

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juřičkové v právní věci žalobkyně: **Potravinářská komora České republiky**, sídlem Počernická 272/96, Praha - Malešice, zastoupené Mgr. Radkem Buršíkem, advokátem, sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2017, č. j. 29513/17/5300-22443-702189, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 10. 2020, č. j. 6 Af 44/2017 - 64,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnost.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před městským soudem

[1] Žalobkyně je zájmovým sdružením právnických osob. Žalobkyně realizovala projekt č. 031 „Propagační kampaň pro EU systém kvality zemědělských produktů“, v jehož rámci subdodavatelsky zajišťovala pro své členy propagaci jejich výrobků. Projekt byl financován z prostředků Evropské unie, Státního zemědělského intervenčního fondu a částečně z vlastních zdrojů stěžovatelky.

[2] Správce daně – Finanční úřad pro hlavní město Prahu – vydal dne 2. 11. 2015 dva platební výměry na daň z přidané hodnoty, jimiž byl vyměřen nadměrný odpočet za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 106 738 Kč (oproti tvrzenému nadměrnému odpočtu ve výši 1 157 160 Kč) a za zdaňovací období září 2014 ve výši 49 979 Kč (oproti tvrzenému nadměrnému odpočtu ve výši 548 144 Kč).

[3] Žalobkynino odvolání žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 6. 2017 zamítl. Rozhodnutí o odvolání napadla žalobkyně žalobou podanou u Městského soudu v Praze.

[4] Městský soud shrnul podstatu sporu takto: žalovaný přiznal odpočet DPH pouze za poskytnutí těch služeb, za něž žalobkyně požadovala úplatu, a v ostatních případech, u nichž nebyla splněna podmínka úplatnosti, odpočet neumožnil. Žalobkyně však zastávala názor, že s ohledem na princip jednotnosti plnění je pro účely DPH nutné veškerou činnost žalobkyně v projektu posuzovat jako jeden celek a že žalovaný plnění nepřípustně rozdělil.

[5] Městský soud vyšel z judikatury, na níž žalobkyně v žalobě poukazovala, přičemž tato judikatura dle městského soudu podporuje výklad, že plátce má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty pouze u těch plnění, u nichž jsou prokázány podmínky použití plnění v rámci ekonomické činnosti, které zahrnují soustavnost a úplatnost. Městský soud nepovažoval za podstatný seznam hlavních a vedlejších činností, který žalobkyně s odkazem na své stanovy uvedla. Zdůraznil, že výklad zastávaný žalobkyní by ji nedůvodně zvýhodňoval, neboť by měla nárok na odpočet daně i u těch plnění, která nepoužila pro svou ekonomickou činnost. Činnost nelze v případě žalobkyně posuzovat v souhrnu, ale je třeba ji rozdělit na úplatné a bezúplatné plnění ve smyslu posouzení daňového režimu podle zákona o DPH.

[6] Jednotnost plnění dle městského soudu v posuzovaném případě nebyla dána. Souvislost a hospodářský cíl dle městského soudu žalobkyně vykládá ve vztahu k nároku na odpočet daně příliš široce. K námitce žalobkyně ohledně nedělitelnosti plnění městský soud uvedl, že i když je účel a cíl propagace podle projektu jediný, neznamená to, že veškerá žalobkyní prováděná činnost splňuje definici ekonomické činnosti. Dále poukázal na skutečnost, že žalobkyně uzavřela smlouvy s třetími subjekty, na jejichž základě přijala úplatu. Městský soud rovněž uvedl, že cíl nebo koncepce dotačního programu není natolik dominantní, aby určila charakter jednotlivých nároků na odpočet v souhrnu bez rozlišení ekonomických činností žalobkyně.

[7] K námitce odchýlení se správce daně od předchozí praxe, která byla uplatněna již v odvolání, městský soud shledal, že žalovaný na ni v rozhodnutí o odvolání nereagoval zcela konkrétně, nicméně tuto vadu rozhodnutí žalovaného posoudil jako marginální. Věcně pak městský soud k námitce ohledně nedodržování předchozí správní praxe uvedl, že taková námitka může být úspěšná jen tehdy, pokud předchozí správní praxe byla v souladu se zákonem. Dále městský soud uvedl, že změna výkladu byla učiněna do budoucna a v odůvodnění rozhodnutí bylo vysvětleno, jaký výklad bude správce daně do budoucna zastávat.

[8] Žalobu městský soud neshledal důvodnou.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) (nesprávné posouzení právní otázky soudem) a písm. d) (nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“).

[10] Projekt č. 031 je dle stěžovatelky třeba považovat za ekonomickou činnost ve smyslu § 75 odst. 1 zákona o DPH, a to jako celek. Stěžovatelka uvádí, že projekt byl realizován jako jeden nedělitelný celek v rámci její vedlejší činnosti, která má v souladu se stanovami ekonomickou povahu. Část projektu sice byla hrazena z dotace, ale část byla financována jednotlivými výrobci potravin na základě smluv o propagaci. Stěžovatelka namítá, že projekt č. 031 má hospodářský význam pouze jako celek a jeho rozdělení dle § 72 odst. 6 zákona o DPH na část financovanou z dotace a část financovanou na základě smluv o propagaci je umělé.

[11] Stěžovatelka argumentuje, že znakem ekonomické činnosti je úplatnost a soustavnost, zákon nepožaduje, aby výsledkem ekonomické činnosti bylo dosažení zisku. Stěžovatelka dále upozorňuje, že osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. To je i případ zájmového sdružení právnických osob. Stěžovatelka je přesvědčena, že činnost, která je předmětem sporu, definici ekonomické činnosti naplňuje. K principu jednotnosti plnění stěžovatelka cituje z judikatury Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu stěžovatelka uvádí, že dotace je pouhým zdrojem financování, pro výši uplatněného nároku na odpočet je určující výhradně účel použití plnění.

[12] Dále stěžovatelka namítala, že správce daně v minulosti stěžovatelce nárok na odpočet opakovaně uznal. Pochybení žalovaného stěžovatelka nepovažuje za marginální, žalovaný se ve svém rozhodnutí totiž vyhnul zásadní námitce. Stěžovatelka dále namítá, že závěr městského soudu, podle nějž odchýlení se od předchozího nezákonného postupu správce daně je možné, je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Rozšířený senát v usnesení ze dne 1. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS, výslovně připustil, že správní praxí, kterou je třeba respektovat, může být i praxe jsoucí v rozporu s objektivním právem.

[13] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry rozsudku městského soudu. Dle žalovaného je rozsudek městského soudu plně přezkoumatelný.

[15] Dále žalovaný uvedl, že pouze část přijatých plnění stěžovatelka použila v rámci své ekonomické činnosti. U zbylé části poskytnutých služeb neproběhla mezi stěžovatelkou a jejími členy úplata, nebyl vystaven daňový doklad a stěžovatelkou nebyla na výstupu uplatněna daň. V případě bezúplatné činnosti nelze hovořit o ekonomické činnosti ve smyslu zákona o DPH. Stěžovatelka sama plnění podrobila jinému režimu zdanění, neboť některým členům poskytla předmětnou službu za úplatu, kterou podrobila zdanění, a některým svým členům poskytla tuto službu bez úplaty, a poskytnutá služba tak nebyla předmětem DPH. Právní závěry stěžovatelkou zmiňovaných rozsudků Soudního dvora

Evropské unie se týkají posouzení zdanění služeb, které jsou zkoumány z pohledu jednotného plnění. Použijí se tak v případech, kdy je zkoumán způsob zdanění těchto služeb na výstupu.

[16] Dále žalovaný doplnil, že pro účely DPH je zcela irelevantní, zda se jedná o činnost hlavní či vedlejší, rozhodující je pouze to, zda se jedná o činnost naplňující znaky ekonomické činnosti ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH, či nikoliv.

[17] Žalovaný dále zdůraznil, že důvodem pro poměrné snížení uplatněného nároku na odpočet daně ze strany správce daně byla skutečnost, že část přijatých zdanitelných plnění byla použita v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky (tj. poskytnuta za úplatu) a část pro účely nesouvisející s ekonomickou činností stěžovatelky (tj. nebyla poskytnuta za úplatu). Důvodem pro uznání nároku na odpočet daně v poměrné výši tedy byla skutečnost, že nikoli veškerá přijatá plnění byla na výstupu použita v rámci ekonomické činnosti stěžovatele a zatížena DPH.

[18] Pouze v případě, že by propagace výrobků byla poskytována jen členům, od kterých stěžovatelka přijala úplatu, měla by nárok na odpočet daně v plné výši, nicméně ani v takovém případě by se nejednalo o jedno plnění, ale o tři samostatná plnění, protože by existovalo více smluvních partnerů se samostatnými smlouvami. Stěžovatelka však prováděla propagaci výrobků pro některé členy za úplatu, ale bezúplatně pro ostatní členy, na takto poskytnuté služby nelze hledět jako na jediné plnění jen z toho důvodu, že jsou poskytovány v rámci jednoho projektu pro účely poskytnutí dotace.

[19] Dále žalovaný upozornil, že pokud by byla připuštěna možnost uplatnění nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k činnostem plně krytým dotacemi, kdy nedochází k žádnému uplatňování daně na výstupu u těchto činností, znamenalo by to porušení principu neutrality daně, neboť u konečného spotřebitele plnění by docházelo ke spotřebě plnění nezatížených DPH.

[20] Žalovaný nemá za to, že by správce daně svým předchozím postupem u stěžovatelky vytvořil správní praxi, jež by založila legitimní očekávání stěžovatelky a jíž by byl *pro futuro* vázán.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[22] Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[23] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, neboť teprve shledá-li Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu přezkoumatelným, lze posoudit případ i věcně.

[24] Nepřezkoumatelnost stěžovatelka spatřovala v tom, že městský soud odmítl stěžovatelkou uváděnou judikaturu, aniž se k ní vyjádřil. Z odůvodnění napadeného rozsudku není dle stěžovatelky seznatelné, na základě jakých úvah dospěl městský soud k závěru, že část přijatých plnění v rámci projektu č. 031 nebyla použita v rámci ekonomických činností plátce ve smyslu § 75 odst. 1 zákona o DPH. Městský soud neodůvodnil ani rozdělení plnění na vstupu v rámci projektu č. 031 a nereagoval výslovně na námitku zavedené správní praxe – není tak zřejmé, z jakých důvodů považuje změnu správní praxe za přípustnou.

[25] Při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudků krajských soudů Nejvyšší správní soud vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS). V rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, Nejvyšší správní soud vyslovil, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“ V rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že „*za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody.*“ Zrušení napadeného rozsudku pro nepřezkoumatelnost přichází v úvahu zejména tehdy, opomene-li správní soud na námitku účastníka zcela reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64).

[26] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost ani pro nedostatek důvodů však Nejvyšší správní soud neshledal.

[27] Ze stěžovatelkou i žalovaným uváděného rozsudku Soudního dvora ve věci C-276/09 ani z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013 - 42, dle městského soudu nevyplývá závěr, „*že by poskytnutá dotace v rámci jednoho dotačního titulu a svého účelu byla ve smyslu nároku na odpočet daně jedním plněním, které všechna taková plnění kryje, určuje souhrnně jejich daňový charakter bez ohledu na to, zda jsou jednotlivá plnění od třetích osob využita v ekonomické činnosti*“. Dle městského soudu judikatura naopak podporuje „*výklad provedený žalovaným, že plátce má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty pouze u těch plnění, u nichž je prokázáno použití v rámci ekonomických činností, které v sobě nesou prvky soustavnosti a úplaty*“.

[28] Byť je reakce městského soudu stručná a v určité části formulovaná poněkud složitě, na podstatu žalobní námitky odpovídá. Žalovaný a následně stručněji i městský soud (zejména v odst. 14 a 15 napadeného rozsudku) se pokusili stěžovatelce vysvětlit, že její

činnost v rámci dotovaného projektu jako celek nesplňovala zákonné znaky ekonomické činnosti, a proto bylo třeba pro účely odpočtu DPH odlišit úplatná a bezúplatná plnění.

[29] S tímto závěrem Nejvyšší správní soud souhlasí i věcně.

[30] Mezi účastníky i v řízení o kasační stížnosti přetrvávají tyto sporné otázky: 1) zda stěžovatelka u přijatých zdanitelných plnění za činnost, na které byly použity prostředky z dotací v rámci projektu č. 031, má nárok na odpočet daně, resp. zda přijatá zdanitelná plnění spojená s projektem č. 031 použila v rámci ekonomické činnosti, a 2) zda celé plnění (všechna dílčí plnění) v rámci projektu je jednotným plněním z pohledu zákona o DPH.

[31] Dle § 5 odst. 1 zákona o DPH v rozhodném znění *osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v § 5a jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.*

[32] Dle § 5 odst. 2 zákona o DPH v rozhodném znění platí, že *ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu*.

[33] Dle § 72 odst. 1 zákona o DPH v rozhodném znění *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.*

[34] Podle § 72 odst. 2 zákona o DPH platí, že *daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona a) na zboží, které plátci bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta, b) na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo c) v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b).*

[35] Dle § 72 odst. 5 zákona o DPH *plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 1.*

[36] Dle § 75 odst. 1 zákona o DPH *použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely svých uskutečněných plnění, tak pro jiné účely, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro účely svých uskutečněných plnění*.

[37] Podle § 72 odst. 6 věty první zákona o DPH *použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně (dále jen „odpočet daně v částečné výši"), pokud zákon nestanoví jinak.*

[38] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013 - 42 (č. 2944/2014 Sb. NSS), na nějž odkazovala stěžovatelka i žalovaný, vyplývá, že na úhradu prostřednictvím dotace je nutno hledět pouze jako na zdroj financování. Nejvyšší správní soud v této prejudikatuře nicméně zdůraznil, že pro výši uplatněného nároku na odpočet daně je určující výhradně účel použití předmětného plnění a pro určení rozsahu nároku na odpočet daně je v každém jednotlivém případě důležité posoudit účel, na který bylo plnění použito. Důkazní břemeno ohledně prokázání účelu použití dotovaných plnění nese daňový subjekt. Nárok na odpočet vzniká pouze tehdy, pokud přijatá zdanitelná plnění jsou použita pro uskutečnění ekonomické činnosti. V případě použití dotovaných plnění na činnost, která nemá povahu zdanitelných plnění, nemá plátce nárok na odpočet daně. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku výslovně potvrdil znak úplatnosti ekonomické činnosti a také skutečnost, že dotace není úplatou za zdanitelné plnění.

[39] V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 36/2013 - 29, který na uvedený rozsudek č. j. 9 Afs 8/2013 - 42 navázal, Nejvyšší správní soud s odkazem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 1. 4. 1982, ve věci *Hong Kong Trade Development Council*, C-89/81, zdůraznil, že pod ekonomickou činnost lze podřadit pouze aktivity, které jsou vykonávány za účelem získání úplaty, resp. aktivity, za něž lze očekávat úplatu. Pokud jsou aktivity bezúplatné, do systému DPH nespadají. Tento právní názor Nejvyšší správní soud následoval např. v rozsudku ze dne 28. 4. 2022, č. j. 6 Afs 97/2020 - 54.

[40] Výše rekapitulované závěry žalovaného a městského soudu odpovídají citované právní úpravě i dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu, resp. Soudního dvora EU. Nárok na odpočet vzniká pouze tehdy, jsou-li přijatá zdanitelná plnění použita pro uskutečnění ekonomické činnosti, přičemž jedním z definičních znaků ekonomické činnosti je její úplatnost. Znak úplatnosti výslovně připouští i stěžovatelka ve své kasační stížnosti.

[41] Plnění pokryté dotací tedy není činností ekonomickou ve smyslu zákona o DPH, neboť nesplňuje zákonný předpoklad úplatnosti. Poskytnutá služba tak nemůže být předmětem daně. Sama stěžovatelka ve své kasační stížnosti výslovně uvádí, že nárok na odpočet v plné výši má plátce tehdy, jsou-li přijatá zdanitelná plnění použita výhradně pro uskutečňování plnění dle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Toto obecné východisko jednoznačně vyplývá ze zákona a Nejvyšší správní soud s ním souhlasí. Ovšem právě proto, že plnění nebyla v projednávaném případě použita výhradně pro uskutečňování plnění v rámci ekonomické činnosti, nemohl být nárok na plný odpočet uznán. Jiný postup by byl v rozporu se základním principem systému DPH, jímž je zdanění konečného spotřebitele a neutralita DPH pro jednotlivé články „dodavatelského řetězce".

[42] Stěžovatelka v kasační stížnosti zdůrazňuje, že zákonným znakem ekonomické činnosti není dosahování zisku. Nejvyšší správní soud s touto tezí souhlasí, tato dílčí otázka však v projednávaném případě nebyla sporná. Městský soud (ani žalovaný) v rozhodnutí neuvádí, že by ziskovost měla být znakem ekonomické činnosti ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH v rozhodném znění.

[43] Za ekonomickou činnost pro účely DPH však nelze uznat činnost, jež je součástí realizace projektu financovaného z dotace, a není odběrateli poskytována úplatně. Z judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora jednoznačně vyplývá, že dotaci nelze považovat za úplatu, a tedy plnění, které je plněním účelu pokrytého dotací, nemůže být ekonomickou činností. Není sice vyloučeno, že při plnění dotovaného účelu bude vytvořena komodita, která bude moci být využita komerčně v rámci ekonomické činnosti plátce, o takovou situaci však v nyní projednávaném případě nešlo.

[44] Pro projednávanou věc proto skutečně není relevantní výčet hlavních a vedlejších činností stěžovatelky dle stanov, neboť ten nic nevypovídá o tom, zda činnost stěžovatelky je činností ekonomickou ve smyslu zákona o DPH a zda stěžovatelka splnila podmínky pro (plný) odpočet DPH.

[45] Dále Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení námitky, že žalovaný a městský soud svým výkladem porušují princip jednotnosti plnění. Dle judikatury Soudního dvora (srov. např. rozsudky ze dne 25. 2. 1999, *CPP*, C-349/96, ze dne 15. 5. 2001, *Primback*, C-34/99, ze dne 27. 10. 2005, *Levob Verzekeringen,* C-41/04, ze dne 21. 2. 2008, *Part Service*, C-425/06, nebo ze dne 10. 3. 2011, *Manfred Bog, Cinemax Entertainment, Lothar Lohmeyer, Fleischerei Nier*, spojené věci C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09) i Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 14. 10. 2011, č. j. 5 Afs 3/2011 - 102, č. 2549/2012 Sb.NSS) o jednotné souborné plnění jde tehdy, pokud jedno plnění je plněním hlavním a jiné plnění je nesamostatným vedlejším plněním, které pro zákazníka není účelem samo o sobě, ale jen prostředkem pro využití hlavního plnění za co nejoptimálnějších podmínek, o jediné plnění jde též za situace, kdy dvě nebo více dílčích plnění jsou tak těsně spojena, že objektivně tvoří jediné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. O jednotné plnění však může jít pouze tehdy, pokud vedlejší plnění sdílí s hlavním plněním stejný daňový režim.

[46] Hledisko daňového režimu se uplatní přednostně, a argument jednotností plnění proto nemůže být relevantní pro posouzení, zda dílčí plnění, třebas spojená účelem či povahou činnosti, mají být posuzována společně. V projednávaném případě se tak nemohlo jednat o jednotné souborné plnění, neboť plnění nesdílela stejný daňový režim, na což správně poukázal i žalovaný ve svém vyjádření. Nebylo proto podstatné odůvodnit, že nešlo o jednotné souborné plnění s ohledem na účel jednotlivých plnění. V této dílčí otázce Nejvyšší správní soud považuje za nutné korigovat odůvodnění rozsudku městského soudu, což však nemá vliv na posouzení zákonnosti jeho rozsudku.

[47] Nad rámec nezbytného Nejvyšší správní soud doplňuje, že souhlasí s názorem, že o jednotné plnění by se nejednalo ani v případě, že by všechna plnění sdílela stejný daňový režim, neboť zjevně nešlo o plnění vůči témuž zákazníkovi, a tedy nemůže být řeč o jednotném souborném plnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2021, č. j. 3 Afs 54/2020 - 73). V projednávaném případě však již tato

skutečnost není relevantní vzhledem k závěru, že o jednotné plnění nemohlo jít kvůli rozdílným daňovým režimům.

[48] Nejvyšší správní soud souhlasí rovněž se závěrem městského soudu, že nezákonnou praxí není správní orgán, resp. správce daně do budoucna vázán.

[49] Stěžovatelka poukazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS, v němž rozšířený senát uznal vynutitelnou vázanost správního orgánu správní praxí, která spočívá v ustálené, jednotné a dlouhodobé činnosti (příp. i nečinnosti) orgánů veřejné správy, opakovaně potvrzující určitý výklad a použití právních předpisů, neboť taková praxe na straně adresátů veřejné správy zakládá legitimní očekávání, že v ní správní orgány budou pokračovat. Dosavadní praxe tedy za uvedených okolností může založit vázanost na straně správního orgánu, případně správce daně a legitimní očekávání na straně dotčené osoby.

[50] I navazující judikatura Nejvyššího správního soudu zdůrazňuje význam principu legitimního očekávání zejména v kontextu principů právní jistoty a zákazu libovůle, zdůrazňuje též ale, že praxe, která je *contra legem* či *praeter legem*, očekávání, natož očekávání legitimní, zásadně založit nemůže (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2013, č. j. 5 Afs 3/2012 - 131, nebo ze dne 30. 3. 2020, č. j. 1 Afs 4/2019 - 54). Toto východisko je četnou judikaturou rozvedeno právě pro oblast správy daní (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 10. 2013, č. j. 1 Afs 80/2013 - 40, ze dne 23. 4. 2015, č. j. 9 Afs 68/2014 - 68, ze dne 9. 12. 2015, č. j. 3 Afs 163/2015 - 63).

[51] Obdobným způsobem nahlíží na princip legitimního očekávání také judikatura EU. Poukázat lze například na rozhodnutí Tribunálu ze dne 18. 6. 2010, *Lucembursko v. Komise*, T-549/08, jež se sice věcně týkalo jiné právní oblasti (pozastavení průběžných plateb z Evropského sociálního fondu), nicméně s ohledem na obecnost učiněných závěrů, jsou citované závěry Tribunálu použitelné i v nyní projednávaném případě: *„V souladu s ustálenou judikaturou předpokládá právo dovolávat se legitimního očekávání současné splnění tří podmínek. Zaprvé musela být zúčastněné osobě veřejnou správou poskytnuta konkrétní, nepodmíněná a shodující se ujištění z oprávněných a spolehlivých zdrojů. Zadruhé musí být tato ujištění takové povahy, že jsou schopna vyvolat legitimní očekávání u toho, komu jsou určena. Zatřetí musí být poskytnutá ujištění v souladu s platnými normami [...] Případná existence nesrovnalostí, které nebyly předtím sledované nebo odhalené, nemůže v žádném případě vyvolat legitimní očekávání (viz v tomto smyslu a obdobně rozsudek Soudního dvora ze dne 16. října 2003, Irsko v. Komise, C-339/00, ...).“*

[52] Ze zásady, že praxí, která je *contra legem* či *praeter legem*, správní orgán vázán není, lze ve zcela výjimečných případech akceptovat výjimku (srov. zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2017, č. j. 6 As 98/2016 - 54, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2020, č. j. 1 Afs 4/2019 - 54, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval situací, kdy správní orgán jednal *ultra vires*), takové specifické okolnosti, které by odůvodnily závěr, že zásada legitimního očekávání má v zájmu obecné spravedlnosti převážit nad zásadou zákonnosti, však Nejvyšší správní soud v projednávaném případě neshledal. V případě stěžovatelky totiž existuje konkurující veřejný zájem a stěžovatelce nebylo poskytnuto aktivní oprávněné ujištění v souladu

s právními normami, že její výklad příslušných ustanovení zákona o DPH je správný. V případě stěžovatelky tedy nepřevažuje zájem na ochraně její právní pozice nad zájmem na dosažení objektivní legality a účelu správy daní.

[53] Jestliže správce daně dospěl k závěru, že při dosavadních postupech vykládal a aplikoval příslušná ustanovení zákona o DPH ve vztahu ke stěžovatelce nesprávně a na základě toho v rozporu se zákonem akceptoval nárok na odpočet daně, resp. akceptoval nárok na odpočet daně v plné výši, byl správce daně povinen svůj postup uvést do souladu se zákonem (§ 5 odst. 1 daňového řádu). Nelze se tedy dovolávat toho, aby správce daně v rozporu se zákonem postupoval i nadále. Vedle nezákonnosti takového jednání ze strany správce daně by praxe, jíž se stěžovatelka dovolává, poskytla stěžovatelce neoprávněnou výhodu oproti jiným subjektům, a byla by tak i v rozporu s obecnými principy práva a spravedlnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[54] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[55] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 13. července 2022

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu