do analýz je nutné data implementovat do systému AGIS, což provádí společnost SMSdata. Data z mapování potřebují projít tzv. atributizací, kdy je nutné popsat, o jaký údaj se jedná, ze kterého místa byl pořízen a další specifikace. Svědkové ze společnosti SMSdata potvrdili, že samotná zdrojová data bez jejich implementace do systému AGIS lze jen velmi obtížně využívat pro zpracování a poskytování souboru dat. Žalovaný se snaží zúžit nárok na odpočet jen na situace, kdy žalobce poskytne přístup do systému AGIS. Žalobce ovšem využil systém AGIS k analýze dat pro JukejReflex a ASEKOL.
12. Zejména ovšem poskytl žalobce přístup do AGIS obcím, krajům a dalším orgánům, za což obdržel dotaci od Ministerstva pro místní rozvoj. Dotace představovala úplatu za poskytnutí systému AGIS územně samosprávným celkům. Na tom nic nemění podmínky dotace, podle nichž žalobce nesmí dosahovat zisku, ani fakt, že se dotace poskytuje ve výši prokázaných nákladů – zákon o DPH neřeší výši úplaty za zdanitelné plnění. Podle zákona o DPH lze dotaci považovat za úplatu, pokud jde o dotaci k ceně.

Pro ni je charakteristické, že příjemce dotace má povinnost poskytnout plnění se slevou, přičemž za takovou slevu z ceny lze považovat i slevu ve výši 100 %. Žalobce mohl poskytnout obcím a krajům bezplatný přístup do AGIS jen díky tomu, že mu výnosy kompenzovala dotace. O tom svědčí fakt, že minulé roky obce a kraje žalobci za přístup do AGIS platily (viz výnosy za rok 2019). Dotace tak přímo nahradila původní úplaty. Žalovaný nesprávně argumentuje, že by systém AGIS byl provozován, i pokud by žalobce dotaci neobdržel. Ano, provozován by byl, ale nikoliv bezúplatně.

13. Tento náhled potvrzuje i to, jak žalobce o dotaci účtoval. Zaúčtoval ji jako výnos na účet č. 691124 a ve Výkazu zisku a ztráty ji vykázal v položce *B.1.1. Provozní dotace ve vztahu k hospodářské činnosti*. Namítá-li naproti tomu žalovaný, že žalobce nepřiznal (a neodvedl) daň na výstupu z přijaté dotace, pak měl možnost zahájit postup k odstranění pochybností. Došlo k tomu ale v jiném zdaňovacím období než v nyní ověřovaném. Žalobce k tomu na vysvětlenou dodává, že po něm nelze spravedlivě požadovat, aby odvedl daň na výstupu z přijaté dotace, když ji finanční orgány opakovaně odmítají akceptovat jako úplatu za uskutečněná plnění. Žalobci by hrozilo, že pokud by mu soud nedal za pravdu, nemohl by již provést opravu daně na výstupu podle § 43 zákona o DPH.
14. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2023, č. j. 6 Afs 284/2022-67, citovaný žalovaným, se podle žalobce na danou věc neuplatní. Naopak přílehlavý je rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2023, č. j. 5 Afs 5/2021-29. Tam se Nejvyšší správní soud zabýval dotací poskytnutou společnosti COME vending, s. r. o., za dodávání ovocných produktů do škol – dotace pokrývala platby, protože školy ani žáci za ovoce neplatili. Smyslem transakce byl prodej potravin a Nejvyšší správní soud uzavřel, že podpora od Státního zemědělského a intervenčního fondu byla úplatou ve smyslu § 36 odst. 1 zákona o DPH.
15. A konečně žalobce namítal, že zákon o DPH špatně implementoval směrnici Rady EU 2006/112/ES. Směrnice totiž zdaňuje dotace tehdy, jsou-li přímo vázané k ceně plnění. Zákon o DPH to však implementuje ve formě pojmu „dotace k ceně“, který definuje jako dotace podmíněné poskytnutím slevy vázané na jednotkovou cenu plnění. Podle žalobce byly splněny všechny podmínky pro to, aby byla dotace považována za úplatu a tím pádem byla zahrnuta do základu daně. V té souvislosti žalobce navrhuje, aby krajský soud položil Soudnímu dvoru Evropské unie otázku, aby posoudil vztah mezi pojmy „dotace k ceně“ podle zákona o DPH a „dotace přímo vázaná k ceně plnění“ podle směrnice, a zda jde o totéž. A zároveň, aby se krajský soud Soudního dvora dotázal, zda jemu poskytnutá dotace splňuje podmínky dotace přímo vázané k ceně plnění podle směrnice Rady EU 2006/112/ES.

III. Argumentace žalovaného

16. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout. Žalobce není vlastníkem systému AGIS, který vlastní společnost SMSdata. Ta pouze poskytla žalobci, jeho členským obcím a ministerstvu přístup do AGIS. Náklady na provoz systému AGIS za rok 2021 nevyužil žalobce v rámci své ekonomické činnosti pro uskutečňování jiných zdanitelných plnění. Žalovaný dále setrvává na názoru, že společnost ŠKODA AUTO zaplatila žalobci za reklamní služby, nikoliv za přístup do AGIS. Plnění společností JukejReflex a ASEKOL žalovaný jako ekonomickou činnost uznal – společnosti JukejReflex žalobce poskytl zdrojová data pocházející z mapování infrastruktury obcí a společnosti ASEKOL

žalobce poskytl analýzu vzdálenosti nádob kontejnerů na odpadní elektrozařízení od zájmových bodů obecní infrastruktury. Zároveň žalovaný zdůrazňuje, že systém AGIS poskytovaný obcím za úplatu v roce 2019 je odlišný od systému AGIS v roce 2021, kdy jej žalobce poskytoval bezúplatně – byl rozšířen o moduly dotační a zdravotní. Z webových stránek žalobce jasně vyplývá, že i v současné době může každá obec využívat systém AGIS bezplatně. Proto nejde o zdanitelné plnění podle § 2 odst. 1 zákona o DPH.

17. Dotaci poskytnutou Ministerstvem pro místní rozvoj nelze považovat za úplatu za zpřístupnění systému AGIS obcím. Žalobce obdržel dotaci na úhradu nákladů vzniklých v souvislosti s vývojem a provozem systému AGIS. Nejde tedy o úplatu za zpřístupnění systému obcím ani o dotaci k ceně. A podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2023, č. j. 6 Afs 284/2022-67, bezúplatná plnění nespádají do systému DPH.
18. Co se týče směrnice o DPH, pak žalovaný žádný konflikt se zákonem o DPH nevidí, protože zkrátka nešlo o dotaci přímo vázanou k ceně plnění. Dotace neměla kompenzovat úplatu za přístup do systému AGIS, ale měla žalobci nahradit náklady, které v souvislosti s jeho vývojem a údržbou vynaložil.

IV. Posouzení věci krajským soudem

19. Žaloba je **důvodná**.
20. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť žádná ze stran jednání nepožadovala.

Právní úprava a judikatura

21. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“), ve znění účinném do 31. 12. 2024, je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u „*přijátého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku*“.
22. Podle § 5 odst. 3 zákona o DPH se ekonomickou činností pro účely daně z přidané hodnoty rozumí „*činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu.*“
23. Podle § 36 odst. 1 zákona o DPH, je základem daně „*vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění*“.
24. Podle § 4 odst. 1 písm. a) bodu 2 zákona o DPH je úplatou „*dotace k ceně, kterou se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí 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*“.

25. Podle čl. 73 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 26. 11. 2006 (dále jen „směrnice o DPH“) *„při dodání zboží nebo poskytnutí služby ... 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“.*
26. Pokud jde o vzájemný vztah směrnice o DPH a zákona o DPH, s účinností od 1. 1. 2025 došlo k novelizaci výše citované definice úplaty v podobě dotace. Nově zní § 4 odst. 1 písm. a) bod 1 zákona o DPH tak, že úplatou je *„peněžitě nebo nepeněžitě protiplnění poskytnuté v přímé souvislosti s plněním včetně dotace přímo vázané k ceně plnění“.* Pojem „dotace k ceně“ byl tedy nahrazen pojmem „dotace přímo vázaná k ceně plnění“ a jeho definice byla ze zákona bez náhrady vypuštěna. Z důvodové zprávy k zákonu č. 461/2024 Sb. vyplývá, že podle českého zákonodárce se má úplata ve formě dotace přiblížit evropskému právu: *„Nová úprava se tak stává jednoznačnější a je v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie a současně s čl. 73 směrnice o dani z přidané hodnoty.“* Přechodná ustanovení novely zákona č. 461/2024 Sb., kterou k uvedené změně došlo, ovšem zároveň v čl. II odst. 3 říkají, že dotaci přímo vázanou k ceně je nutno stále vykládat v původním znění, a to až do konce roku 2027.
27. Krajský soud podrobně zkoumal, jak se vyvíjela judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále též SDEU), o níž se zmiňuje důvodová zpráva k novele.
28. Nutno říci, že zpočátku platilo jednoduché pravidlo, podle něž přijaté dotace zásadně nepodléhají dani z přidané hodnoty. Týkalo se to nejen dotací investičních a provozních, ale i dotací na podporu výroby, konkrétně dotace na podporu výroby sušených krmiv (rozsudek SDEU ze dne 15. 7. 2004, věc *Komise proti Německu*, C-144/02; rozhodnutí SDEU jsou dostupná na internetových stránkách <https://curia.europa.eu/>). Jedinou výjimkou z tohoto pravidla byly dotace přímo vázané k ceně plnění – tedy takové, které cenu plnění snižují – u nichž se tak ale dělo z dobrých důvodů (velmi instruktivní je v tomto směru stanovisko generálního advokáta L. A. Geelhoeda k výše citovanému rozsudku SDEU, zejména jeho body 45-57). Takovéto dotace jsou totiž způsobilé snížit výnos státu z DPH a narušit její neutralitu. Kdyby nebyly zdaněny, podnik by odvedl DPH jen z ceny, za kterou zboží či službu nakoupil zákazník, jež ale byla dotací snížena oproti skutečné hodnotě, za kterou by jinak toto zboží či službu tento zákazník nakoupil.
29. Výklad pojmu „dotace přímo vázaná k ceně plnění“ je proto v judikatuře SDEU dlouhodobě poměrně restriktivní a dotace musí splnit celou řadu podmínek, aby do této kategorie spadala (poprvé byly vymezeny v rozsudku SDEU ze dne 22. 10. 2001, věc *Office des produits wallons ASBL proti Belgii*, C-184/00, body 10-18). Stručně je lze shrnout tak, že musí jít o dotaci představující zcela nebo zčásti protiplnění za dodání konkrétního zboží nebo služeb jejich příjemcům, kterou prodejci nebo dodavatelé vyplácí třetí strana. Zdanitelné plnění tudíž nesmí být určeno poskytovateli dotace, ale musí z něj profitovat jiné osoby, které kupují zboží nebo služby od příjemce dotace. Dotace musí být vyplácena za tím účelem, aby umožnila příjemci dodat konkrétní zboží nebo služby, a v případě, že provede takovéto zdanitelné plnění, musí mít na výplatu dotace nárok. Musí také existovat vazba mezi dotací a cenou zboží nebo služeb. Nestačí jen to, že dotace nějakým způsobem tuto cenu ovlivňuje (jako se to zcela běžně děje u provozních dotací sloužících k celkové úhradě nákladů dotovaného subjektu), ale tato cena se musí snižovat v poměru k výši obdržené dotace nebo alespoň jejich poměr musí být nějakým způsobem významný.

Konkrétně Soudní dvůr uvádí: „*Není nezbytné, aby výše dotace přesně odpovídala snížení ceny dodaného zboží nebo poskytnuté služby. Stačí, aby vztah mezi snížením ceny a touto dotací, která může být paušální, byl zřejmý.*“ Každopádně vazba mezi dotací a cenou předpokládá, že cena zboží nebo služby je určena, nebo přinejmenším určitelná, v době poskytnutí dotace. Obdobně, byť v poněkud jiném pořadí, shrnul závěry rozsudku *Office des produits wallons ASBL proti Belgii* sám Soudní dvůr ve výše citovaném rozsudku *Komise proti Německu* (body 28-31).

30. Pokud jde o konkrétní příklady aplikace těchto pravidel, za dotaci přímo vázanou k ceně plnění považoval Soudní dvůr například dorovnání snížené kupní ceny investičního majetku, který organizace producentů ovoce a zeleniny dodávala svým členům, z tzv. provozního fondu (rozsudek SDEU ze dne 9. 10. 2019, věc *C a C proti Finanzamt Z*, C-573/18 a C-574/18). Ale jiné dotace už přísně vymezené podmínky nespĺnily. Kromě výše zmíněné dotace na podporu výroby sušených krmiv sem nespĺadala ani paušální náhrada ztrát z provozování veřejné dopravy, jelikož nesnižovala cenu služeb přímo úměrně výši dotace a přidělení dotace nebylo závislé na využití dopravních služeb (rozsudek SDEU ze dne 8. 5. 2025, věc *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej proti P. S. A.*, C-615/23).
31. Potíž je ale v tom, že tato striktně vymezená hranice mezi dotacemi všeobecně nepodléhajícími DPH a malou skupinou dotací, která naopak DPH měla podléhat, začala v judikatuře SDEU poměrně záhy erodovat. SDEU totiž začal tvrdit, že i některé další dotace, jež nespĺňují podmínky pro „dotace přímo vázané k ceně“, mohou podléhat DPH, a to z toho důvodu, že představují protiplnění za určitou službu s tím, že toto protiplnění poskytuje namísto příjemce služby třetí osoba (zpravidla stát). Zřejmě poprvé takto Soudní dvůr, bez hlubší argumentace, rozhodl ohledně paušálních úhrad za energetické poradenství pro vlastníky domů, které energetickým společností vyplácela vládní grantová agentura (rozsudek SDEU ze dne 13. 6. 2002, věc *Keeping Newcastle Warm Limited*, C-353/00). Znovu to pak zopakoval u paušálních plateb od národní zdravotní pojišťovny za péči poskytovanou klientům v domovech pro seniory vyplácenou těmto domovům státem a místní samosprávou (rozsudek SDEU ze dne 27. 3. 2014, věc *Le Rayon d'Or SARL proti Ministre de l'Économie et des Finances*, C-151/13). Zde Soudní dvůr v obecné rovině zdůraznil, že musí existovat přímý vztah mezi poskytnutými službami a obdrženým protiplněním, jeho výše musí být určena předem a na základě jasně stanovených kritérií.
32. Vymezit nějaké společné definiční znaky těchto dotací – jež by se daly charakterizovat jako „dotace představující protiplnění za poskytnuté služby“ – je ovšem mimořádně obtížné. Zřejmě i proto, že chybí jakákoliv hlubší úvaha o smyslu jejich zdanění. Pokus nalézt alespoň jakás takás vodítka učinil Soudní dvůr ve výše zmiňovaném případě paušální náhrady ztrát z provozování veřejné dopravy. Ta podle něj nejenže není dotací přímo vázanou k ceně, ale ani dotací představující protiplnění za poskytnuté služby – jednak nelze identifikovat konkrétní osoby (příjemce služby), jež mají z dotace prospěch, a jednak výše paušální náhrady nikterak nezávisí na počtu uživatelů služby (výše citovaný rozsudek SDEU *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej proti P. S. A.*, body 33-39).
33. Nejvyšší správní soud tento vývoj ve své judikatuře reflektoval pouze zčásti a nepřilíš systematicky.
34. Na úvod je třeba říci, že nezáleží na tom, zda se správní soud v konkrétním případě zabývá otázkou, zda měla být dotace zdaněna jako plnění na výstupu, nebo naopak otázkou, zda lze uznat nárok na odpočet DPH z plnění na vstupu použitých pro účel hrazený z této

dotace (jako v nynějším případě). Jde totiž o spojité nádoby. Pokud daňový subjekt nepoužije přijatá plnění (též) pro nějaký jiný (ryze komerční) účel, ale výhradně jen pro poskytnutí plnění hrazeného z dotace, pak oprávněnost odpočtu DPH na vstupu bude záviset na tom, zda bude možno dotovanou činnost považovat za zdanitelné plnění, tedy zda bude dotace představovat buďto dotaci k ceně, nebo protihodnotu za plnění poskytnuté dotovaným subjektem. Jinými slovy, zásada neutrality DPH vyžaduje, aby na přijatá zdanitelná plnění, z nichž je uplatňován odpočet DPH, vždy navazovaly ekonomické činnosti zdanitelné toutéž daní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 86/2013-34, věc *Liškova vila*, body 35-36).

35. K tomu je ještě možno ocitovat návodnou pasáž ze stanoviska generálního advokáta Macieje Szpunara ze dne 17. 3. 2016 ve věci C-11/15, *Český rozhlas* (zvýraznění doplnil soud): „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.“
36. Pokud jde o zdanění dotací, v první řadě je nutno uvést, že zřejmě nikdy neoznačil Nejvyšší správní soud žádnou dotaci za dotaci přímo vázanou k ceně (resp. za „dotaci k ceně“ ve smyslu českého zákona o DPH). Zato přinejmenším v jednom případě zavázal orgány finanční správy, aby se zabývaly otázkou, zda by dotace, která definiční znaky dotace k ceně nesplňuje, nemohla podléhat DPH proto, že představuje protiplnění za služby, poskytnuté třetí osobou. Stalo se tak ve vztahu k dotaci na projekty výzkumu a vývoje v zemědělství (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013-42, věc *Agrovýzkum Rapotín*). Tam dokonce Nejvyšší správní soud svou úvahu rozvinul o následující hypotetické situace: „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.“
37. Krajský soud této úvaze rozumí tak, že zatímco první příklad zakládající nárok na odpočet DPH spočívá v tom, že daňový subjekt v konečném důsledku (třeba i s určitým zpožděním) použije plnění na vstupu hrazená z dotace pro své podnikání (tedy ryzí ekonomickou činnost) a zdanitelnost dotace tak není potřeba řešit, tak ve druhém příkladu je zdanitelným plněním samotný dotovaný projekt a dotace představuje úplatu za toto plnění. Žalobce

v nynější věci argumentuje oběma těmito směry. Proto je třeba judikaturu Nejvyššího správního soudu dále rozebrat.

38. Po výše citovaném rozsudku následuje několik rozhodnutí, v nichž Nejvyšší správní soud naopak razantně odmítl, že by realizace dotovaného projektu, pokud spočívá v bezplatném poskytování služeb cílové skupině, mohla představovat ekonomickou činnost (druhý z výše uvedených příkladů). Připustil pouze, že při plnění dotovaného účelu může plátce daně provést přípravné úkony, nabýt provozní majetek nebo vytvořit komoditu, jež bude moci později využít komerčně v rámci své běžné ekonomické činnosti (druhý z výše uvedených příkladů).
39. Takto Nejvyšší správní soud uvažoval, když posuzoval nárok obecně prospěšné společnosti na odpočet DPH z plnění na vstupu v situaci, kdy společnost tato plnění použila nejprve pro bezplatné poskytování služeb příjemcům z cílové skupiny v souladu s podmínkami dotace, po ukončení dotovaných projektů pak získané informace, zkušenosti, audiovizuální díla a vytvořený software dále využívala ke zdanitelným plněním za úplatu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013-29, věc *Úhlava*, bod 37). Stejně posoudil nárok spolku na odpočet DPH z plnění na vstupu v situaci, kdy spolek tato plnění použil pro bezplatné kurzy a školení svých členů hrazené z dotace a tvrdil, že bude své know-how používat i nadále pro úplatná plnění. Zde však plnění v podobě služeb bylo spotřebováno, proto Nejvyšší správní soud odmítl uvažovat o tom, že by mohlo jít o přípravné úkony či o nabytí provozního majetku pro další podnikání (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2022, č. j. 6 Afs 97/2020-54, věc *Česká fotovoltaická asociace*, body 39-42). Podobné úvahy zopakoval Nejvyšší správní soud i v případě, kdy měla plnění hrazená z dotace a plnění za úplatu hrazenou příjemcem služby běžet vedle sebe. Šlo o propagační kampaň pro systém kvality zemědělských produktů, zčásti hrazené z dotací EU a SZIF, jejímž výstupem byly jak služby placené, tak i poskytované bezúplatně. Zde Nejvyšší správní soud dodal, že zákonným znakem ekonomické činnosti sice není dosahování zisku, avšak úplata ano. A dotaci za úplatu považovat nelze (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2022, č. j. 6 Afs 340/2020-40, věc *Potravinářská komora*, body 42-43).
40. Zde je třeba dodat, že tam, kde plátce použije přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak i pro jiné účely (plnění nepodléhající DPH), je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v částečné, a to poměrné, výši (§ 72 odst. 8 zákona o DPH v rozhodném znění; dnes by šlo o odst. 9 téhož ustanovení).
41. K myšlence, že by dotace přece jen mohla představovat protiplnění za služby poskytnuté jiným osobám, se Nejvyšší správní soud vrátil znovu až v žalobcem odkazovaném rozsudku, který se týkal dodávání ovoce do škol. Šlo o situaci, kdy byla veškerá plnění na vstupu použita výhradně pro realizaci projektu hrazeného z dotace. Dodávky provádělo několik obchodních korporací, přičemž žalobce, taktéž obchodní korporace, fungoval jako koordinátor projektu a žadatel o podporu ze Státního zemědělského a intervenčního fondu (SZIF). Žáci ani školy za dodané ovoce nic neplatili a podpora (dotace) od SZIF sloužila zúčastněným obchodním společnostem pouze k úhradě způsobilých nákladů. Přesto Nejvyšší správní soud uzavřel věc v podstatě tak, že podpora SZIF představovala úplatu za dodávky produktů do škol (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2023, č. j. 5 Afs 5/2021-29, věc *Ovoce do škol*, bod 44). Z rozsudku lze vyrozumět, že Nejvyšší správní soud k tomuto závěru vedl v první řadě fakt, že žalobce sledoval dodávkou ovoce

dosažení vyššího obrátu, a tím pádem i zisku ze svého podnikání. Žákům se totiž v rámci projektu vydávaly karty sloužící pro výdej ovoce z automatů umístěných ve školách, v nichž bylo ovšem možné nakoupit i jiné zboží dodávané zúčastněnými obchodními korporacemi. Nejvyšší správní soud zohlednil i to, že žalobce svou účastí v programu „Ovoce do škol“ usiloval o dosažení synergického efektu. Šlo mu o efektivnější využití stávajících automatů, které již do škol dodal v rámci projektu „Mléko do škol“ (citovaný rozsudek, body 37 a 42).

42. Krajský soud má za to, že Nejvyšší správní soud ve věci *Ovoce do škol* ideově navázal (byť to výslovně neuvádí) na svůj dřívější rozsudek týkající se přímé a bezprostřední souvislosti mezi plněními na vstupu a ekonomickou činností plátce. Taková souvislost je totiž dána nejen tehdy, když jsou plnění na vstupu nedílnou součástí plnění na výstupu, ale i v případě, že jsou tato plnění objektivně způsobilá podpořit ekonomickou činnost plátce a skutečně tomu tak v praxi je (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2019, č. j. 7 Afs 356/2018-34, věc *Výzkumný ústav pro chov skotu*, bod 35).
43. Konečně pro pořádek krajský soud podotýká, že pro nynější věc nepřináší nic podstatného rozsudek odkazovaný žalovaným. V něm totiž vůbec nešlo o to, že by žalobce v rozhodné době pobíral nějakou dotaci, kterou by bylo případně možno považovat za protiplnění za poskytnuté služby (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2023, č. j. 6 Afs 284/2022-67, věc *OREDO*, bod 4, srov. též přezkoumávaný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 10. 2022, č. j. 31 Af 35/2018-195, body 32 a 45). Spor se vedl o to, že žalobce – jakožto obchodní společnost založená dvěma kraji – byl smluvně zavázán poskytovat bezplatně určité služby dopravcům zajišťujícím veřejnou dopravu v těchto krajích. Žalobce se vůbec nepokoušel hájit názor, že by toto bezplatné plnění představovalo činnost ekonomickou. Tvrdil místo toho, že veškerá přijatá zdanitelná plnění, z nichž si nárokoval odpočet DPH, použil pouze pro svou podnikatelskou činnost spočívající v tom, že dopravcům pronajímal za úplatu odbavovací zařízení. Neunesl však v tomto směru důkazní břemeno. Proto orgány finanční správy naznaly, že přijatá plnění použil žalobce pro svou ekonomickou činnost jen zčásti, ve zbytku je využil pro bezplatné služby dopravcům, a nárok na odpočet mu podle toho poměrně pokrátily.

Skutková zjištění

44. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí a ze správního spisu (v němž soud ověřoval skutečnosti, které byly podle žalobce sporné), a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
45. Žalobce si nárokoval odpočet DPH z různých plnění, u nichž není žádná pochybnost o tom, že se uskutečnila a žalobce je zaplatil. Dne 25. 01. 2022 žalobce podal daňové přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2021 a v něm si vykázal nadměrný odpočet ve výši 1 190 064 Kč. Na řádku 40 daňového přiznání k DPH podaného za předmětné zdaňovací si uplatnil mimo jiné nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, která více či méně souvisela s provozem a vývojem systému AGIS. Předmětem plnění byl provoz AGIS pro obce a tvorba dotačního a zdravotního modulu pro systém AGIS (dodavatel SMSdata), vývoj modulů Monitor, Synchron, User a KN-light pro systém AGIS (dodavatelé Mydatex, GEKON a SW), nákup serveru a souvisejícího příslušenství (dodavatel Abacus), analytická a servisní činnost pro online informační systém dotačního modulu, projekt Společně pro udržitelný rozvoj venkova 2021 (dodavatel SMS-sloužby)

a zpracování účetnictví v rámci přijaté dotace od Ministerstva pro místní rozvoj (dodavatel R. H.).

46. Pro pořádek krajský soud dodává, že společně s tím si žalobce nárokoval odpočet DPH ještě u dalších vstupů, u nichž buďto žalovaný nakonec jeho nárok uznal – mapování infrastruktury v obcích (dodavatelé SMSdata, PELIGROSA a INSET), nájem kanceláře na adrese Národní 973/41 a vyúčtování služeb (dodavatel OOA), výroba vizitek a grafické práce související s celostátní konferencí pořádanou žalobcem (dodavatelé CAY a P. N.) – nebo jej sice neuznal, ale žalobce jeho závěry nezpochybňuje – právní služby (dodavatel T.).
47. Zásadní výtkou finančního úřadu bylo, že výše vymezená vstupní plnění žalobce následně nevyužil pro svoji ekonomickou činnost, protože všechna souvisela se systémem AGIS. Tento systém žalobce za úplatu nikomu dalšímu neposkytoval. Odvolací orgán tyto závěry potvrdil. Krajský soud se proto zaměřil na to, jakým způsobem fungovala spolupráce žalobce a společnosti SMSdata týkající se provozu systému AGIS, a následně na smlouvy, kterými se žalobce snažil prokázat, že přístup do systému poskytoval dalším subjektům za úplatu.
48. Systém AGIS vznikl ve spolupráci mezi žalobcem a společností SMSdata. Společnost SMSdata je vlastníkem systému AGIS, udržuje jej, provádí na něm nezbytnou údržbu a žalobci uděluje licenci k jeho používání a zpřístupnění dalším subjektům. Podle žalobce spočívá unikátnost systému AGIS v množství dat, které obsahuje – jsou to nejen shromážděná data z veřejných registrů, ale také data zjištěná vlastním terénním mapováním. Jde o nejrůznější informace jako je lokalita dětských hřišť v obcích nebo kvalita cest apod. Databáze těchto dat vlastní žalobce, stejně jako vlastní část software a hardware nezbytnou pro provozu systému a mapování údajů důležitých pro AGIS. Stojí za zmínku, že pro místní terénní mapování, které prováděl žalobce, využíval i společnost SMSdata jako jednoho ze subdodavatelů.
49. Žalobce k tomu předložil dvě smlouvy se společností SMSdata z roku 2020. Na základě Rámcové smlouvy o dílo ze dne 31. 12. 2020 se společnost SMSdata zavázala, stručně řečeno, spravovat systém AGIS pro potřeby žalobce (např. záloha dat, správa databází, administrace přístupu, provozování help-line apod.). Tento závazek je součástí komplexnějších vztahů, jež vycházejí ze Smlouvy o dlouhodobé spolupráci uzavřené téhož dne. V ní si strany dojednaly dva různě široké režimy provozování AGISu, a to základní režim a plný provoz. Základní režim bude „aktivován“ v případě, pokud se žalobci nepodaří sehnat dotaci, a spočívá jen v základní provozní a technické podpoře. Plný režim je podmíněn zajištěním dotačního financování (k čemuž se společnost SMSdata zavázala poskytnout veškerou potřebnou součinnost) a znamená širší služby a podporu systému AGIS. Ve smlouvě je dále zakotveno, komu může žalobce AGIS zpřístupnit. Pokud by byl provozován jen v základní verzi, pak jej může zpřístupnit pouze členským obcím a ministerstvům, v případě plného režimu jej může navíc zpřístupnit i nečlenským obcím, krajům a dalším ústředním orgánům státní správy. Žalobce má mj. právo AGIS upravovat či měnit (čl. II odst. 7). Smlouva také obsahuje pravidla pro případ, že by se nepodařilo zajistit finanční zdroje pro plný provoz AGIS. V takovém případě se mají strany sejit, aby sjednaly podmínky dalšího trvání smlouvy (čl. III, odst. 10). Pokud by se pak nepodařilo zajistit financování plného provozu pro dobu dvou na sebe navazujících kalendářních let, může kterákoliv ze stran smlouvu vypovědět (čl. III, odst. 10).

50. Ministerstvo pro místní rozvoj (MMR) poskytlo žalobci rozhodnutím č. 2/SMS ČR/2021, ze dne 24. 6. 2021, dotaci ze státního rozpočtu ve výši 9 947 730 Kč. Dotace byla určena na projekt nazvaný „Společně pro udržitelný rozvoj venkova v roce 2021“. Jeho cíl byl definován takto: „*Cílem projektu je posílit kvalitu výkonu veřejné správy v prostředí venkova nad rámec standardní činnosti žadatele, zvýšit kompetence a znalosti cílové skupiny, shromáždit a vhodným způsobem zpřístupnit vybraná analytická data vedoucí k efektivnějšímu přístupu ústředních orgánů státní správy, zejména resortů, k místní samosprávě, a to s ohledem na menší obce.*“ Stručně řečeno tak smyslem dotace bylo umožnit žadateli, aby k výkonu veřejné správy v prostředí venkova přispíval nad rámec své standardní činnosti, a zpřístupnit důležitá analytická data pro ústřední orgány státní správy, ale i pro místní samosprávy. V rámci dotačních podmínek je pak uvedena povinnost žalobce použít dotaci na úhradu nákladů, které jsou uvedeny v rozhodnutí a které prokazatelně vznikly od 1. ledna do 31. prosince 2021. Podle čl. II odst. 1 rozhodnutí o dotaci byla dotace poskytnuta na úhradu nezbytných nákladů realizovaného projektu, přičemž zisk z dotace nesmí být realizován.
51. Součástí spisu je též na dotaci navazující Dohoda o spolupráci uzavřená mezi žalobcem a MMR dne 10. 9. 2021. Z ní ve stručnosti vyplývá, že cílem je zajistit vzájemnou součinnost mezi oběma stranami v oblasti podpory systému AGIS a sdílení dat, která žalobce od roku 2017 sbírá. V této dohodě se žalobce mimo jiné zavázal k tomu, že MMR, krajům a obcím zpřístupní od 10. 9. 2021 zdarma systém AGIS. MMR se na oplátku zavázalo k tomu, že žalobce definuje jako strategickou partnerskou nestátní neziskovou organizaci v rámci koncepce MMR v letech 2021 a 2022, a to pro vzájemnou spolupráci v různých oblastech důležitých pro samosprávu.
52. Se společností ŠKODA AUTO uzavřel žalobce dne 20. 7. 2021 Smlouvu o spolupráci, jejímž obecným předmětem byla prezentace společnosti ŠKODA AUTO žalobcem a jako odměnu za to měl obdržet dočasně tři osobní vozidla zn. Škoda. Konkrétně jsou povinnosti obou subjektů rozvedeny v čl. II odst. 2 a 3. Tak například žalobce měl společnost ŠKODA AUTO prezentovat na různých akcích, na svých internetových stránkách, umožnit společnosti ŠKODA AUTO účast na vytipovaných akcích, a mimo jiné udělit alespoň třem zaměstnancům ŠKODA AUTO přístup do systému AGIS. V čl. V smlouvy je poté řečeno, že úhrada za poskytnutí vozidel a úhrada za poskytnutí reklamních plnění se budou jednou ročně vyrovnávat formou vzájemného zápočtu závazků a pohledávek – každý ze smluvních partnerů vyhotoví fakturu na 648 970 Kč bez DPH, která nebude k proplacení (budou vzájemně započteny). Konkrétně v čl. V odst. 3 se uvádí, že žalobce bude za poskytnutí reklamního plnění fakturovat společnosti ŠKODA AUTO výše uvedenou sumu.
53. Není bez zajímavosti, že k citované Smlouvě o spolupráci se váže též příloha č. 1, která definuje hlavní cíle a aktivity pro spolupráci mezi společností ŠKODA AUTO a žalobcem. Uvádí se tam, že pro ŠKODA AUTO je spolupráce důležitá z pohledu podpory e-mobility s důrazem na rozvoj dobíjecí infrastruktury, podpory obnovitelných zdrojů energie osazovaných na veřejných budovách apod. Mezi hlavní cíle spolupráce pak patří i přístup společnosti ŠKODA AUTO do systému AGIS.
54. Žalovaný v odvolacím řízení oslovil společnost ŠKODA AUTO, která potvrdila, že žalobce poskytl třem jejím zaměstnancům přístup do systému AGIS, a to na základě Memoranda o spolupráci na projektu Soběstačná obec 2030, uzavřeného mezi žalobcem, společností ŠKODA AUTO a MMR. Na otázku, zda žalobce obdržel úplatu za poskytnutí přístupu

do AGIS, společnost ŠKODA AUTO odpověděla, že fakturace proběhla vzájemným zápočtem pohledávek.

55. V odvolacím řízení žalobce doplnil ještě účetní analýzu za rok 2019, přičemž z ní žalovaný zjistil, že v období od května do prosince 2019 žalobce vyúčtoval (kromě příjmů od SMSdata za předání dat) tržby v úhrnné výši 542 974,39 Kč, které označil jako službu „AGIS SMS ČR“, již poskytoval různým obcím. Žalobce vysvětlil, že jde o platby obcí za přístup do systému AGIS.
56. Finanční úřad též vyslechl svědky – jednatele společnosti SMSdata P. F. a Ing. P. M.
57. Svědek F. uvedl, že původně vznikl systém AGIS za účelem prostorového zobrazení dat pocházejících ze šetření v terénu realizovaného žalobcem. Stručně řečeno, žalobce dodává data a společnost SMSdata je zapracovává do systému. Tento systém pak má primárně sloužit obcím, krajům a orgánům státní správy. Systém AGIS se v roce 2021 oproti předchozím letům změnil, přidal se dotační, zdravotní a sociální modul. Dále svědek potvrdil, že je systém AGIS poskytován obcím bezplatně na základě dohody s Ministerstvem pro místní rozvoj. Svědek dále dodal, že bez dat dodaných žalobcem by AGIS nemohl existovat v podobě, v jaké se nachází.
58. Svědek M. vypověděl, že systém AGIS spoluvytvářel. Systém vznikl v letech 2017-2018, přičemž myšlenka pochází od žalobce a technické zpracování měl na starosti svědek, resp. společnost SMSdata. Svědek to popsal tak, že systém AGIS provozuje žalobce, ale spravuje jej SMSdata. Systém AGIS rozhodně neshromažďuje jen data z veřejných registrů, to představuje cca 10 %. Data z terénního mapování jsou klíčová a bez nich nemá AGIS smysl. Podle svědka je AGIS určen žalobci a je poskytován všem členským obcím žalobce na základě přihlášení. Co se týče provozu systému AGIS, pak svědek uvedl, že žalobce platí společnosti SMSdata za jeho provoz, přičemž zároveň společnost SMSdata od žalobce kupuje data z místních šetření. To provádí žalobce sám nebo s pomocí jiných subjektů, následně jsou data předána žalobci, vytvoří se databáze, kterou žalobce prodává SMSdata.

Úvodní shrnutí

59. Pro přehlednost nejprve krajský soud stručně shrne své závěry, které dále podrobněji rozvede.
60. Ke zrušení napadeného rozhodnutí vedlo soud několik důvodů. Za první, žalovaný nevyjádřil žádné důvodné pochybnosti ohledně toho, že žalobce poskytl společností JukejReflex a ASEKOL zdanitelná plnění a využil k tomu systém AGIS. Za druhé, žalovaný chybně vyhodnotil skutkový stav, pokud jde o přístup do AGIS pro společnost ŠKODA AUTO. Za tento přístup žalobce obdržel od ŠKODA AUTO protiplnění formou zápočtu. Za třetí, žalovaný neúplně posoudil právní povahu dotace od MMR. Má sice pravdu v tom, že nešlo o dotaci k ceně, mohlo by se však jednat o dotaci, která představovala protiplnění jednak za vývoj systému AGIS a jednak za to, že žalobce do něj poskytl přístup zdarma všem (tedy i nečlenským) obcím. Na to se bude muset žalovaný nyní zejména zaměřit. Naopak ve zbývajících námitkách krajský soud žalobci za pravdu nedal. Na posouzení věci to však již nemělo žádný vliv.

Směl žalobce za používání AGIS požadovat úplatu?

61. Žalovaný se sice výslovně nezabýval otázkou, zda vůbec byl žalobce oprávněn provozovat ekonomickou činnost, nicméně na několika místech napadeného rozhodnutí zmiňuje, že

dotační podmínky zakazovaly žalobci dosahovat zisku. Soud se proto nejprve zabýval tím, zda to má na posouzení věci nějaký vliv.

62. Nejprve je třeba říci, že žalobce jako zájmový spolek v obecné rovině mohl dosahovat zisku, a také tak činil. V první řadě to nezakazují stanovy, podle jejichž čl. 17 odst. 2 tvoří finanční příjmy žalobce dary, dotace, členské příspěvky, příjmy z činností realizovaných žalobcem nebo příspěvky z veřejných rozpočtů. Stanovy tak počítají s tím, že žalobce může mít i jiné příjmy než členské příspěvky svých obcí a dotace. Jinými slovy, ačkoliv je žalobce spolkem, může kromě své hlavní činnosti vyvíjet i další hospodářskou činnost. Nezakazuje mu to ani zákon, protože podle § 217 odst. 1 a 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, sice nemůže být podnikání hlavní činností spolku, nicméně spolek může podnikat či vykonávat jinou výdělečnou činnost (jako vedlejší činnost), čímž podporuje svůj hlavní účel. A ve finále o tom svědčí i žalobcova praxe – např. společnosti JukejReflex prodal databázi dat dětských hřišť za 350 000 Kč nebo společnosti ASEKOL analýzu vzdálenosti nádob (kontejnerů) na odpadní elektrozařízení od zájmových bodů obecní infrastruktury za 900 000 Kč, což žalovaný nijak nezpochybnil.
63. Jiná otázka však je, zda by využití systému AGIS pro žalobcovu ekonomickou činnost nemohlo představovat porušení podmínek dotace. Jedna z nich totiž zapovídala, aby žalobce z dotace dosahoval zisku. Krajský soud má za to, že pokud by cíl některých žalobcových konání či smluvních ujednání měl být nejasný či dvojznačný, bylo by na místě přiklonit se k takovému jejich výkladu, který by porušení podmínek dotace nepředstavoval. Lze totiž vycházet z důvodného předpokladu, že žalobce chtěl dotační podmínky dodržet.
64. Ačkoliv krajský soud se bude jednotlivým sporným plněním věnovat až v následujících částech rozsudku, již nyní pro přehlednost uvádí, že toto hledisko nakonec vůbec nevstoupilo do hry. Stručně lze říci, že ohledně úplaty za plnění pro společnosti JukejReflex a ASEKOL naprosto žádná nejasnost nepanuje. Je zcela zřejmé, že toto žalobcovo jednání bylo úplatné a představovalo součást jeho ekonomické činnosti. Pokud by měly orgány finanční správy za to, že tím žalobce porušil podmínky dotace a dosáhl zisku, musely by to řešit ve zcela jiném řízení než v řízení o doměření daně z přidané hodnoty. Oproti tomu výklad smlouvy mezi žalobcem a společností ŠKODA AUTO by v otázce úhrady snad mohl být vnímán jako dvojznačný. Ale žalobce měl v tomto případě obdržet jako protiplnění pouze dlouhodobý pronájem osobních vozidel. Nedosahoval tedy zisku, ale pouze snižoval své provozní náklady. Pravidla dotace tak s výkladem tohoto právního jednání nemohou nijak pomoci, protože jak žalobcova verze (obdržel protiplnění ve formě zápočtu) tak i verze žalovaného (neobdržel žádné protiplnění) jsou s nimi v souladu. A konečně za přístup do AGIS pro obce žalobce nevyžadoval žádnou zvláštní úplatu, která by se mohla dostat do rozporu s dotačními podmínkami. Zde se spor vede pouze o to, zda by za úplatu (protiplnění) nemohla být považována samotná dotace. Všechny tyto žalobcovy aktivity nyní krajský soud rozebere podrobněji.

Žalobce použil AGIS k analýze dat pro JukejReflex a ASEKOL

65. Mezi žalobcem a žalovaným není žádného sporu o tom, že analýza dat a její předání společností JukejReflex a ASEKOL představuje zdanitelné plnění a že to bylo součástí žalobcovy ekonomické činnosti. Žalovaný to výslovně uznal a na základě toho umožnil žalobci odpočet DPH z některých plnění na vstupu. Týkalo se to však pouze těch plnění, která souvisela se sběrem dat. Žalovaný totiž vycházel z toho, že stejně tak jako žalobce

předává sesbíraná data společnosti SMSdata za účelem jejich začlenění do systému AGIS, učinil totéž i s daty předanými společností JukejReflex a ASEKOL.

66. Žalobce ale v žalobě poměrně logicky a přesvědčivě vysvětluje, že takováto „surová“ data by pro jeho obchodní partnery neměla žádnou hodnotu. Jedná se o data vstupní, která prošla tzv. atributizací, aby je bylo možné přidat do systému AGIS a dále je v něm zpracovávat. Teprve systém AGIS umožňuje získávat konkrétní informace, které jsou pro žalobcovy obchodní partnery zajímavé, tedy například analyzovat vzdálenosti nádob (kontejnerů) na odpadní elektrozařízení od zájmových bodů obecní infrastruktury. Bez systému AGIS by tudíž žalobce nebyl vůbec schopen tato zdanitelná plnění poskytnout. Proto existuje přímý vztah i mezi těmi plněními na vstupu, která směřovala k rozvoji a provozování systému AGIS, a mezi nezpochybněnými zdanitelnými plněními na výstupu dodanými společností JukejReflex a ASEKOL.
67. Orgány finanční správy nepostavily proti těmto žalobcovým tezím žádné relevantní pochybnosti. Finanční úřad se vůbec nepokusil objasnit – např. v rámci výsledku svědků ze společnosti SMSdata – jakým způsobem systém AGIS vlastně funguje, k jakým účelům se využívá a nakolik jsou komerčně využitelná či analyzovatelná samotná vstupní data. Místo toho se finanční úřad při výsleších soustředil spíše na to, jak jsou nastaveny vzájemné obchodní vztahy žalobce a společnosti SMSdata, a nakolik je sběr dat nezbytný pro fungování systému AGIS. I přesto však výpověď svědka F. nahrává spíše žalobcově verzi, neboť v odpovědi na otázku č. 5 zmiňuje, že systém AGIS „vedle běžného zobrazení umožňuje i analytické operace“.
68. Své závěry finanční úřad i žalovaný do značné míry stavěli na tom, že žalobce si nemůže nárokovat odpočet DPH na rozvoj a provoz systému AGIS proto, že tento systém nevlastní, ale pouze jej využívá. Krajský soud k tomu jen stručně podotýká, že takováto argumentace neobstojí. Žalobce vysvětlil, že systém AGIS vyvinula společnost SMSdata ve spolupráci s ním a že mu na základě toho udělila nevýhradní licenci k jeho využívání. Žalobce na jejím základě uděluje přístup do AGIS dalším osobám. Smluvní dokumentace těmto tvrzením odpovídá. Neexistuje tak žádná majetkoprávní překážka, která by bránila žalobci využívat plnění na vstupu, vztahující se k systému AGIS, pro jeho vlastní ekonomickou činnost. A pokud se žalovanému nepodaří zpochybnit žalobcovo tvrzení, že nezbytnou podmínkou pro to, aby dokázal poskytnout požadované informace společností JukejReflex a ASEKOL, bylo analyzovat vstupní data pomocí systému AGIS, měl by uznat, že nejen samotný sběr dat, ale i vstupní plnění týkající se rozvoje a provozu AGIS našly svůj odraz v plněních na výstupu poskytnutých společností JukejReflex a ASEKOL.
69. Samozřejmě je třeba dodat, že pokud by toto bylo jediné pochybení žalovaného, tak by si žalobce pomohl jen částečně. Jelikož v rozhodném zdaňovacím období využíval systém AGIS v první řadě tím způsobem, že jej zpřístupňoval zdarma orgánům státní správy a samosprávy, mohl by si odpočet DPH uplatnit jen v poměrné výši. Ta by odpovídala podílu plnění pro JukejReflex a ASEKOL na celkové činnosti žalobce. Jenomže, jak si ukážeme vzápětí, byla tu ještě další ekonomická činnost, již žalovaný bezdůvodně za zdanitelné plnění nepovažoval.

Žalobce poskytl přístup do AGIS za úplatu společnosti ŠKODA AUTO

70. Krajský soud nesouhlasí ani s tím, že žalovaný posoudil poskytnutí systému AGIS společnosti ŠKODA AUTO jako bezúplatné. Žalovaný k tomuto závěru dospěl velmi účelovým rozbořem smlouvy mezi oběma společnostmi ze dne 20. 7. 2021. Konkrétně se žalovaný opřel o to, že v čl. I je předmět smlouvy specifikován tak, že se žalobce zavazuje veřejně prezentovat společnost ŠKODA AUTO, naproti tomu se společnost ŠKODA AUTO zavazuje jako protiplnění poskytnout žalobci tři vozidla zn. Škoda. V čl. V se pak v souvislosti se vzájemným zápočtem hovoří o tom, že žalobce poskytuje svému partnerovi „reklamní plnění“. Z toho žalovaný dovodil, že v čl. II bod 3 se žalobce zavázal propagovat společnost ŠKODA AUTO různými způsoby, přičemž přístup do systému AGIS je pouze vedlejším ujednáním a nepodléhá úplatě.
71. Na tato smluvní ujednání však nahlíží žalovaný izolovaně a nepřiměřeně formalisticky. Ano, v předmětu smlouvy (čl. I) se skutečně mluví o tom, že se žalobce zavazuje veřejně prezentovat ŠKODU AUTO, a za to má obdržet pronájem tří osobních vozidel. Neznamená to však, že by tím došlo k pevnému definování práv a povinností. Jde o obecnou deklaraci, co je hlavním smyslem smlouvy. Tento článek je nutné vykládat ve spojení s čl. II, kde jsou práva a povinnosti stran konkrétně zakotveny. Povinnost umožnit přístup do systému AGIS zde není nijak oddělena od ostatních povinností, je součástí výčtu a patří mezi to, co žalobce musel splnit a co by jinak zakládalo důvod k odstoupení od smlouvy podle jejího čl. VI. V dalších ustanoveních smlouvy se nikde neuvádí, že by snad některé služby (např. reklamní) poskytoval žalobce úplatně a jiné bezúplatně. Žalobce zkrátka ve smlouvě přislíbil, že společnosti ŠKODA AUTO poskytne úplatně balík služeb, mezi nimiž sice převažovaly ty propagační, ale jehož nedílnou součástí byl i přístup do systému AGIS ve smluveném rozsahu.
72. V čl. V smlouvy se poté uvádí, že žalobce bude ŠKODA AUTO fakturovat „za poskytnutí reklamního plnění“. I z toho žalovaný dovozuje, že plnění ze strany žalobce pokrývalo čistě jen reklamní služby, nikoliv poskytnutí systému AGIS. Krajský soud s tím ale nemůže souhlasit. Ve smlouvě není zavedena žádná zkratka „reklamní služby“ nebo „reklamní plnění“. Smlouva s tímto pojmem pracuje nahodile a má zjevně pouze zjednodušeně označovat celý balík služeb poskytovaný žalobcem. Žalobce zjevně nepovažoval za důležité zvláště rozepisovat, kolik si účtuje za ryze propagační služby a kolik za přístup do AGIS. Faktura zkrátka zněla za celý soupis služeb, které jsou jednoznačně vyjmenovány v čl. II odst. 3 smlouvy, a zjednodušeně se na některých místech smlouvy a na faktuře samotné označují jako služby „reklamní“. Ani odpověď ŠKODA AUTO v odvolacím řízení výkladu žalovaného nenahrává, protože tato společnost ve své odpovědi ani nenaznačila, že by snad nějakou část plnění od žalobce obdržela bezplatně.
73. A konečně, proti výkladu žalovaného mluví ještě jedna skutečnost. Smlouva totiž v čl. II odst. 4 odkazuje na přílohu č. 1, která je nedílnou součástí smlouvy. V této příloze jsou pak uvedeny hlavní cíle spolupráce, kdy ze šestnácti cílů je na už třetím místě zmíněn přístup ŠKODA AUTO do systému AGIS, a to hned pod medializací ŠKODA AUTO a partnerstvím na různých akcích. Přístup do systému AGIS tedy zjevně nebyl žádnou ze smluvních stran považován za nějaký bezvýznamný a bezplatný přívěšek, ale zcela zřetelně šlo o jeden z bodů, který byl pro ŠKODA AUTO důležitý. Žalovanému se tak naprosto nezdařilo vyargumentovat, proč by měl být tento přístup udělen společnosti ŠKODA AUTO zdarma a nad rámec smluvené spolupráce. Jeho skutkový závěr postrádá oporu ve spise.

74. Také toto plnění na výstupu, tedy úplatné poskytnutí přístupu do AGIS společnosti ŠKODA AUTO, měl tudíž žalovaný uznat jako součást ekonomické činnosti žalobce. A měl mu umožnit odpočet DPH na vstupu u plnění směřujících k rozvoji a fungování AGIS přinejmenším v poměrné výši.
75. Snad jedině v případě, že by toto plnění zůstalo zcela osamoceno, bylo by možné se ještě ptát, zda naplňuje definici ekonomické činnosti v § 5 odst. 3 zákona o DPH, tedy zda jde o využití majetku za účelem získávání *pravidelného* příjmu. To by ale musel žalovaný v novém řízení po zrušení napadeného rozhodnutí nejprve úspěšně zpochybnit využití systému AGIS pro poskytnutí dat společností JukejReflex a ASEKOL a musel by odůvodnit, proč ani dotaci od MMR nelze považovat za protiplnění za vývoj systému AGIS a za jeho zpřístupnění všem obcím (tomu se bude soud věnovat níže).

Další tvrzená využití AGIS pro své podnikání žalobce neprokázal

76. Žalobce se snažil soud přesvědčit ještě o celé řadě dalších ekonomických činností, pro které měl údajně systém AGIS využít. U žádné z nich ale svá tvrzení neprokázal.
77. Za prvé, podle žalobce byla v systému AGIS umístěna reklama jeho obchodních partnerů. Toto tvrzení však vyvrátil již finanční úřad v daňovém řízení na prvním stupni (str. 10 a 23 zprávy o daňové kontrole). A žalobce nenabízí žádné důkazy, jež by skutková zjištění finančního úřadu zpochybnily.
78. Za druhé, žalobce by chtěl svůj nárok na odpočet DPH na vstupu založit na plněních, která na výstupu dodal společnosti SMSdata. Odvolává se při tom analogicky na plnění mezi společníky obchodní společnosti. To se ale zcela míjí s podstatou věci. Nikdo nezpochybňuje, že žalobce dodával společnosti SMSdata zpracovaná vstupní data pro systém AGIS a že tak činil úplatně. Jednoznačně šlo o jeho ekonomickou činnost. Problém vůbec není v tom, že obě společnosti spolu byly těsně provázané. Potíž je v tom, že chybí souvislost mezi plněními na vstupu a na výstupu. Z těch plnění na vstupu, která měla s plněními pro SMSdata nějakou zjevnou souvislost (tedy ze sběru dat), žalovaný žalobci nárok na odpočet DPH uznal. Odmítl tak učinit pouze u těch plnění, která se týkala samotného rozvoje a provozování systému AGIS. A u těch žalobce ani nyní netvrdí, že by bez nich nebyl schopen plnění pro SMSdata realizovat. Jinými slovy, úplata od SMSdata nepředstavovala protiplnění za využití AGIS, ale za dodání dat do něj. A ekonomickou činnost rozhodně nelze konstruovat tak, že žalobce musel rozvíjet a provozovat systém AGIS za tím účelem, aby do něj následně mohl úplatně dodávat data. Takovéto ekonomické *perpetuum mobile* by nedávalo žádný podnikatelský smysl.
79. Konečně za třetí, žalobci se nepodařilo obhájit ani tezi, že pomocí plnění na vstupu vztahujících se k systému AGIS vytvořil nehmotný obchodní majetek, který bude později využívat ke svému podnikání. Je pravda, že žalovaný reagoval na tuto argumentaci poněkud zkratkovitě, když dovedl, že jelikož systém AGIS vlastnila společnost SMSdata a nikoliv žalobce, nemůže jít o žalobcův dlouhodobý majetek (bod 69 napadeného rozhodnutí). Podle smlouvy mezi žalobcem a SMSdata žalobce disponuje nevýhradní licenci, na jejímž základě může povolit přístup do AGIS jiným subjektům, a to za úplatu. Tak například, jak soud výše popsal, přístup do AGIS zřídil žalobce společnosti ŠKODA AUTO, přičemž úplatu za to inkasoval on, a ne společnost SMSdata. Investice do AGIS tak ve skutečnosti mohou prospívat i žalobci, který z nich může profitovat tím, že je AGIS zajímavějším a může přístup do něj na základě své licence poskytnout dalším osobám. Ze smluvního

nastavení spolupráce mezi žalobcem a SMSdata vyplývá, že společnost SMSdata je fakticky spíše „údržbářem“ systému a jejím cílem není systém propagovat, poskytovat a prodávat. Tuto roli plní právě žalobce, který však není pouhým obchodním zástupcem, ale část AGIS vlastní (v podobě software a hardware pro zpracování dat a provoz AGIS). Žalovaný přes tyto okolnosti vůbec neřešil, zda nemůže být licence oním dlouhodobým majetkem, k jehož vytvoření či vylepšení žalobce použil přidělenou dotaci.

80. I přesto závěry žalovaného ob stojí. Na námitky žalobce totiž uspokojivě odpověděl tak, že svůj údajný dlouhodobý majetek nezačal ani později využívat k dosahování pravidelných příjmů (bod 45 odvolacího rozhodnutí). Žalobce zejména ani později, a to přinejmenším do roku 2023, nezačal AGIS nějak více komerčně využívat ani nezaplatnil vstup obcí do něj, jako tomu bylo do roku 2019. Naopak, pokračoval zjevně v čerpání dotace a na základě toho nabízel i nadále obcím vstup do AGIS zdarma.
81. Krajský soud k tomu jen dodává, že se zjevně jednalo o dlouhodobý plán, nikoliv o nějaký překvapivý vývoj. Svědčí o tom smluvní nastavení spolupráce žalobce s SMSdata popsané výše ve *Skutkových zjištěních*. Financování vývoje AGISu z dotace MMR a jeho nabízení obcím zdarma v plné verzi představovalo zjevně bezproblémovou a preferovanou variantu pro obě strany. Naproti tomu, pokud by se dotaci získat nepodařilo, měly se obě smluvní strany sejít, začít situaci řešit a hledat nějaké nové nastavení vzájemných vztahů i nějaký nový model ekonomické udržitelnosti systému AGIS. V krajním případě by to mohlo vést až k odstoupení jedné ze stran od smlouvy o vzájemné spolupráci. To vše taktéž svědčí o tom, že žalobce plnění na rozvoj systému AGIS v roce 2021 nepřijímal za tím účelem, aby vytvořil předpoklady pro své budoucí podnikání, ale proto, aby naplnil účel dotace (provozování plné verze systému AGIS v souladu s podmínkami dotace). Úspěch žalobce tak bude záviset výhradně na tom, jak žalovaný posoudí povahu dotace od MMR (k tomu viz dále).

Dotaci od MMR nelze považovat za dotaci přímo vázanou k ceně

82. Už jenom výše popsané chybné závěry žalovaného ohledně povahy žalobcových plnění pro JukejReflex, ASEKOL a ŠKODA AUTO by samy o sobě postačovaly pro zrušení napadeného rozhodnutí. V zájmu ekonomie řízení se však krajský soud vysloví i ke klíčové otázce celé kauzy, tedy zda lze za zdanitelné plnění v rámci žalobcovy ekonomické činnosti považovat i naplňování účelu dotace od Ministerstva pro místní rozvoj. Daňová uznatelnost plnění pro výše uvedené tři podnikatelské subjekty by totiž mohla vést nanejvýš k částečnému uznání nároku na odpočet DPH z přijatých plnění souvisejících se systémem AGIS. Naproti tomu, pokud by měl žalovaný považovat dotaci od MMR za dotaci k ceně, vedlo by to k uznání odpočtu DPH v plné výši.
83. Krajský soud výše popsal, jak se vyvíjela judikatura k otázce, kdy lze na dotaci nahlížet jako na protiplnění za zdanitelné plnění. V první řadě nastává takový případ tehdy, jestliže jde o dotaci k ceně (v terminologii českých daňových předpisů aplikovatelných na nynější věc), resp. o dotaci přímo vázanou k ceně plnění (v terminologii komunitárního práva). Abychom tento pojem správně vyložili, musíme nejprve uvážit, jaký význam mají přechodná ustanovení novely zákona č. 461/2024 Sb. Ta uvádějí, že pojem „dotace přímo vázaná k ceně“, nově touto novelou zavedený do českého práva, je nutno až do konce roku 2027 vykládat v původním znění, tj. jako „dotaci k ceně“, včetně definice, podle níž má jít o (zvýraznění doplnil soud) „*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“.

84. Co bylo cílem citované novely, je zřejmé z důvodové zprávy k ní, kde se uvádí: „*Navrhuje se tedy definici úplaty, bez konkrétního vymezení pojmu „dotace k ceně“ s účinností od 1. 1. 2028, vymezit tak, aby přesněji odpovídala textu čl. 73 směrnice o dani z přidané hodnoty, zohledňovala závěry Soudního dvora Evropské unie a eliminovala pojmy (výrazy), na základě kterých zdaňování dotací záviselo čistě na formálních kritériích (typicky „jednotková cena plnění“). Český zákonodárce si tedy zjevně uvědomil, že dosavadní transpozice čl. 73 směrnice o DPH do § 4 odst. 1 písm. a) bodu 2 českého zákona o DPH je přinejmenším problematická, neboť česká úprava se svou úzkou definicí „dotace k ceně“ může vést k takové interpretaci tohoto pojmu, která se svým formálním pojetím bude dostávat do rozporu s výkladem Soudního dvora. Proto pojem „dotace k ceně“ nahradil pojmem „dotace přímo vázaná k ceně“, obsaženým ve směrnici o DPH, a zároveň vypusil jeho zákonnou definici, aby tak otevřel možnost vykládat tento pojem v souladu s judikaturou Soudního dvora. Avšak účinek provedeného zpřesnění právní úpravy odložil až na 1. 1. 2028.*
85. Krajskému soudu nezbyvá, než tento příkaz zákonodárce ignorovat a aplikovat zákon o DPH v podstatě tak, jako by citovaná novela již byla účinná. Soud totiž nemůže vycházet při výkladu pojmu „dotace k ceně“ pouze z jeho formální zákonné definice, která požaduje, aby byla příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a aby se výše slevy vázala k jednotkové ceně plnění. Toto pojetí neodpovídá komunitárnímu právu, neboť to nechápe dotaci přímo vázanou k ceně takto úzce. Krajský soud proto musí interpretaci zákonného pojmu „dotace k ceně“ rozšířit tak, že postačí naplnění materiálních kritérií, kterými Soudní dvůr EU vymezuje pojem „dotace přímo vázaná k ceně“ obsažený ve směrnici o DPH, jak je krajský soud shrnul výše v části *Právní úprava a judikatura*. Jinými slovy, soud musí i původní znění zákona o DPH, účinné v roce 2024, tj. v době vydání napadeného rozhodnutí, vykládat eurokonformně. K povinnosti eurokonformního výkladu národních předpisů jej zavazuje dlouhodobá ustálená judikatura (srov. k tomu např. bod 28 nálezu Ústavního soudu ze dne 16. 7. 2015, sp. zn. III. ÚS 1996/13).
86. Jen pro úplnost krajský soud poznamenává, že i kdyby eurokonformní výklad nebyl v daném případě namístě, nic by to na posouzení věci neměnilo. Teoreticky by sice bylo možné zákonnou definici pojmu „dotace k ceně“ vnímat jako vyčerpávající, takže výklad tohoto pojmu podle judikatury Soudního dvora by šel proti zákonu (*contra legem*). Ale i v takovém případě by musel soud namísto zákona přímo aplikovat směrnici o DPH. A činil by tak samozřejmě způsobem, jakým ji vyložil Soudní dvůr. Krajský soud má za to, že v nynějším případě to není nutné, protože pro eurokonformní výklad skýtá zákon o DPH dostatečný prostor. Ale přesto pro zvýšení přesvědčivosti svých úvah stručně poznamenává, že i pro přímou aplikaci komunitárního práva by byly v nynější věci splněny podmínky (srov. rozsudek SDEU ze dne 4. 12. 1974, věc Yvonne van Duyn proti Home Office, C-41/74). Pravidlo, obsažené v čl. 73 směrnice o DPH, je bezpodmínečné, dostatečně jasné a přesné (pojem „dotace přímo vázaná k ceně“ jednoznačně vyložil Soudní dvůr EU) a nebylo řádně transponováno do českého právního řádu (což potvrzuje vše dosud uvedené i důvodová zpráva k výše citované novele). Jedná se o vertikální účinek směrnice (ve vztahu

státu a jednotlivce), přičemž v daném případě by uplatnění přímého účinku směřovalo ve prospěch jednotlivce (jehož nárok na odpočet DPH odvisí právě od co nejširšího výkladu pojmu „dotace k ceně“). K témuž interpretačnímu výsledku (použití judikatury Soudního dvora pro výklad pojmu „dotace k ceně“) by tedy krajský soud dospěl i bez použití eurokonformního výkladu, přímou aplikací směrnice o DPH.

87. I při použití eurokonformního výkladu však má krajský soud – shodně se žalovaným – za to, že o dotaci přímo vázanou k ceně plnění se v nynější věci nejedná. Není totiž naplněna nejen úzká zákonná definice, ale nejsou splněny ani širší podmínky, které pro takovou dotaci vymezil ve své judikatuře Soudní dvůr. V první řadě, nebylo možné určit cenu dané služby před vyplacením dotace, a tudíž ani zkoumat, zda existuje vztah mezi jejím snížením a výší vyplacené dotace. A za druhé, vyplacení dotace nebylo nikterak vázáno na poskytnutí přístupu do systému AGIS třetím osobám (obcím), ale bylo určeno na úhradu nákladů spojených s rozvojem a provozem tohoto systému. Žalobcův nárok na výplatu dotace tudíž vůbec nezávisel na poskytnutí této služby. Obě tyto úvahy nyní soud podrobněji vysvětlí.
88. Žalobce se snaží věc vykreslit tak, že dotace od MMR snížila dosavadní cenu plnění na nulu, a že i takováto forma „slevy“ je představitelná. Toto tvrzení je ale značně zjednodušující. Ve skutečnosti vůbec nevíme, za jakou cenu by žalobce poskytoval přístup do systému AGIS v roce 2021, pokud by dotaci nezískal.
89. Můžeme samozřejmě vyjít z faktu, že v roce 2019 poskytoval žalobce přístup do systému AGIS svým členským obcím úplatně, jelikož to vyplývá z účetní analýzy z roku 2019 a ani žalovaný to v napadeném rozhodnutí nepopírá. Z částky, kterou tak žalobce v roce 2019 získal, však vycházet nemůžeme, a to z více důvodů. Za prvé, žalobce uvedl pouze souhrnný obnos, který od svých členských obcí za přístup do AGIS v roce 2019 získal. Nevíme tedy, jaká byla cena pro jednotlivé obce, zda se mezi nimi navzájem lišila (např. podle velikosti katastrálního území či počtu obyvatel) a zda její výši neovlivňoval nějakým způsobem i fakt, jak vysoké platila daná obec žalobci členské příspěvky. Za druhé, v roce 2019 žalobce umožňoval přístup do AGIS pouze svým členským obcím, zatímco v roce 2021 jej již nabízel jakékoliv obci. Bez dotace by žalobce tento přístup nečlenským obcím buďto nenabízel vůbec, nebo by tak pravděpodobně činil za jinou cenu nebo za jiných podmínek, než jaké platily v roce 2019 pro jeho členské obce. Za třetí, systém AGIS v roce 2019 byl mnohem chudší co do funkcí a rozsahu poskytovaného servisu. Díky dotacím přibyly zejména moduly zdravotní, dotační a sociální. Cena za přístup k plnému rozsahu takto vylepšeného systému v roce 2021 by tedy velmi pravděpodobně byla podstatně vyšší, než tomu bylo v roce 2019.
90. Nejistot je tolik, že pokoušet se na jejich základě z neúplných informací konstruovat jakýkoliv vztah mezi výší přidělené dotace a snížením ceny za přístup do AGIS, je naprosto marné. Je úplně jedno, že cena přístupu do AGIS byla ve výsledku nulová, tedy že přístup byl poskytován zdarma a „sleva“ tak činila 100 %. Důležité pro nalezení souvislosti mezi výší dotace a snížením ceny by byl rozdíl mezi cenou daného plnění před poskytnutím dotace a po něm a jeho závislost na výši dotace. K tomu ovšem orgány daňové správy neměly dost informací.
91. S tím pak úzce souvisí druhý důvod, proč v daném případě nemůže jít o dotaci přímo vázanou k ceně plnění. Cílem dotace od MMR totiž nebylo přimět žalobce, aby nabídl přístup do existujícího systému AGIS jeho stávajícím uživatelům za příznivější cenu.

Z kontextu vyplývá, že žalobce měl díky dotaci získat možnost podstatně rozšířit rozsah poskytovaných služeb. Na oplátku měl zpřístupnit systém zcela novým uživatelům.

92. Konkrétně z rozhodnutí o poskytnutí dotace ze státního rozpočtu ze dne 24. 6. 2021, č. 2/SMS ČR/2021, vyplývá, že cílem projektu je mj. „*shromáždit a vhodným způsobem zpřístupnit vybraná analytická data vedoucí k efektivnějšímu přístupu ústředních orgánů státní správy, zejména resortů, k místní samosprávě, a to s ohledem na menší obce*“. Dotaci získal žalobce okamžitě a byl povinen z ní „*realizovat projekt v rozsahu uznatelných nákladů*“ a použít ji právě jen na úhradu těchto nákladů. Do 31. 1. následujícího roku měl povinnost předložit zúčtování dotace. Na to navazuje Dohoda o spolupráci mezi žalobcem a Ministerstvem pro místní rozvoj ze dne 10. 9. 2021. Teprve zde se žalobce zavázal zpřístupnit zdarma AGIS (včetně navazujících samostatných modulů) Ministerstvu pro místní rozvoj, základním a vyšším územním samosprávným celkům a místním akčním skupinám, a to právě až od 10. 9. 2021. Ministerstvo se zde na oplátku zavázalo využít předaná data k posílení kvality výkonu veřejné správy, vždy viditelně uvést jako zdroj dat žalobce a definovat žalobce jako svou strategickou partnerskou organizaci, spolupracovat s ním a konzultovat s ním připravované legislativní návrhy a politiky. O dotaci se zde neříká ani slovo. Nicméně žalovaný vycházel z toho, že Dohoda o spolupráci s přidělením dotace souvisí a ani krajský soud to nehodlá zpochybňovat, neboť celkový kontext tomu nasvědčuje.
93. Z provedeného rozboru je zřejmé, že samotné vyplacení dotace nebylo nikterak vázáno na poskytnutí přístupu do systému AGIS. Mezi dotačními podmínkami žádný takový požadavek nefiguruje. Ministerstvo by tudíž muselo žalobci dotaci vyplatit, i kdyby nadále přístup do AGIS zpoplatňoval tak, jako doposud – srov. dotační podmínku „*vhodným způsobem zpřístupnit*“, kterou by žalobce porušil snad jen tehdy, pokud by cena za přístup do AGIS byla zcela zjevně přemrštěná nebo kdyby přístup k datům nikomu kromě svých členských obcí neposkytl.
94. Závazek poskytovat přístup do AGIS všem obcím zdarma na sebe žalobce vzal až mnohem později, po přidělení dotace. Dotace sama byla určena na úhradu nákladů projektu nazvaného v rozhodnutí o přidělení dotace dosti neurčitě jako „*Společně pro udržitelný rozvoj venkova v roce 2021*“. Jedině ze Smlouvy o dlouhodobé spolupráci mezi žalobcem a SMSdata a se zohledněním celkového kontextu lze dovodit, že dotace se pravděpodobně týkala právě provozu a významného rozšíření systému AGIS. Ani to ale nemůže nic změnit na závěru, že žalobcův nárok na výplatu dotace nikterak nezávisel na tom, že bude poskytovat konkrétní službu (přístup do AGIS) konkrétním příjemcům za určitou, předem stanovenou cenu, resp. zdarma. Ke vzniku nároku na dotaci žalobci úplně stačilo, že vynaložil náklady na stanovený účel, řádně je vyúčtoval a že svá data zpřístupnil vhodným způsobem. Konstrukce dotace tak svým charakterem daleko spíše odpovídá dotaci provozní či investiční.
95. Konečně na okraj lze dodat, že Soudní dvůr ve svých úvahách podle všeho počítá s tím, že podmínkou vyplacení dotace přímo vázané k ceně plnění má být *zdanitelné* dodání zboží nebo služeb. Mělo by tudíž jít dodání úplatné, které již samo o sobě podléhá DPH, pouze je jeho cena vlivem dotace snížena oproti ceně obvyklé. Žalobce naproti tomu poskytoval obcím přístup do AGIS bezúplatně a zdanitelnost tohoto plnění chce odvozovat výhradně od protiplnění v podobě dotace. Ani tento charakteristický rys nynějšího případu tak

neodpovídá obvyklému chápání pojmu „dotace přímo vázaná k ceně plnění“, jelikož samotná cena plnění tu zkrátka chybí.

96. Ze všech těchto důvodů má krajský soud zato, že žalovaný dospěl ke správnému závěru – dotaci od MMR vskutku nelze považovat za dotaci k ceně (ve smyslu českého zákona o DPH), resp. za dotaci přímo vázanou k ceně plnění (ve smyslu evropské směrnice o DPH).

Žalovaný musí zhodnotit, zda dotace nepředstavovala úplatu (protiplnění) od MMR za vývoj systému AGIS a za jeho zpřístupnění všem obcím

97. Jak už krajský soud vysvětlil výše v části Právní úprava a judikatura, vedle dotací přímo vázaných k ceně plnění zná judikatura soudního dvora EU ještě další typ dotací, které taktéž považuje za zdanitelné plnění. Jde o dotace, které svou povahou představují protiplnění za určitou službu, kterou příjemce dotace (zpravidla namísto státu) poskytuje třetím osobám. Žalovaný si toho ale zřejmě nebyl vědom a vůbec se nezabýval možností, že by dotace od MMR mohla představovat právě takovýto typ dotace. Ani krajský soud tak tuto otázku nemůže prozatím závazně hodnotit, neboť by tak činil v první linii namísto správních orgánů. Musí proto ponechat na žalovaném, aby se tím po vrácení věci zabýval. Krajský soud může nanejvýš načrtnout určitá hlediska vyplývající z výše citované judikatury, která mohou být pro posouzení této otázky v nynějším případě významná.
98. Díky výše citovanému rozsudku Soudního dvora ve věci *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej proti P. S. A.* víme, že jsou zde přinejmenším dvě podmínky, které musí být splněny.
99. Za prvé, musí být možné identifikovat konkrétní osoby (příjemce služby), jež mají z dotace prospěch. To bude zřejmě možno v žalobcově případě považovat za splněné. Osobami, které z dotace profitují, jsou přinejmenším obce, jež nejsou žalobcovými členy. Ty by bez poskytnutí dotace a na ně navazující Dohody o spolupráci s MMR ne získaly přístup do systému AGIS buď vůbec, nebo by jej přinejmenším ne získaly zdarma. Odpovídá tomu do jisté míry i cíl dotace vymezený v rozhodnutí o poskytnutí, kde se hovoří o zvýšení kompetencí a znalostí cílové skupiny, za kterou je pravděpodobně nutno považovat (tamtéž zmíněné) menší obce.
100. Sporná však může být druhá podmínka. Výše paušální náhrady by totiž měla podle Soudního dvora záviset na počtu uživatelů služby. Rozhodnutí o poskytnutí dotace v nynější věci však nekonstruuje žádný vztah mezi výší poskytnuté dotace a počtem obcí, kterým žalobce svá data zpřístupní. Ve skutečnosti odvisí výše dotace jen od celkové výše uznatelných nákladů na shromáždění a zpřístupnění analytických dat, přičemž MMR poskytlo zhruba 80 % z této částky, zbytek měl hradit sám žalobce z vlastních zdrojů. Žalobce by tedy musel prokázat, že výše uznatelných nákladů roste či klesá s počtem uživatelů, kterým je do systému AGIS zřízen přístup.
101. Jelikož výčet hledisek podle všeho není vyčerpávající, bude si muset žalovaný vypomoci i celkovým srovnáním s již rozhodnutými případy. Nabízí se v první řadě výše citovaný rozsudek Soudního dvora ve věcech *Keeping Newcastle Warm Limited*. Zde Soudní dvůr považoval za zdanitelnou dotaci takovou, která vládní agentuře zaručovala pevnou částku (10 liber) za každou energetickou poradu poskytnutou konkrétnímu vlastníkovi domu.

Dále lze vyjít z případu *Le Rayon d'Or SARL proti Ministre de l'Économie et des Finances*, kde měla zdanitelná dotace formu paušálu za poskytování péče, jehož výše zohledňovala pouze počet klientů přijatých v každém zařízení pro seniory a stupeň jejich nesoběstačnosti. A konečně ve výše zmíněném případě *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej proti P. S. A.* naopak o zdanitelnou dotaci nešlo. Jejím smyslem byla náhrada ztrát vyplývajících z poskytování služeb veřejné hromadné dopravy a představovala tudíž jen příspěvek na celkové náklady této činnosti. Pomoci se správným posouzením věci snad může i definice úplaty v judikatuře Soudního dvora (např. z rozsudků C-263/15 *Lajvér*, C-16/93 *Tolsma*, C-267/08 *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, C-174/00 *Kennemer Golf* a dalších). Z této judikatury vyplývá, že dodání zboží nebo poskytnutí služby se poskytuje za úplatu tehdy, pokud 1) mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění, 2) odměna obdržená poskytovatelem je skutečnou protihodnotou za dodání zboží nebo poskytnutí služby a 3) existuje přímá souvislost mezi dodaným zbožím nebo poskytnutou službou a získanou protihodnotou.

102. V úvahu bude třeba vzít i judikaturu Nejvyššího správního soudu. Ta je ovšem poněkud rozporná. Na jedné straně stojí výše citovaný rozsudek ve věci *Agrovýzkum Rapotín*, v němž Nejvyšší správní soud hypoteticky uvažoval o tom, že v případě, kdy plátce dostane finanční prostředky za provedení konkrétního zdanitelného plnění, např. změnu ve složení určité očkovací látky, bude taková dotace úplatou za zdanitelné plnění, spočívající ve změně složení dané očkovací látky. Podle krajského soudu z toho lze dovodit, že i samotný dotovaný projekt může představovat zdanitelné plnění, jestliže příjemce dotace vyvíjí činnost ve veřejném zájmu, kterou by jinak nevyvíjel vůbec nebo v podstatně menší míře. Tento náhled by mohl potvrzovat i výše citovaný rozsudek ve věci *Ovoce do škol*. Nelze ovšem při jeho výkladu zapomínat, že zde přistoupily k bezúplatnému dodávání ovoce žákům ještě další specifické okolnosti, které podporovaly uznatelnost plnění na vstupu – smyslem vstupních plnění totiž nebylo jen realizovat účel dotace, ale také napomoci ekonomické činnosti žalobce dalšími způsoby (propagace automatů s dalším zbožím umístěných ve školách a jejich optimálnější využití).
103. Proti tomu však stojí řada rozsudků Nejvyššího správního soudu, které rázně odmítají myšlenku, že by bezúplatné plnění na výstupu mohlo být zdanitelné a umožňovat odpočet DPH na vstupu. Jde o výše citované případy *Úhlava*, *Česká fotovoltaická asociace* a *Potravinářská komora*.
104. Žalovaný tak má několik možností, jak k posouzení charakteru dotace přistoupit. Za první, může následovat velmi široký a benevolentní přístup první názorové linie Nejvyššího správního soudu, podle které lze dotaci považovat za protiplnění v podstatě kdykoliv, když její příjemce plní nějaký konkrétní úkol ve veřejném zájmu zadaný poskytovatelem dotace. Za druhé, může tento vstřícný přístup korigovat pomocí požadavků vymezených v judikatuře Soudního dvora EU. Může tudíž požadovat, aby dotace představovala protiplnění za poskytování služby konkrétně identifikovatelným osobám a aby její výše byla určena předem a na základě jasně stanovených kritérií, zejména aby závisela na počtu příjemců takové služby. Nebo se může přiklonit ke druhému, zcela restriktivnímu náhledu Nejvyššího správního soudu, podle nějž je-li dotované plnění poskytováno bezúplatně, pak nikdy nemůže podléhat DPH. V takovém případě by se ovšem musel žalovaný polemicky vypořádat s výše odkazovanou judikaturou Soudního dvora EU a musel by směřovat k položení předběžných otázek Soudnímu dvoru v následném soudním řízení před

krajským soudem nebo Nejvyšším správním soudem, bylo-li by jeho rozhodnutí opět napadeno žalobou.

105. Je tu ovšem ještě jedno hledisko, které by mohlo pomoci věc rozhodnout. V nynější kauze se jedná o to, že žalobce si činí nárok na odpočet DPH z přijatých plnění na vstupu. Tento nárok odvisí od toho, zda žalobce použil pořízená plnění v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby. Záleží tedy v podstatě na tom, zda dotace od MMR bude posouzena jako zdanitelná, neboť právě jen ona může představovat protiplnění za bezplatný přístup do systému AGIS poskytovaný různým veřejnoprávním subjektům, zejména obcím. A tu je důležité říci, že žalobce DPH na výstupu nepřiznal a neodvedl. Sám žalobce tedy se spornou dotací z daňového hlediska nakládal tak, jako by DPH nepodléhala. Tím v podstatě dal najevo, že službu v podobě poskytování přístupu do AGIS za zdanitelné plnění sám nepovažuje. Přesto by chtěl čerpat výhody, které z takového posouzení plynou.
106. Tím krajský soud samozřejmě nechce říci, že by posouzení povahy plnění jako zdanitelného mělo záviset jen na jeho formálním vykázání bez ohledu na skutečnou podstatu. V naprosté většině případů (zejména u dotací přímo vázaných k ceně plnění) povede chybné zdanění dotace nanejvýš k zahájení kontrolních postupů ze strany správce daně a na samotné věcné posouzení povahy dotace (a z ní vyplývajícího nároku na odpočet DPH na vstupu) nebude mít žádný vliv. Ale ve sporných a nejednoznačných případech, jako je tento, může podle krajského soudu hrát při posouzení věci určitou roli i postoj samotného daňového subjektu. Přínejmenším může posloužit jako doplňkové hledisko, pokud správní orgán váhá, k jaké interpretaci jednání aktérů trojstranného vztahu „poskytovatel služby a příjemce dotace - příjemce služby - poskytovatel dotace“ se má přiklonit.
107. Stručně lze tedy závěry stran povahy dotace od MMR shrnout takto: Pojem „dotace k ceně“, resp. „dotace přímo vázaná k ceně“ [§ 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty] je třeba vykládat eurokonformně, bez ohledu na přechodná ustanovení novely č. 461/2024 Sb. (čl. II odst. 3). O dotaci přímo vázanou k ceně plnění ve smyslu judikatury Soudního dvora EU může jít jedině v případě, že: a) je možné určit cenu zboží či služby před vyplacením dotace, a tudíž zkoumat, zda existuje nějaký vztah mezi jejím snížením a výší vyplacené dotace, b) nárok na výplatu dotace závisí na poskytnutí tohoto zboží nebo služby. Vedle „dotace přímo vázané k ceně“ rozeznává judikatura Soudního dvora EU ještě další typ dotací, který podléhá zdanění DPH, a sice dotace, které představují protiplnění za určitou službu s tím, že toto protiplnění poskytuje namísto příjemce služby třetí osoba (zpravidla stát). Mezi jejich znaky patří jednak to, že by mělo být možné identifikovat konkrétní osoby (příjemce služby), jež mají z dotace prospěch, a jednak že výše dotace by měla záviset na počtu uživatelů dané služby. Pokud se spor vede o nárok na odpočet DPH na vstupu a posouzení povahy dotace jako protiplnění na výstupu je nejednoznačné, může správce daně zohlednit i fakt, jak s dotací z daňového hlediska naložil sám daňový subjekt – zda ji řádně zdanil, či nikoliv.

V. Závěr a náklady řízení

108. Na základě výše uvedených úvah shledal soud žalobu důvodnou, proto napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 ve spojení s § 76 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Jelikož v něm bude žalovaný právním

názorem krajského soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), shrnuje soud své závěry přehledně takto:

109. Krajský soud nesouhlasí se závěry žalovaného, že žalobce nerealizoval ekonomickou činnost, protože poskytoval systém AGIS bezúplatně. Žalovaný především bez dostatečných skutkových zjištění vyloučil tvrzení žalobce, že systém AGIS použil i pro zpracování dat, která poté poskytl za úplatu společností JukejReflex a ASEKOL. Žalobce dále prokazatelně vpustil do systému AGIS za úplatu společnost ŠKODA AUTO. A konečně, poskytl přístup do AGIS dalším (veřejnoprávním) subjektům sice zdarma, ale činil tak na základě podmínek spojených s dotací od MMR. Ta sice nepředstavuje dotaci vázanou k ceně plnění, ale je třeba ještě zhodnotit, zda ji i přesto nelze považovat za zdanitelné protiplnění od třetí osoby. Ve světle těchto zjištění tedy bude muset žalovaný znovu posoudit podmínky pro uznatelnost sporných plnění podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.
110. Pro úplnost krajský soud upozorňuje, že se nezabýval konkrétními plněními na vstupu (vypočtenými v bodě 45 tohoto rozsudku) a jejich odrazem ve výstupech – tedy zda jednotlivá přijatá plnění souvisela s tou kterou žalobcovou ekonomickou činností. Žalovaný je prozatím paušálně odmítl uznat s tím, že využití systému AGIS nebylo v žádném z tvrzených případů ekonomickou činností. Tyto závěry ale krajský soud zpochybnil a žalovaný se tak bude muset touto otázkou znovu zabývat ve třech výše zmíněných případech – poskytnutí dat JukejReflex a ASEKOL, přístup do AGIS pro ŠKODA AUTO a přístup do AGIS pro veřejnoprávní korporace. Podle výsledku bude muset případně posoudit, zda to které přijaté plnění souvisí s těmi poskytnutými plněními, jež vyhodnotí jako zdanitelná.
111. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Strana žalující měla ve věci plný úspěch, proto má vůči straně žalované právo na náhradu nákladů, které v řízení před soudem účelně vynaložila. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a v nákladech právního zastoupení v řízení před krajským soudem. Strana žalující náklady nevyčíslila, soud proto vyšel z obsahu soudního spisu. Zástupce strany žalující učinil celkem 2 úkony právní služby ve smyslu vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – šlo o převzetí a přípravu zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu; tento úkon je třeba uhradit bez ohledu na to, že právní zástupce zastupoval účastníka již ve správním řízení – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2011, č. j. 1 As 21/2011-52, č. 2414/2011 Sb. NSS], a písemné podání soudu ve věci samé, tj. podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za jeden úkon náleží podle § 7 bodu 5 aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu odměna ve výši 3 100 Kč. Zástupci dále náleží náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč za každý úkon. Nárok na náhradu DPH právní zástupce nevznese, nicméně soud ze systému ekonomických subjektů (ARES) ověřil, že plátcem DPH je. Proto se zvyšuje tento nárok o částku 714 Kč odpovídající dani ve výši 21 %, kterou je zástupce povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to na 4 114 Kč za jeden úkon, celkem tedy za všechny úkony 8 228 Kč (2 x 4 114 Kč).

112. Výše nákladů právního zastoupení za celé řízení tudíž činí 8 228 Kč a výše soudních poplatků 3 000 Kč. Celkem má strana žalovaná uhradit straně žalující částku 11 228 Kč, a to k rukám zástupce žalobce.
113. Obecná třídní lhůta pro splnění povinnosti uložené soudem (§ 160 odst. 1 o. s. ř.) by pro účely úhrady nákladů soudního řízení správního nebyla přiměřená. Jednak proto, že rozsudky správních soudů nabývají právní moci již okamžikem doručení (§ 54 odst. 5 s. ř. s.), a jednak proto, že podle zkušeností správních soudů mají správní orgány problém takto krátké lhůty dodržet s ohledem na své vnitřní administrativní členění a nutnost schválit odeslání peněz příslušným vedoucím zaměstnancem. Proto ji soud prodloužil na jeden měsíc.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 27. 11. 2025

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu