



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci **žalobce: Úhlava o.p.s.**, se sídlem Kpt. Jaroše 94, Klatovy, zast. JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská třída 15/16, Hradec Králové, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 14. 12. 2010, č. j. 9766/10-1300-401781, č. j. 9767/10-1300-401781 a č. j. 9769/10-1300-401781, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 2. 2013, č. j. 57 Af 8/2011 - 200,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 2. 2013, č. j. 57 Af 8/2011 - 200, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 14. 12. 2010, č. j. 9766/10-1300-401781, č. j. 9767/10-1300-401781 a č. j. 9769/10-1300-401781, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši **22 476,70 Kč**, k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Tomáše Matouška, advokáta se sídlem Dukelská třída 15/16, Hradec Králové, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) shora označený rozsudek Krajského soudu v Plzni, kterým byla zrušena rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 14. 12. 2010, č. j. 9766/10-1300-401781, č. j. 9767/10-1300-401781 a č. j. 9769/10-1300-401781.

[2] Zmíněným rozhodnutím č. j. 9766/10-1300-401781 finanční ředitelství změnilo rozhodnutí Finančního úřadu v Klatovech (dále jen „finanční úřad“) ze dne 26. 11. 2009,

č. j. 93527/09/133910403209, tak, že zvýšilo dodatečně doměřenou daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2006 o 1 604 Kč z částky 3 799 Kč na 5 403 Kč.

[3] Rozhodnutím č. j. 9767/10-1300-401781 finanční ředitelství změnilo rozhodnutí finančního úřadu ze dne 26. 11. 2009, č. j. 93528/09/133910403209, tak, že zvýšilo dodatečně doměřenou daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2006 o 524 022 Kč z částky 437 034 Kč na 961 056 Kč.

[4] Rozhodnutím č. j. 9769/10-1300-401781 finanční ředitelství změnilo rozhodnutí finančního úřadu ze dne 26. 11. 2009, č. j. 93529/09/133910403209, tak, že zvýšilo dodatečně doměřenou daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2006 o 362 397 Kč z částky 297 948 Kč na 660 345 Kč.

[5] Krajský soud v napadeném rozsudku (dostupném z www.nssoud.cz) posuzoval, zda finanční ředitelství postupovalo správně při krácení odpočtu daně z přidané hodnoty. Krajský soud nejprve uvedl, co je dle § 2 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), předmětem této daně. Dále shrnul, co se dle § 5 odst. 2 tohoto zákona rozumí pojmem ekonomická činnost a jaká je úprava odpočtu daně v § 72 a § 75 zákona o dani z přidané hodnoty.

[6] V napadeném rozsudku bylo uvedeno, že finanční ředitelství ve svých rozhodnutích vyšlo z toho, že žalobce realizoval dotační programy, na jejichž základě poskytoval v souladu s dotačními podmínkami své služby zcela bezplatně. Po ukončení projektů žalobce přijatá plnění pořízená a použítá při realizaci projektů, získané informace, zkušenosti, audiovizuální díla a vytvořený software dále využíval k plněním, u kterých mu vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, tj. k plněním za úplatu. Daňový subjekt tak přijatá plnění použil současně jak pro uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, tak pro činnosti, které v daném ustanovení uvedeny nejsou. V důsledku toho nebyla splněna podmínka pro uplatnění nároku na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Krajský soud dále shrnul, že finanční ředitelství vycházelo z toho, že pokud daňový subjekt přijaté zdanitelné plnění použil pro uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty jen zčásti, nemůže mít na základě tohoto ustanovení nárok na odpočet daně v plné výši, ale pouze poměrně.

[7] Krajský soud při svém hodnocení vycházel z toho, že žalobce vyvíjel ekonomickou činnost bez úplaty, která nebyla zdanitelným plněním, a ekonomickou činnost za úplatu, která zdanitelným plněním byla. Za takového stavu by měl mít možnost odpočtu v rozsahu ekonomické činnosti za úplatu. Zákon o dani z přidané hodnoty upravuje v § 72 odst. 2 nárok na odpočet daně u zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu a nárok na odpočet u zdanitelných plnění osvobozených od daně. Neupravuje však situaci, ve které se nacházel žalobce. Krajský soud tak hledal způsob, jakým takovou situaci řešit.

[8] Dle krajského soudu bylo nutno hledat analogickou právní úpravu, která by šla na případ žalobce aplikovat. Tou je krácení odpočtu daně upravené v § 76 zákona o dani z přidané hodnoty. Způsob, jak vypočítat krácení odpočtu, je v § 76 zákona o dani z přidané hodnoty upraven od prvního zdaňovacího období, kdy si daňový subjekt určil koeficient na příslušný rok, a upraven je i způsob, jak na konci zdaňovacího období provést naprosto precizní výpočet koeficientu a precizní vyúčtování za celé zdaňovací období. Pro stanovení koeficientu bylo nutno vycházet z jednoznačných důkazů o uskutečněných zdanitelných plněních. V tomto směru bylo možno vyzvat žalobce, aby ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době, uskutečnění těchto plnění doložil. Uplatnění odpočtu je právem, nikoli povinností daňového subjektu, je proto na něm, aby v případě nutnosti doložil zejména evidenci plnění, která nejsou zdanitelnými plněními.

[9] Pokud finanční ředitelství při výpočtu koeficientu započítalo uskutečněná zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně s výší dotace, byl takový postup dle krajského soudu naprosto nepřesný, neboť výše dotace nevytvářela nic o tom, kolik plnění odpovídajících zdanitelným plněním žalobce učinil. Dále krajský soud konstatoval, že postup stanovení koeficientu je stanoven v § 76 zákona o dani z přidané hodnoty a naprosto z ničeho není možno dovodit, že by měl být koeficient stanoven v rámci jednotlivých realizovaných projektů, naopak je nutno postupovat souhrnně.

[10] Krajský soud napadená rozhodnutí finančního ředitelství zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

II. Obsah kasační stížnosti

[11] V kasační stížnosti žalovaný poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 1. 2013, č. j. 22 Af 59/2010 - 32, který dle stěžovatele rozhodl v obdobné věci odlišně, když konstatoval, že zákon o dani z přidané hodnoty nestanoví žádný konkrétní postup pro výpočet nároku na odpočet daně v případě spotřebování přijatého zdanitelného plnění současně jak na činnost, která je předmětem daně, tak na činnost, která předmětem daně není. Krajský soud v Ostravě pak dospěl k závěru o nutnosti analogické aplikace § 72 odst. 4, věty druhé, zákona o dani z přidané hodnoty, příp. § 72 odst. 5 daného zákona při výpočtu nároku na odpočet daně.

[12] Stěžovatel poukázal na hodnocení krajského soudu o nutnosti analogické aplikace § 76 zákona o dani z přidané hodnoty, na kterou navazuje nutnost stanovení přesného koeficientu na základě poměru zjištěných plnění, při níž je nutno vycházet z jednoznačných důkazů o uskutečnění jednotlivých plnění. Proti tomuto hodnocení krajského soudu vystoupil stěžovatel s námitkou, že žalobce nevedl evidenci plnění nepodléhajících dani, tato plnění ani žádným způsobem neoceňoval, tj. žalobce tak nevykazoval žádné výstupy. Koeficient stanovený dle § 76 zákona o dani z přidané hodnoty by tak dosáhl hodnoty 1. Tato hodnota by opravňovala žalobce k plnému nároku na odpočet, což by v daném případě bylo nelogické a v rozporu s principem neutrality daně z přidané hodnoty.

[13] Způsob krácení nároku na odpočet daně dle § 76 zákona o dani z přidané hodnoty upravuje výpočet koeficientu pro plnění použitá zároveň k uskutečnění zdanitelných plnění s nárokem na odpočet a k plněním, která jsou od daně osvobozena bez nároku na odpočet daně, přičemž v případě žalobce se nejednalo o činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Dle stěžovatele tak není možno § 76 zákona o dani z přidané hodnoty použít analogicky na daný případ, navíc by aplikace předmětného ustanovení vedla k nepřijatelnému závěru o nutnosti uznat celý nárok na odpočet daně.

[14] Finanční ředitelství ve svých rozhodnutích akceptovalo tvrzení žalobce, že přijatá zdanitelná plnění budou v první fázi uplatněna pro plnění, která nejsou předmětem daně, a následně pro plnění dani podléhající. Z tohoto důvodu aplikovalo pro výpočet nároku na odpočet daně analogicky § 72 odst. 5, větu první, zákona o dani z přidané hodnoty. Použití této analogie připouští i zmíněný rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 1. 2013, č. j. 22 Af 59/2010 - 32. Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že na danou věc lépe dopadá § 72 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty s tím, že se nabízí otázka, zda není na místě přehodnotit charakter žalobcem uskutečněných činností v tom smyslu, které činnosti jsou ekonomickou činností a které nikoli. Dle stěžovatele by měl mít odvolací orgán v dalším řízení možnost posoudit danou věc v kontextu celého zákona o dani z přidané hodnoty, resp. všech jeho relevantních ustanovení, a neměl by být vázán právním názorem krajského soudu o nutnosti analogické aplikace § 76 daného zákona.

[15] Stěžovatel však připustil, že finanční ředitelství postupovalo nesprávně, když vypočetlo koeficient pro každý žalobcem uskutečněný projekt samostatně.

[16] V kasační stížnosti bylo navrženo, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobce ke kasační stížnosti

[17] Žalobce vyjádřil pochybnosti o přípustnosti nynější kasační stížnosti. Zdůraznil, že stěžovatel sám uznal nezákonnost žalobou napadených rozhodnutí, když připustil, že neměl být stanoven koeficient pro každý stěžovatelem realizovaný projekt. Žalobce pak dovedl, že stěžovatel podal kasační stížnost jen proti důvodům rozhodnutí soudu, neboť stěžovatel uznal nezákonnost napadených rozhodnutí a nemůže tak žádat jiný než zrušující výrok soudu. Podle § 104 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), je přitom nepřipustná kasační stížnost, která směřuje jen proti důvodům rozhodnutí.

[18] Žalobce uvedl, že rozsudek Krajského soudu v Ostravě, u něhož stěžovatel namítal rozpor s nyní napadeným rozsudkem, mu není znám. Konstatoval však, že dle stěžovatelem citované části rozsudku se Krajský soud v Ostravě zabýval přijímáním, nikoli uskutečňováním zdanitelných plnění, o které šlo v nynější věci. Navíc krajský soud připustil při krácení nároku na odpočet daně analogickou aplikaci § 72 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, která odkazuje na § 76 tohoto zákona, který požadoval analogicky aplikovat krajský soud v napadeném rozsudku.

[19] Tvzení, že žalobce nevedl evidenci plnění nepodléhajících dani a tato plnění ani neocenoval, je nepřipustným tvrzením, k němuž nelze dle § 104 odst. 4 s. ř. s. přihlídnout, neboť takové tvrzení nebylo uplatněno před krajským soudem. Vedle toho se dokazování o takových skutečnostech před finančními orgány nevedlo a žalobce nebyl nikdy vyzván k předložení naznačených evidencí. Za nepřipustné považuje žalobce i tvrzení stěžovatele o možnosti přehodnotit to, která žalobcova plnění byla ekonomickou činností a která nikoli, jelikož takovou argumentaci mohl uplatnit stěžovatel již v řízení před krajským soudem.

[20] Žalobce nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že ve svých rozhodnutích postupoval analogicky dle § 72 odst. 5, věty první, zákona o dani z přidané hodnoty. Poukázal přitom na stěžovatelovo vyjádření k žalobě, které bylo podáno před krajským soudem a kde stěžovatel výslovně uvedl, že dle § 72 odst. 5 daného zákona nebylo možno postupovat ani analogicky.

[21] Žalobce dále uvedl, že vůči němu byl před finančními orgány zákon o dani z přidané hodnoty aplikován zcela nepředvídatelným způsobem, pouze na základě správní úvahy, což odporuje ústavním požadavkům. Způsob stanovení daně provedený ze strany finančních orgánů navíc bere v potaz i budoucí hospodářský vývoj u žalobce, který však není možno přesně postihnout v době, kdy je nutno podat daňové přiznání. Na závěr svého vyjádření žalobce uvedl, že směrnice Rady č. 77/388/ES, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice o dani z přidané hodnoty“), sice připouští do koeficientu, s jehož pomocí dochází ke krácení nároku na odpočet daně, promítnout i hodnotu dotace, nicméně Česká republika takové možnosti nevyužila. Krajský soud tak zcela správně dospěl k závěru, že výše přijatých dotací nemůže být při konstrukci koeficientu zohledněna.

[22] Žalobce navrhl kasační stížnost odmítnout, případně zamítnout.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[23] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, za stěžovatele jedná v řízení o kasační stížnosti jeho zaměstnankyně, která má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[24] Vzhledem k tomu, že žalobce do svého vyjádření vtělil pochybnosti o přípustnosti kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud nejprve uvede své hodnocení ve vztahu k této otázce. Žalobce nepřipustnost kasační stížnosti spojoval s tím, že stěžovatel napadl svými námitkami pouze hodnocení krajského soudu o nutnosti analogicky aplikovat § 76 zákona o dani z přidané hodnoty při určení způsobu krácení nároku na odpočet daně, stěžovatel však výslovně nenapadl též závěr krajského soudu, že nebylo možno stanovit pro sedm projektů žalobce sedm koeficientů, podle nichž byl tento nárok krácen. Naopak stěžovatel v kasační stížnosti připustil, že při stanovení sedmi koeficientů pochybil a stanoven měl být pouze jeden souhrnný koeficient. Žalobce pak dovozoval, že stěžovatel připustil nezákonnost svých rozhodnutí a jeho kasační stížnost tak směřuje jen do odůvodnění rozsudku krajského soudu, aniž by stěžovatel mohl reálně žádat jiný než zrušující výrok, který však krajský soud již vynesl.

[25] Dle § 104 odst. 2 s. ř. s. je nepřipustná kasační stížnost, která směřuje jen proti důvodům napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud však konstatuje, že v nynější věci nejde o daný případ. V bodě 57. napadeného rozsudku krajský soud při svém závěru, že nebylo možno stanovit sedm koeficientů, vycházel z toho, že pro postup stanovení koeficientu je určující § 76 zákona o dani z přidané hodnoty, k čemuž dodal, že z ničeho nebylo možno dovodit, proč by měla být vedena evidence podle jednotlivých žalobcových projektů (těch bylo sedm) a pro každý stanoven zvláštní koeficient. Nejvyšší správní soud tak konstatuje, že pro závěr krajského soudu o nepřipustnosti stanovení sedmi koeficientů byl podstatný odkaz na § 76 zákona o dani z přidané hodnoty. Kasačními námitkami však byla napadena nutnost analogické aplikace zmíněného paragrafu. V případě, že by námitky zpochybňující nutnost jeho aplikace byly důvodné, mělo by to zásadní dopad i do toho, že z § 76 zákona o dani z přidané hodnoty by nešlo vycházet při hodnocení, kolik koeficientů mělo být stanoveno. Byť tedy stěžovatel výslovně nepochybnil to, že nemělo být stanoveno sedm koeficientů (stěžovatel naopak v kasační stížnosti připustil, že měl být stanoven jeden), případná úspěšnost jeho námitek zpochybňujících aplikaci § 76 zákona o dani z přidané hodnoty by se dotkla i použitelnosti argumentace krajského soudu použité v bodě 57. jeho rozsudku, která by musela být nahrazena jinou. Nelze proto bez podrobného zhodnocení kasačních námitek, které nelze provádět jen na úrovni posouzení přípustnosti kasační stížnosti, konstatovat, že i v případě důvodnosti všech uplatněných kasačních námitek by výrok krajského soudu nemohl být jiný než zrušující, a že tedy stěžovatel reálně nepožaduje jiný výrok, než který byl již vynesen.

[26] Nejvyšší správní soud dále nesouhlasí se žalobcem, který dovozoval nepřipustnost některých kasačních námitek stěžovatele tím, že takové námitky nebyly uplatněny již v řízení před krajským soudem. Dle § 104 odst. 4 s. ř. s. je sice nepřipustná kasační stížnost, která se opírá výhradně o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí bylo napadeno, ač tak učinit mohl, dané ustanovení však nedopadá na ty stěžovatele, kteří v řízení před krajským soudem vystupovali v roli žalovaného správního orgánu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2008, č. j. 1 Ans 5/2008 - 104, dostupný z www.nssoud.cz stejně jako další zde citovaná rozhodnutí zdejšího soudu). Žalovaný správní orgán, který podává kasační stížnost, může argumentovat jakýmkoli právními důvody, a to bez ohledu na to, jakou procesní obranu uplatnil ve vyjádření k žalobě či zda takové vyjádření vůbec podal.

[27] Kasační stížnost je tak přípustná.

[28] Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu nemůže obstát.

[29] V nynější věci je předmětem sporu nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Finanční orgány žalobci svými rozhodnutími dodatečně vyměřily daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1., 3. a 4. čtvrtletí roku 2006, jelikož se neztotožnily se žalobcovým tvrzením, že má nárok na plný odpočet daně z přidané hodnoty u jím deklarovaných přijatých zdanitelných plnění.

[30] Finanční orgány zjistily, že žalobce byl příjemcem dotací, přičemž v rozhodnutích o odvolání finanční ředitelství uvedlo, že podmínkou realizace projektů žalobcem a poskytnutí dotací na financování daných projektů byla skutečnost, že v průběhu trvání projektu daňový subjekt poskytoval služby, případně dodával zboží konečným uživatelům realizovaných projektů zdarma, tj. bez úplaty. Finanční orgány dále vycházely z toho, že v jejich rozhodnutích specifikovaná přijatá zdanitelná plnění žalobce použil jak pro plnění, za něž v návaznosti na dotační podmínky úhradu nepožadoval, tak pro uskutečnění svých zdanitelných plnění, za která nárokoval úplatu.

[31] Finanční ředitelství ve svých rozhodnutích uvedlo, že nárok na odpočet daně má plátec, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Finanční ředitelství dále uvedlo, že plný nárok na odpočet daně má daňový subjekt dle § 72 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty u přijatých zdanitelných plnění, která výhradně použije k uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 tohoto zákona. Dle názoru finančního ředitelství pokud nejsou přijatá zdanitelná plnění výhradně použita pro plnění uvedená v § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, je daňový subjekt povinen nárok na odpočet daně krátit bez ohledu na skutečnost, že přijatá zdanitelná plnění nejsou použita pro uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet nebo pro účely nesusouvisející s ekonomickou činností plátce.

[32] Finanční ředitelství dospělo k závěru, že žalobce ve své ekonomické činnosti uskutečnil více plnění, přičemž některá byla zdanitelná a jiná nebyla předmětem daně, protože byla zcela hrazena z dotací [nebyla tak dle jeho názoru splněna podmínka § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty]. Vzhledem k tomu, že přijatá zdanitelná plnění nebyla použita výhradně pro účely dle § 72 odst. 4, věty první, zákona o dani z přidané hodnoty, nebyl žalobci přiznán nárok na odpočet daně v plné výši. Žalobce při poskytování obou druhů svých plnění dle finančního ředitelství uskutečňoval ekonomickou činnost, přesto bylo nutno krátit nárok na odpočet daně v návaznosti na § 72 odst. 4, větu první, zákona o dani z přidané hodnoty. Finanční ředitelství dále uvedlo, že způsob stanovení uvedeného poměru (metodu výpočtu) zákon nestanovuje, jako je tomu např. v § 72 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, je proto na plátcích, jakým věrohodným způsobem daný poměr stanoví. V nynější věci byl v rozhodnutí o odvolání nárok na odpočet krácen pomocí koeficientu, v jehož čitateli byl součet výnosů bez daně za veškerá uskutečněná plnění a ve jmenovateli součet výnosů včetně dotací snížený o položky, které měly pouze účetní charakter.

[33] Nejvyšší správní soud konstatuje, že nárokem na odpočet daně z přidané hodnoty v případech, kdy plátec daně je příjemcem dotace, se již ve své rozhodovací činnosti zabýval, a to v rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013 - 42 (publ. pod č. 2944/2014 Sb. NSS). Jde o rozsudek, kterým byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ostravě, na který stěžovatel odkazoval v kasační stížnosti. Zdejší soud v daném rozsudku považoval za nutné rozlišovat poskytnutí a přijetí dotace na činnost plátce daně, které je pouhým převodem finančních prostředků od poskytovatele (donátora) jejímu příjemci a které není předmětem daně z přidané

hodnoty, od poskytnutí dotace k ceně či poskytnutí peněžních prostředků jako úplaty za konkrétní zdanitelné plnění, které se již za úplatu za zdanitelné plnění považuje. Dále zdejší soud zdůraznil, že poskytnutí dotace na určitou činnost nemá samo o sobě na výši daně z přidané hodnoty uplatněné příjemcem dotace u následně přijatých zdanitelných plnění žádný vliv. Na úhradu prostřednictvím dotace je nutno hledět pouze jako na zdroj financování, přičemž pro výši uplatněného nároku je určující výhradně účel použití předmětného plnění. Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci své ekonomické činnosti výlučně na činnost podléhající dani [§ 72 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty], pak plátcí vzniká plný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, i kdyby mu poskytovatel dotace uhradil přijatá zdanitelná plnění ze sta procent.

[34] V citovaném rozsudku sp. zn. 9 Afs 8/2013 Nejvyšší správní soud rovněž uvedl, že pro učení rozsahu nároku na odpočet daně je v každém jednotlivém případě důležité posoudit účel použití předmětného zdanitelného plnění v návaznosti na zákonná ustanovení § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty, vztahující se k uplatnění nároku na odpočet daně. Nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu daně z přidané hodnoty, nemůže být v zásadě omezen a uplatní se ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena zdanitelná plnění uskutečněná na vstupu. Nárok na odpočet vzniká, pokud přijatá zdanitelná plnění jsou použita pro uskutečnění ekonomické činnosti (§ 72 odst. 1 zákona o daně z přidané hodnoty), přičemž nárok na odpočet v plné výši dle § 72 odst. 4, věty první, zákona o daně z přidané hodnoty vzniká u přijatých zdanitelných plnění, která jsou použita výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

[35] Lze tak konstatovat, že pro posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty bylo nutné provést rozbor toho, pro jaký účel byla posuzovaná přijatá zdanitelná plnění použita. Skutečnost, že zdroj jejich financování byl tvořen dotacemi, je v daném ohledu nedůležitá. Současně v rámci zkoumání účelu jejich použití bylo nezbytné rozebrat a zdůvodnit, zda přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění žalobcovy ekonomické činnosti nebo zda byla být třeba zčásti použita pro účely s ekonomickou činností nesouvisející. Dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je nárok na odpočet daně podmíněn použitím přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti plátce, který nárokuje odpočet. Současně pak § 72 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty předpokládá krácení nároku na odpočet daně, pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející.

[36] Náležitý rozbor toho, zda byla žalobcem přijatá zdanitelná plnění použita pro jeho ekonomickou činnost či pro účely s ní nesouvisející, však Nejvyšší správní soud v rozhodnutích finančního ředitelství nenalezl. Posouzení, zda přijatá zdanitelná plnění byla získána pro ekonomickou činnost, je přitom skutkovou otázkou, která musí být posouzena ve světle všech okolností posuzovaného případu (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 7. 1991, ve věci C-97/90, *Lennartz*, bod 21; všechna zde citovaná rozhodnutí Soudního dvora jsou dostupná z <http://curia.europa.eu>). Nepostačuje tak pouhý odkaz na § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, který uvádí zákonnou definici pojmu ekonomická činnost, ale nezbytné je uvést konkrétní skutková zjištění a jejich právní hodnocení, zda jde či nejde o ekonomickou činnost.

[37] Finanční ředitelství ve svých rozhodnutích vycházelo z toho, že u žalobce šlo o ekonomickou činnost jak u jeho zdanitelných plnění, za která žádal úplatu, tak i u jeho činností, které vykonával bezúplatně vzhledem k podmínkám poskytnutí dotace. V rozhodnutí o odvolání však není řádně vysvětleno, proč i ty činnosti, které byly žalobcem provozovány bezúplatně, považoval za ekonomickou činnost. K tomu lze poznamenat, že v rozsudku ze dne 1. 4. 1982, ve věci C-89/81, *Hong Kong Trade Development Council*, v bodě 11 Soudní dvůr ve vztahu pojmu

„ekonomická činnost“ dle přílohy A, 2. odstavce, 1. podstavce směrnice č. 67/228/EHS (tzv. druhé směrnice o dani z přidané hodnoty), dovodil, že jde nutně o aktivity, které jsou vykonávány za účelem získání úplaty, resp. že jde o aktivity, za něž lze očekávat úplatu (nelze ji vyloučit), jelikož pokud by byly dané aktivity ve všech případech bezúplatné, nespadaly by do systému daně z přidané hodnoty. Lze přitom poznamenat, že dle podobného vymezení a smyslu čl. 4 a na něj navazující přílohu A, 2. odstavec, 1. podstavec druhé směrnice na jedné straně a čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice o dani z přidané hodnoty na straně druhé není dané rozhodnutí bez významu i pro šestou směrnici o dani z přidané hodnoty, která je rozhodná pro nynější věc. Zároveň však Soudní dvůr připustil, že ekonomická činnost může sestávat z řady po sobě následujících jednání, mezi nimiž mohou být i přípravné úkony či nabytí provozního majetku (viz rozsudek ze dne 14. 2. 1985, ve věci C-268/83 *Rompelman*, bod 22; rozsudek ve věci *Lennartz*, uvedený výše, bod 13; a ze dne 29. 2. 1996, ve věci C-110/94, *Intercommunale voor Zeewaterontziltling [INZO]*). I s ohledem na zmíněné rozsudky Soudního dvora (zejména rozsudek ve věci *Hong Kong Trade Development Council*) bylo ze strany finančních orgánů třeba objasnit vzhledem ke konkrétním skutkovým okolnostem žalobcova případu, zda u žalobce vždy šlo o ekonomickou činnost.

[38] Byť finanční ředitelství o rozsudku Soudního dvora ve věci *Hong Kong Trade Development Council* nepochybně vědělo, když jej samo zmiňovalo, z jeho rozhodnutí není vůbec patrné, jak nahlíželo na požadavky tohoto rozsudku zmíněné zde v bodě [37] (ekonomická činnost jako činnost vykonávaná za účelem úplaty), a to s ohledem na to, že připustilo, že příjemce veřejných prostředků, který poskytuje služby nebo dodává zboží konečnému uživateli realizovaného projektu bez úplaty, jedná v rámci ekonomické činnosti. I tato okolnost činí rozhodnutí finančního ředitelství nesrozumitelným.

[39] Nejvyšší správní soud tak konstatuje, že pro řádné odůvodnění otázky, zda se žalobce v nynější věci vždy pohyboval v rámci ekonomické činnosti, je nutné provést hodnocení konkrétních skutkových okolností nynějšího případu (rozsudek Soudního dvora ve věci *Lennartz*). Na jejich základě je nutno zhodnotit a odůvodnit, zda se u žalobce jednalo o aktivity, které byly vykonávány za účelem získání úplaty, resp. že jde o aktivity, za něž bylo možno očekávat úplatu (rozsudek Soudního dvora ve věci *Hong Kong Trade Development Council* s respektem k další judikatuře Soudního dvora). Řádné a přezkoumatelné zdůvodnění této problematiky s návazností na konkrétní okolnosti nynějšího případu v rozhodnutích finančního ředitelství však chybí. Je přitom třeba mít na zřeteli, že příjem dotace žalobcem je pouhý zdroj financování pro přijatá zdanitelná plnění, což však není pro zhodnocení věci rozhodné, jelikož zde je třeba se zabývat účelem, pro který byla přijatá plnění použita, nikoli tím, z jakých prostředků byla pořízena. Poukaz na to, že žalobce byl příjemcem dotace, tak k řádnému odůvodnění nemůže postačovat.

[40] Tím, že finanční ředitelství dospělo k závěru, že při posuzování všech svých plnění (tj. i těch, za které nežádal úplatu s ohledem na dotační podmínky) žalobce uskutečňoval ekonomickou činnost, vyloučilo přímou aplikaci § 72 odst. 1, věty první, a § 72 odst. 5 zákona o daních z příjmů, tedy krácení nároku na odpočet v případě, že zdanitelná plnění byla použita jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející. Naopak neodůvodněný závěr, že veškerá žalobcova činnost byla činností ekonomickou, vedl k tomu, že finanční ředitelství dovozovalo nutnost krácení nároku na odpočet, u něhož samo připustilo, že jeho výslovnou regulací není v zákoně možno najít. Již samotná okolnost, že finanční ředitelství konstruovalo mechanismus krácení nároku na odpočet, u něhož dle jeho vlastních slov nebylo možno najít přímo použitelné ustanovení v zákoně, dle Nejvyššího správního soudu značí požadavek na to, aby finanční ředitelství zdůvodnilo, proč zákonem o dani z přidané hodnoty předvídané mechanismy krácení nároku na odpočet daně nebylo možno použít. To konkrétně v nynější věci obnášelo řádný a odůvodněný rozbor toho, zda se žalobce vždy pohyboval v rámci ekonomické činnosti.

[41] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí o odvolání přitom představovala vadu, která krajskému soudu bránila v přezkumu žalobních námitek (k tomu srov. bod 15. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84, publikovaného pod č. 2288/2011 Sb. NSS). Krajský soud se tak dopustil toho pochybení, že přezkoumal správní rozhodnutí, která přezkumu nebyla vůbec schopna, k čemuž musí Nejvyšší správní soud hledět z úřední povinnosti. Aniž by bylo ze strany finančních orgánů řádně vysvětleno, že na danou věc nedopadají mechanismy krácení nároku na odpočet daně, které zákon o dani z přidané hodnoty předvídá, je přinejmenším předčasné dovozovat s použitím *analogie legis* metodu krácení nároku na odpočet daně, jak to ve svém rozsudku činil krajský soud, když požadoval analogickou aplikaci § 76 zákona o dani z přidané hodnoty. To je také důvod, proč se Nejvyšší správní soud v nynějším řízení o kasační stížnosti nevyjádřil ke kasačním námitkám, které zpochybňovaly možnost analogické aplikace § 76 zákona o dani z přidané hodnoty. Byť tedy samotný žalobce v žalobě nenapadl závěr finančních orgánů o tom, že veškeré jeho činnosti spadaly pod ekonomickou činnost, bylo povinností krajského soudu v takovém případě ověřit, že v napadených rozhodnutích byl tento závěr náležitě odůvodněn. Základní podmínkou, kterou je nutno splnit, aby bylo možno o užití *analogie legis* vůbec uvažovat, totiž je skutečnost, že na posuzovanou situaci nedopadá žádné zákonné ustanovení.

V. Závěr a náklady řízení

[42] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud přezkoumal nepřezkoumatelná rozhodnutí žalovaného, v čemž je nutno spatřovat důvod pro zrušení napadeného rozsudku krajského soudu. V posuzovaném případě tak již v řízení před krajským soudem byly důvody pro to, aby byla rozhodnutí finančního ředitelství zrušena. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu, věc mu však nevrátil k dalšímu řízení, neboť současně konstatoval, že pro zrušení všech rozhodnutí finančního ředitelství byly důvody již v řízení před krajským soudem, který by v dalším řízení, při respektování názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí a vzhledem k charakteru vytýkaných pochybení, nemohl vady napadených rozhodnutí žalovaného nikterak zhojit. Nejvyšší správní soud proto současně se zrušením rozsudku krajského soudu postupoval podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a zrušil jak rozsudek krajského soudu, tak i rozhodnutí finančního ředitelství a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení [§ 109 odst. 4, ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití § 78 odst. 4 s. ř. s.]. Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán za přiměřeného použití § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán.

[43] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[44] Úspěch ve věci se posuzuje dle osudu žalobou napadeného správního rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že výsledkem soudního přezkumu před správními soudy bylo zrušení správních rozhodnutí, je nutno konstatovat, že stěžovatel ve věci úspěch neměl. V takovém případě je stěžovatel povinen dle § 60 odst. 1 s. ř. s. nahradit žalobci náhradu nákladů řízení před soudem. Celkové náklady řízení jsou přitom tvořeny náklady řízení před krajským soudem a náklady řízení před Nejvyšším správním soudem.

[45] Náklady řízení před krajským soudem jsou tvořeny odměnou za 3 úkony právní služby, a to 1) za převzetí a přípravu zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb, 2) za podání žaloby jakožto písemného podání nebo návrhu ve věci samé, 3) za podání repliky k vyjádření žalovaného jakožto písemného podání nebo návrhu ve věci samé. Za tyto úkony, které byly učiněny do 31. 12. 2012, náleží odměna ve výši 2 100 Kč [§ 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění do 31. 12. 2012] zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2012). Dále jsou náklady před krajským soudem tvořeny jedním úkonem právní služby učiněným po 1. 1. 2013, jímž byla účast na jednání soudu v délce 1 hodiny a 20 minut [§ 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu v aktuálním znění], za který náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu v aktuálním znění] zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu v aktuálním znění). Za zmíněné úkony právní služby a náhradu hotových nákladů tak žalobci náleží 10 600 Kč ($3 \times 2\,100\text{ Kč} + 3 \times 300\text{ Kč} + 3\,100\text{ Kč} + 300\text{ Kč}$).

[46] Součástí nákladů řízení před krajským soudem je i zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 2 000 Kč.

[47] Náhrada nákladů řízení před krajským soudem je dále tvořena náhradou cestovních výdajů advokáta vozidlem S-Max za 418 km cestu z Hradce Králové do Plzně a zpět (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu v aktuálním znění). Podle § 157 odst. 3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, náleží zástupci za každý 1 km jízdy základní náhrada a náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu. Základní náhrada činí 3,60 Kč za 1 km jízdy [§ 1 písm. b) vyhlášky č. 472/2012 Sb.], celková základní náhrada tak činí 1 504,80 Kč ($418 \times 3,60\text{ Kč}$). Náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu činí 950,50 Kč [průměrná cena motorové nafty činí 36,50 Kč dle § 4 písm. c) vyhlášky č. 472/2012 Sb.; průměrná spotřeba určená z údajů technického průkazu (7,7/5,0/6,0 l na 100 km) činí 6,23 l na 100 km; $36,50\text{ Kč} \times 6,23 \times 4,18 = 950,51\text{ Kč}$]. Náhrada cestovních výdajů advokáta tak činí celkem 2 455,30 Kč ($1\,504,80\text{ Kč} + 950,50\text{ Kč}$).

[48] Vzhledem k tomu, že i žalobce (jeho ředitel) se dostavil k jednání u krajského soudu automobilem Renault Megane Scenic, tvoří součást nákladů řízení i jeho cestovní výdaje na 90 km cestě z Klatov do Plzně a zpět. Základní náhrada činí 3,60 Kč za 1 km jízdy [§ 1 písm. b) vyhlášky č. 472/2012 Sb.], celková základní náhrada tak činí 324 Kč ($90 \times 3,60\text{ Kč}$). Náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu činí 241,40 Kč [průměrná cena benzínu automobilového 95 oktanů činí 36,10 Kč dle § 4 písm. a) vyhlášky č. 472/2012 Sb.; průměrná spotřeba určená z údajů technického průkazu (9,4/5,8/7,1 l na 100 km) činí 7,43 l na 100 km; $36,10\text{ Kč} \times 7,43 \times 0,90 = 241,40\text{ Kč}$]. Náhrada cestovních výdajů žalobce tak činí celkem 565,40 Kč ($324\text{ Kč} + 241,40\text{ Kč}$).

[49] Náklady řízení před Nejvyšším správním soudem tvoří jeden úkon právní služby, tj. podání vyjádření ke kasační stížnosti jakožto písemné podání nebo návrh ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu v aktuálním znění]. Za zmíněný úkon náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu v aktuálním znění] zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu v aktuálním znění). Odměna za právní služby před Nejvyšším správním soudem a náhrada hotových nákladů tak činí 3 400 Kč ($3\,100\text{ Kč} + 300\text{ Kč}$).

[50] Žalobcův advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, dle § 57 odst. 2 s. ř. s. se tak částka odměny za zastupování a náhrad určených dle § 35 odst. 2, věty druhé, s. ř. s. zvyšuje o částku této daně, která v nynější věci činí 3 456 Kč [sazba daně činí 21 % dle § 47 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty v aktuálním znění; základ násobený touto sazbou představuje

částka 16 455,30 Kč jakožto součet odměn za zastupování (10 600 Kč + 3 400 Kč) a advokátových cestovních výdajů (2 455,30 Kč); $16\,455,30\text{ Kč} \times 0,21 = 3\,455,613\text{ Kč}$, což je po zaokrouhlení dle § 37 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty 3 456 Kč].

[51] Žalobce tak má vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení v celkové výši 22 476,70 Kč (10 600 Kč + 2 000 Kč + 2 455,30 Kč + 565,40 Kč + 3 400 Kč + 3 456 Kč).

[52] Součástí náhrady nákladů řízení o kasační stížnosti není náhrada za úkon právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu (tj. „*převzetí a příprava zastoupení nebo obhajoby na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb*“), jelikož daný advokát žalobce zastupoval již v řízení před krajským soudem, s věcí i s rozsudkem krajského soudu tak musel být dobře seznámen na základě řízení před krajským soudem. V takovém případě však nelze hovořit o tom, že by příprava zastoupení pro řízení o kasační stížnosti představovala dodatečnou činnost advokáta, za kterou by příslušela odměna, odměna se přitom neposkytuje jen za sepis plné moci. Zde lze poukázat na to, že odměnu za úkon dle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu v situaci, kdy advokát zastupoval klienta již před krajským soudem, zdejší soud nepřiznal též např. v rozsudcích ze dne 12. 2. 2014, č. j. Ars 1/2014 - 34; ze dne 21. 7. 2010, č. j. 3 Ads 80/2010 - 72; a ze dne 29. 9. 2011, č. j. 8 Afs 12/2011 - 183.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. srpna 2014

JUDr. Radan Malík
předseda senátu