ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **BOHEMIA SEKT, s.r.o.,** se sídlem Smetanova 220, Starý Plzenec, zastoupený JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou, se sídlem Platnéřská 191/2, Praha 1, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2015, č. j. 28381/15/7100-20117-010435, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 6. 2017, č. j. 29 Af 70/2015 - 97,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 6. 2017, č. j. 29 Af 70/2015 - 97, (dále „napadený rozsudek"), jímž krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2015, č. j. 28381/15/7100-20117-010435 (dále „napadené rozhodnutí").

[2] **Napadeným rozhodnutím** bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 10. 2014, č. j. 28082/14/5000-14301-706470, ve znění rozhodnutí ze dne 6. 5. 2015, č. j. 14329/15/5300-22441-706470; a ze dne 23. 10. 2014, č. j. 28084/14/5000-14301-706470, ve znění rozhodnutí ze dne 6. 5. 2015,

č. j. 14329/15/5300-22441-706470. Těmito rozhodnutími (dále též rozhodnutí vydaná po přezkoumání) Odvolací finanční ředitelství rozhodlo podle ustanovení § 123 odst. 5 daňového řádu ve věci přezkumného řízení zahájeného rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 20. 12. 2013, které bylo přezkoumáno rozhodnutím o odvolání ze dne 10. 6. 2014 Ministerstvem financí. Původní rozhodnutí o odvolání ze dne 19. 3. 2013 a 20. 3. 2013 vydaná Odvolacím finančním ředitelstvím byla změněna rozhodnutími vydanými po přezkoumání.

[3] Žalovaný podle obsahu daňového spisu popsal průběh daňového řízení. Dne 13. 4. 2011 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009 až prosinec roku 2010, v jejímž rámci bylo zjištěno, že žalobce v předmětném období zajišťoval obědy pro své zaměstnance, o čemž účtoval jako o dodání zboží – potravin se sníženou sazbou daně z přidané hodnoty na výstupu. Jelikož mělo plnění charakter závodního stravování s poskytnutím příslušných doplňkových služeb, měla být dle kontrolního nálezu uplatněna základní sazba daně příslušející ke stravovacím službám. Správce daně proto dodatečnými platebními výměry vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až květen 2010, červenec až srpen 2010 a říjen až prosinec 2010. Odvolací finanční ředitelství však rozhodnutími z března 2013 uznalo námitky žalobce, že se nejednalo o závodní stravování s poskytnutím příslušných doplňkových služeb. Správce daně však podal podnět k nařízení přezkoumání těchto rozhodnutí o odvolání. Generální finanční ředitelství došlo po předběžném posouzení k názoru, že původní rozhodnutí o odvolání byla vydána v rozporu se zákonem, o čemž byl žalobce zpraven v rozhodnutí o nařízení přezkumu ze dne 20. 12. 2013; po přezkoumání tohoto rozhodnutí Ministerstvem financí byl tento závěr potvrzen rozhodnutím o odvolání proti nařízení přezkumného řízení ze dne 10. 6. 2014.

[4] Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyložil, že v rámci předmětného odvolacího řízení se již nemůže zabývat námitkami týkajícími se zahájení přezkumného řízení, neboť jimi se již zabývalo Ministerstvo financí v rozhodnutí ze dne 10. 6. 2014. K věci samé žalovaný uvedl, že se jedná o jedno plnění jako celek (poskytování stravování zaměstnancům), nelze proto posuzovat samostatně jednotlivé úkony související s poskytováním teplých obědů zaměstnancům žalobcem a tyto jednotlivé činnosti porovnávat s dílčími závěry judikatury Soudního dvora Evropské unie bez zohlednění jejího celého obsahu. Z provedeného šetření vyplynulo, že poskytované plnění je stravovací službou odpovídající plně obsahu kódu klasifikace produkce CZ-CPA 56 Stravovací služby. Postup při zajištění stravování byl totiž následující – zaměstnanec si objedná oběd z určité nabídky, tento je dovezen ve várnicích, v místě výdeje obědu je žalobcem pověřeným pracovníkem udržován v odpovídající teplotě, naservírován zaměstnanci na talířích poskytnutých žalobcem a konzumován v místnosti žalobcem určené na konzumaci jídla, když následně je žalobcem zajištěno mytí nádobí a úklid místnosti. Žalovaný proto dospěl k závěru, že žalobce zajišťuje při dodání obědů komplex služeb. Nejedná se o prosté předání jídla a tudíž pouhé zprostředkování nákupu jídla.

[5] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí **žalobu** ze dne 28. 7. 2015 ke krajskému soudu, v níž namítal, že došlo k závažným procesním pochybením, neboť došlo k vadnému zahájení přezkumného řízení. Měl za to, že daňový řád nedovoluje provést přezkoumání rozhodnutí na podkladu pouhých pochybností, dohadů či domněnek o jeho

nezákonnosti, ale že již k okamžiku vydání rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení vyžaduje ze strany nadřízeného správce daně prakticky jistotu o tom, že se jedná o nezákonné rozhodnutí. Přezkumné řízení zasahuje do již nabytých práv daňových subjektů, proto je nutné rovněž zvážit, zda je tento zásah skutečně namístě. Přezkumné řízení proto nelze nařídit za situace, kdy nadřízený správce daně zastává pouze odlišné interpretační stanovisko, neboť se jedná o výkladový rozpor mezi jednotlivými instancemi finanční správy. To, že odvolací orgán původně věc posoudil jinak než správce daně, nepředstavuje postup v rozporu s právním předpisem, ale pouze názorovou neshodu dotčených instancí. K věci samé uvedl, že se nemůže ztotožnit se závěrem žalovaného, že poskytuje svým zaměstnancům stravovací službu. Nelze totiž stavět rovnítko mezi závodní stravování a poskytnutí služby. Definice stravovacích služeb obsažená ve Standardní klasifikaci produkce vypracované Českým statistickým úřadem je určená pro statistické účely, nelze ji proto použít pro účely zákona o dani z přidané hodnoty. Naopak je nutné vycházet z příslušných evropských směrnic zavádějící DPH a z navazující judikatury Soudního dvora Evropské unie. Měl za to, že provedené dokazování osvědčilo skutečnost, že pouze organizuje dovoz hotových jídel od jiného subjektu, přičemž je nutné zohlednit charakteristické a převažující prvky této činností. I při prodeji zboží je totiž v určité míře zastoupen servis související s jeho samotným vydáním zákazníkovi. Měl za to, že nesplnil kritéria stanovená v rozhodnutích Soudního dvora Evropské unie, aby jeho činnost byla označena za službu. Nepopíral, že při konzumaci je využíváno jeho zařízení, avšak toto plnění poskytuje žalobce všem svým zaměstnancům za účelem zabezpečit jejich stravování, a to bez ohledu na to, zda využijí jeho nabídku dovezených jídel. S ohledem na přísné hygienické předpisy je nezbytně nutné, aby zaměstnanci konzumovali jídlo pouze na vyhrazeném místě. Předmětná místnost však slouží současně jako místa oddychu a setkávání. Obědy jsou sice vydávány pracovníky žalobce, nejedná se však o specializovaný, vyškolený personál. V tomto směru zdůraznil, že se nespecializuje na poskytování stravovacích služeb, které jsou podle jeho názoru spojeny s jistou zásobou jídla dle předvídatelné poptávky. Udržování teploty jídla je prováděno z organizačních důvodů, neboť je nemožné, aby všem zaměstnancům mohl předmětné jídlo vydat najednou. Nabídka objednávaných jídel není z jeho strany prováděna nijakým specifickým způsobem. Doba konzumace jídla je určena zaměstnavatelem, nikoli zaměstnanci. Není prováděna obsluha ke stolu a ze stolu, není zde proto dodržován standard příjemců stravovacích služeb. Zaměstnanci odnášejí nádobí na vyhrazené místo, kde posléze příslušná pracovnice žalobce obstará jeho umytí a uskladnění. Těmito kvalitami a vlastnostmi se žalovaný nedostatečně zabýval. V neposlední řadě poukázal na to, že za toto stravování a údajné doprovodné služby neúčtuje svým zaměstnancům žádnou úplatu nad rámec nákupní ceny jídla.

[6] Krajský soud v odůvodnění **napadeného rozsudku** k procením námitkám žalobce vůči přezkumnému řízení uvedl, že tyto námitky jsou za dané procesní situace nepřípustné, neboť závěry rozhodnutí o nařízení přezkoumání jsou samostatně žalobně přezkoumatelné, a nelze je proto napadat v navazujícím řízení. Na daný případ nedopadá rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 85/2009, v němž byl podrobně rozebrán rozdíl mezi obnovou řízení a přezkoumáním rozhodnutí. Ve vztahu k hmotněprávnímu posouzení dané věci krajský soud odkázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie ohledně rozlišování mezi dodáním zboží a poskytnutím služby. Podle této judikatury je přitom nutné vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých k dotčenému

plnění došlo, aby bylo možno vyhledat jeho charakteristické prvky a určit v něm prvky převládající. Vzhledem k odlišnému skutkovému stavu lze závěry jednotlivých rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie pro nyní projednávanou věc aplikovat pouze v omezeném rozsahu. Soud popsal jednotlivé závěry a zjištění orgánů finanční správy ohledně předmětného stravování. Za stěžejní prvky plnění označil to, že jídlo si zaměstnanec objedná, dostane jej od zaměstnance žalobce v odpovídající teplotě, sní jej v prostorách k tomu určených za použití infrastruktury k tomu určené, přičemž následně je nádobí umyto a prostory uklizeny rovněž zaměstnanci žalobce. Kromě samotného prodeje zboží (potraviny) tedy žalobce svým zaměstnancům poskytuje doplňkové služby, a sice komunikaci s dodavatelem ohledně vybraného jídla (výběr jídla), servis jídla zahrnující nádobí a zázemí pro konzumaci (možnost posadit se na místo k tomu určenému), i následný úklid po konzumaci. Tyto činnosti ve svém souhrnu kvalitativně převažují nad samotným dodáním zboží, jelikož převládající charakter předmětného plnění spočívá v poskytnutí služeb. Zaměstnanec si nekoupí nějaké náhodné jídlo, které zrovna nabízí stánek před továrnou a nesní si ho za chůze. Naopak je mu na jeho výslovnou objednávku nachystán (dovezen a ohřán) oběd jako hlavní jídlo dne, který je vydán v místnosti k tomu určené na talířích a s příborem, zaměstnanec má k dispozici místo, kde se s jídlem posadit a svůj oběd si vychutnat. Poté pouze odloží své nádobí, které je umyto zaměstnanci žalobce. Soud proto souhlasil s tím, že se jednalo o poskytnutí služby, nikoli dodání zboží podléhající snížené sazbě daně. Pokud si žalobce za poskytnuté plnění neúčtuje žádnou přirážku, je to jeho obchodní a personální strategie; bezplatné poskytování doplňkových služeb k výdaji jídla lze brát jako určitý zaměstnanecký benefit.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost. V doplnění kasační stížnosti ze dne 3. 8. 2017 uvedl, že kasační stížnost podává z důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel nesouhlasil s tím, že se krajský soud odmítl zabývat jeho námitkami ohledně nesprávného procesního postupu při přezkumném řízení. Krajský soud v tomto směru vycházel z překonané judikatury Nejvyššího správního soudu. Podmínka, pro kterou jedině může být přezkumné řízení zahájeno, tj. existence rozporu původního rozhodnutí s právním předpisem, se prolíná celým přezkumným řízením. Posoudí-li správce daně splnění této podmínky nesprávně, byť až v druhé fázi přezkumného řízení, pak logicky nemůže konečný výsledek přezkumného řízení obstát. Rozšířený senát za obdobné procesní situace umožnil v žalobě proti rozhodnutí podat námitky vůči zákonnosti předchozí daňové kontroly, ačkoli daňový subjekt je v takovém případě rovněž oprávněn podat zásahovou žalobu. V žalobě proti konečnému rozhodnutí je na místě podle stěžovatele zkoumat splnění podmínek pro zahájení přezkumného řízení, resp. celkový výsledek tohoto přezkumného řízení. Trval na tom, že přezkumné řízení bylo zahájeno v rozporu s daňovým řádem, protože jeho provedení nemůže být založeno na pouhých pochybnostech, dohadech či domněnkách správce daně, resp. na základě jiného právního názoru na daný problém. Přezkumné řízení není nástrojem pro sjednocování výkladu napříč finanční správou, ale má sloužit k odstranění zjevných závažných chyb a excesů. Prosté přehodnocení právních závěrů skutkového stavu nelze připustit jako důvod pro nařízení přezkumného řízení.

[8] K věci samé uvedl, že trvá na tom, že prodej jídla zaměstnancům se v předmětné věci měl zdanit jako dodání zboží. Podle jeho názoru je nutné zkoumat všechny okolnosti za účelem vyhledání charakteristických prvků a určení, které v něm převládají. Převládající prvek pak musí být určen z hlediska běžného spotřebitele a v rámci celkového posouzení určit prvky převládající. I při prodeji zboží je totiž v určité míře zastoupen servis související s jeho uvedením na trh. Je nutné podle stěžovatele přihlížet k tomu, jakých kvalit dosahují tyto doprovodné služby. Stěžovatel dále podrobně popsal způsob, jakým je jídlo podáváno jeho zaměstnancům, přičemž zdůraznil, že kromě udržování teploty dovezeného jídla není toto jídlo stěžovatelem nijak upravováno, ani nejsou z jeho strany dávány jakékoli doprovodné informace či doporučení, není poskytována žádná obsluha před či po jídle. Jídlo si vyzvedne zaměstnanec ve výdejním místě a pak musí použití nádobí odnést na vyhrazené místo; mytí a úklid provádějí určení zaměstnanci stěžovatele. Nesouhlasil proto se závěrem krajského soudu, že tyto činnosti ve svém souhrnu kvalitativně převažují nad samotným dodáním zboží. Stěžovatel pak s ohledem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie dospěl k závěru, že jím dodávané jídlo nesplňuje podmínky pro to, že se jednalo o službu z hlediska zákona o DPH, neboť jednotlivé aspekty, na jejichž základě učinil krajský soud svůj závěr o nedůvodnosti žaloby, jsou zcela marginální. Stěžovatel s ohledem na specifické okolnosti daného případu navrhoval, aby byla položena předběžná otázka Soudnímu dvoru Evropské unie

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 14. 9. 2017 uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu, že pokud jsou závěry rozhodnutí o nařízení přezkoumání samostatně žalobně přezkoumatelné, nelze je napadat v navazujícím řízení. Nelze použít rozhodnutí rozšířeného senátu sp. zn. 1 Afs 183/2014, které se týkalo vztahu daňové kontroly a následného rozhodnutí správce daně. Měl za to, že předmětné zdanitelné plnění představuje službu, neboť je nutné přihlédnout k celkovému kontextu daného plnění. Forma, kterou stěžovatel zajišťuje stravování pro své zaměstnance, je zcela běžná pro závodní stravování i v jiných závodech. Rozhodující je zde skutečnost, že zaměstnanec nemá se zajištěním svého oběda spojeny žádné jiné povinnosti kromě jeho výběru, o zbývající se stará stěžovatel. Skutečnost, že si zaměstnanci svůj oběd donesou ke stolu a že si následně použití nádobí opět odnesou na místo k tomu určené, na tom nemůže nic změnit.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež je zastoupena advokátem, a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek takovými vadami netrpí a že kasační stížnost **není důvodná.**

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud nezjistil, že by napadený rozsudek trpěl vadami, které podle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu zakládají důvod nepřezkoumatelnosti, přičemž na její závěry ohledně posouzení toho, jaké vady naplňují tento kasační důvod, pro stručnost odkazuje (viz. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75; rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73; rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74; rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130. V tomto směru stěžovatel pouze uvádí to, že se krajský soud nevypořádal s jeho námitkou ohledně nezákonnosti procesního postupu finančních orgánů; Nejvyšší správní soud však ve vztahu k této námitce musí odkázat na odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, v němž bylo vysvětleno, že tyto námitky jsou v předmětné věci za dané procesní situace nepřípustné. Krajský soud tedy tuto žalobní námitku nepřehlédl a reagoval na ni. To, zda jsou tyto závěry krajského soudu věcně správné, již představuje příp. naplnění kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., resp. dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že napadený rozsudek je plně přezkoumatelný.

[13] Ve vztahu k naplnění kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. uvádí Nejvyšší správní soud následující:

K námitkám stěžovatele, že při zahájení přezkumného řízení bylo ze strany finančních orgánů postupováno procesně vadným způsobem mající negativní vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, Nejvyšší správní soud musí souhlasit s krajským soudem, že je nutné určit, co je předmětem soudního řízení, přičemž je nutné vycházet z petitu žaloby – srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Aps 2/2009 - 197. V posuzované věci stěžovatel žalobou ze dne 28. 7. 2015 brojil proti rozhodnutí vydanému po té, co bylo v dané věci nařízeno přezkoumání rozhodnutí podle ustanovení § 121 daňového řádu. Stěžovatel proti samotnému rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí příslušnou žalobou dle soudního řádu správního nebrojil. Soudní praxe přitom už ve vztahu k předchozí právní úpravě daňového řízení dovodila, že proti takovému rozhodnutí je možné brojit samostatnou žalobou podle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s. – viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006 – 52. Nejvyšší správní soud přitom nevidí důvod, proč od těchto závěrů i přes změnu právní úpravy daňového procesu ustupovat, neboť v tomto směru nepřinesla nová právní úprava žádné změny. Pokud zde existovalo rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 s. ř. s., proti němuž byla přípustná příslušná žaloba, nelze její nepodání nahradit tím, že proti následnému rozhodnutí, které z tohoto předchozího rozhodnutí vychází, bude podána žaloba, která bude suplovat předchozí žalobu. Nejvyšší správní soud v obdobné procesní situaci v rozsudku ze dne 15. 10. 2015, č. j. 8 Afs 9/2015 – 61, vyložil, že *„je-li přitom proti rozhodnutí o povolení či nařízení přezkoumání přípustná žaloba podle § 65 s. ř. s., nemůže se soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání zabývat podmínkami pro nařízení přezkoumání (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 7/2010 - 84).“* Na tam uvedené závěry a příslušnou argumentaci přitom Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje. Na tomto výsledku přitom ničeho nemění usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, neboť to se týká vztahu mezi žalobou proti rozhodnutí o stanovení daně a žalobou brojící proti daňové kontrole, která však představuje žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního

orgánu dle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s., tedy jedná se zjevně o jinou procesní situaci, než která je v projednávané věci.

Nejvyšší správní soud má dále za to, že posouzení důvodnosti zařazení předmětného poskytování stravování jako poskytnutí služby ve smyslu zákona o DPH nebo dodání zboží s ohledem na vzniklou procesní situaci v sobě implicitně nese i posouzení toho, zda finanční orgány postupovaly v přezkumném řízení v souladu s daňovým řádem. Sporným se totiž stala právní otázka posouzení předmětného plnění pro účely zákona o DPH, přičemž takovýto druh vadného právního posouzení naplňuje podmínky ustanovení § 121 odst. 1 daňového řádu ohledně aplikace daňového řízení – k tomu srov. jeho dikci *„Správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží.“* Pokud totiž v posuzované věci není spor ohledně skutkového stavu, ale ohledně jeho právního posouzení, resp. vyhodnocení, zda se jedná o dodání zboží nebo poskytnutí služby dle zákona o DPH, přičemž v napadeném rozhodnutí je konstatováno, že se jedná o poskytnutí služby, což je ve zjevném rozporu s původními rozhodnutími Odvolacího finančního ředitelství, pak konstatování zákonnosti napadeného rozhodnutí v sobě automaticky nese závěr o tom, že předchozí rozhodnutí byla nezákonná (slovy zákona byla vydána v rozporu s právním předpisem), tudíž zde existoval důvod pro nařízení přezkumného řízení, neboť nemohou vedle sebe existovat rozhodnutí, která ve vztahu k témuž plnění dovozují zcela odlišné závěry stran charakteru předmětného zdanitelného plnění dle zákona o DPH. Stěžovatel sice v tomto směru vznáší námitky v tom smyslu, že se jedná o spor o odlišné interpretační stanovisko mezi jednotlivými orgány finanční správy, resp. že se jednalo nástroj sjednocení správní praxe, tímto však ale nijak nezpochybňuje, že se zde zároveň jednalo o právní spor, tj. že nadřízený správce daně dospěl k závěru o tom, že původní rozhodnutí byla nezákonná. Přičemž tento právní závěr nadřízeného správce daně odůvodňuje provedení přezkumného řízení dle daňového řádu.

[14] Nejvyšší správní soud přitom souhlasí se žalovaným a krajským soudem, že předmětná zdanitelná plnění měla být stěžovatelem v příslušných zdaňovacích obdobích označena za poskytnutí služby.

[15] Z předloženého daňového spisu vyplývá, že správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že ze strany stěžovatele je poskytována stravovací služba, jelikož s podáváním jídel jsou spojeny další doplňkové služby, ačkoli jídla samotná stěžovatel nepřipravuje, ale hotová jídla nakupuje od subdodavatelů, přičemž následně tato jídla prodává svým zaměstnancům. Zaměstnanci se sami rozhodují, zda v místě určeném pro stravování budou konzumovat vlastní donesené jídlo, nebo si zakoupí jídlo dovezené a prodávané stěžovatelem, přičemž si ale nemohou sami určit jiné místo ani jiný čas pro konzumaci jídla. Jídlo určené ke konzumaci je podáváno na místě, jsou vytvořeny podmínky pro jeho konzumaci. Jídla jsou zaměstnancům prodána v prostorách určených jako jídelna a s jejich prodejem jsou spojeny služby omezeného rozsahu týkající se vlastního vydání jídla zaměstnankyněmi stěžovatele ve stavu způsobilém k okamžité konzumaci, přičemž stěžovatel umožňuje konzumaci v jídelně a zajišťuje následné umytí použitého nádobí.

[16] Závěr, že celková úroveň těchto služeb, jejich komplexnost a provázanost, odůvodňuje posouzení předmětných zdanitelných plnění jako poskytnutí služby Nejvyšší správní soud opírá o rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 10. 3. 2011, ve spojených věcech C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09 (dále též „rozsudek o stravovacích službách"), v němž Soudní dvůr Evropské unie k téže právní otázce, byť na základě odlišných skutkových okolností, dospěl k následujícím závěrům: *„Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, pokud je plnění tvořeno souborem dílčích plnění a úkonů, je třeba vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k dotčenému plnění, za účelem určení toho, zda se jedná o dvě nebo několik odlišných plnění, nebo o jediné plnění, a zda v posledně uvedeném případě musí být toto jediné plnění kvalifikováno jako dodání zboží nebo poskytnutí služeb (viz rozsudky Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 19, jakož i Aktiebolaget NN, bod 21). .... Za účelem určení, zda je jediné komplexní plnění, o které se jedná v jednotlivých věcech v původním řízení, třeba považovat za „dodání zboží" nebo „poskytování služeb", je třeba vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých k dotčenému plnění došlo, aby bylo možné vyhledat jeho charakteristické prvky a určit prvky v něm převládající (viz v tomto smyslu zejména výše uvedené rozsudky Faaborg-Gelting Linien, body 12 a 14; Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 27; Aktiebolaget NN, bod 27, jakož i rozsudek ze dne 11. února 2010, Graphic Procédé, C‑88/09, Sb. rozh. s. I‑1049, bod 24). ..... je třeba připomenout, že jelikož uvedení zboží na trh je vždy doprovázeno určitým minimálním poskytováním služeb, jako je vystavení výrobků na regálech nebo vyhotovení faktury, je možné vzít v úvahu pouze služby jiné než nezbytně doprovázející uvedení zboží na trh pro posouzení části, kterou zabírá poskytování služeb v rámci celé komplexní transakce obsahující rovněž dodání zboží (rozsudek ze dne 10. března 2005, Hermann, C‑491/03, Sb. rozh. s. I‑2025, bod 22). Soudní dvůr v bodě 14 výše uvedeného rozsudku Faaborg-Gelting Linien konkrétně uvedl, že cateringové plnění se vyznačuje souborem dílčích plnění a úkonů, z nichž pouze část spočívá v dodání potravin, služby přitom zdaleka převažují. Takové plnění musí být tedy považováno za poskytování služeb ve smyslu čl. 6 odst. 1 šesté směrnice. Naopak k jinému výsledku dochází, pokud se plnění týká potravin určených k odnesení s sebou a není spojeno se službami určenými ke zpříjemnění konzumace na místě v odpovídajícím prostředí."*

[17] Nejvyšší správní soud má za to, že s ohledem na veškeré skutkové okolnosti daného případu je nutné dojít k závěru, že se v nyní posuzované věci jedná o poskytnutí služby, nikoli dodání zboží. Stěžovatel totiž zajišťuje celý komplex plnění ohledně zajištění předmětného stravování, které ve svém souhrnu způsobují, že převažují prvky odůvodňující posouzení předmětného plnění jako poskytnutí služby.

[18] Na tom nic nemůže změnit argumentace stěžovatele, který jednotlivé prvky předmětného stravování vytrhává z kontextu, marginalizuje je, či bagatelizuje jejich kvalitu. Nejvyšší správní soud sice nepopírá, že jednotlivé prvky, jak je stěžovatel popsal v kasační stížnosti, by samy o sobě (např. pouhé ohřívání jídel, což představuje jednoduché standardizované úkony), bez zohlednění dalších skutečností, nemohly založit závěr o tom, že předmětné závodní stravování je nutné posoudit jako poskytnutí služby, avšak pro předmětnou věc považuje za stěžejní celkový kontext a charakter jím poskytovaného plnění.

[19] Nejvyšší správní soud má za to, že pokud stěžovatel poskytoval celý komplex výše popsaných služeb, které měly podstatný vliv na kvalitu, charakter a smysluplnost

předmětného plnění, jednalo se o službu ve smyslu zákona o DPH. Zjednodušeně řečeno – pokud určitá činnost připomíná stravovací zařízení typu jídelny, nelze tvrdit, že se jedná z hlediska zákona o DPH o pouhé dodání zboží, a to i když jednotlivé prvky samy o sobě nemají stejnou úroveň kvality jako v případě „běžného typu restauračního zařízení“. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že tento komplex služeb svou kvalitou z pohledu spotřebitelů (zde zaměstnanců stěžovatele) přesáhl minimální úroveň služeb, které jsou imanentně spojeny s jakýmkoli dodáním zboží (bod 63 rozsudku o stravovacích službách), tudíž nelze hovořit o tom, že stěžovatel pouze dodával zboží ve smyslu zákona o DPH.

[20] Nejvyšší správní soud má za to, že není na místě pokládat předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie. Zjištění skutkového stavu věci je věcí národních soudů, tudíž v tomto směru nelze klást příslušnou předběžnou otázku. Ta je na místě ve vztahu k výkladu unijního práva; ten však Soudní dvůr Evropské unie podal v rozsudku o stravovacích službách, tudíž se v tomto směru právě ve vztahu ke stravovacím službám jedná o acte éclairé (s právními otázkami již vyjasněnými předchozím rozhodnutím Soudního dvora Evropské unie) a není tedy nutné podávat další předběžnou otázku.

[21] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je zjevně nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který měl ve věci úspěch, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevynaložil, proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 24. ledna 2018

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu