



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudců JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně obchodní společnosti **HOFFMANN spol. s r.o.**, IČO 15052192, se sídlem Chrudim I, Štěpánkova 97, zastoupena Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Brno, Divadelní 4, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. prosince 2009, č.j. 9581/09-1300-607589, t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala přezkoumání zákonnosti shora uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání do dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2006, když namítala, že byla výše uvedeným rozhodnutím zkrácena na svých právech.

V žalobě konstatovala, že správce daně i žalovaný nesprávně dospěli k závěru, že ze strany manželů Š. došlo k poskytnutí služby a k následně nepřípustné kompenzaci dvou různých plnění, přičemž zdůvodnění snížení ceny

nepovažovala z hlediska daně z přidané hodnoty za relevantní. Napadené rozhodnutí postrádalo dle jejího názoru úvahu a právní hodnocení, na základě jakých konkrétních důkazů žalovaný k takovému závěru dospěl. Rozhodnutí tak žalobkyně označila za nepřezkoumatelné, neboť bylo v rozporu s ust. § 2 odst. 3 zákona č. 337/1991 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a s judikaturou Nejvyššího správního soudu obsaženou v rozsudku ze dne 5. 2. 2004, sp. zn. 3 Afs 21/2003 a judikaturu Ústavního soudu obsaženou v nálezu ze dne 4. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01.

Dále vyslovila přesvědčení, že na ni nedopadá stanovení základu daně na úrovni ceny zjištěné podle znaleckého posudku. Cenu na úrovni vynaložených nákladů, jak ji zvolil správce daně a žalovaný, nezná dle jeho názoru ani ust. § 14 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, ani ust. § 36 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dál jen „zákon o DPH“), proto považovala za zřejmé, že základem daně je cena sjednaná na úrovni ceny snížené.

Žalobkyně v žalobě konstatovala, že nesouhlasí se žalovaným, který staví svůj právní názor na tom, že zdanitelné plnění fakturované na základě Smlouvy o užití architektonického návrhu (dále jen „Smlouva“) se uskutečnilo, právo k užití architektonického návrhu bylo využito, a proto není důvod k opravě základu a výše daně, resp. vrácení zaplacené částky. Z dodatků ke Smlouvě vyplývá, že na základě smlouvy o dílo, uzavřené s poskytovatelem, může nabyvatel k výstavbě rodinného domu dle architektonického návrhu využít technologii VELOX. V takovém případě cena zaplacená za užití architektonického návrhu bude poskytovatelem dobropisována a vrácena zpět nabyvateli, nebude-li započtena na cenu za dílo – dodávku technologie VELOX; nabyvatel a poskytovatel souhlasí, že dnem zrušení smlouvy a vrácení architektonického návrhu zpět poskytovateli je den vystavení daňového dobropisu. Žalobkyně tedy namítala, že v případě, kdy se nabyvatel rozhodl využít dodání a montáž technologií VELOX, došlo ke zrušení a vrácení celého zdanitelného plnění, právo k užití architektonického návrhu nebylo využito, a je proto dán důvod k opravě základu a výše daně. Žalobkyně uvedla, že v odvolacím řízení rovněž navrhl, aby v případě pochybností o dodatcích ke Smlouvě byli vyslechnuti nabyvatelé jako svědci. Uvedla rovněž, že se nabyvatel po podepsání Smlouvy mohl rozhodnout, zda technologii VELOX využije či nikoliv. Pokud se pro využití dané technologie, byl další postup řešen zmiňovaným dodatkem ke Smlouvě, z něhož vyplynulo, došlo ke zrušení smlouvy a vrácení architektonického návrhu zpět poskytovateli a architektonický návrh se tak stal nedílnou součástí dodávky rodinného domu na základě smlouvy o dílo uzavřené s poskytovatelem. Následně pak zaplacená cena za užití architektonického návrhu bude dobropisována a vrácena zpět nabyvateli, nebude-li započtena na cenu za dílo. Žalobkyně vyslovila nesouhlas, že by mohlo jít o účelově a dodatečně vytvořený důkazní prostředek. Odkázal rovněž na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 26. 11. 2008, sp. zn. 2 Afs 81/2008-120), dle níž není nezbytné, aby všechny důkazy byly poskytnuty nezbytně již ve správním řízení.

Pro posouzení problematiky je dle názoru žalobkyně důležitá skutečnost, že architektonický návrh neexistuje samostatně, nýbrž se stane součástí dodávky rodinného domu na základě smlouvy o dílo. Z hlediska daně z přidané hodnoty pak architektonický návrh, jakožto vedlejší plnění, sleduje osud dodávky rodinného domu, jakožto plnění hlavního. Jediným pramenem pro rozhodování, zda bylo poskytnuto jedno nebo více plnění, je judikatura Evropského soudního dvora (dále jen ESD), zákon tuto problematiku neupravuje. Žalobkyně pak odkázala na dva stěžejní rozsudky ESD – C-349/96 („*služba musí být považována za doplňkovou vůči službě hlavní, jestliže neznamená pro zákazníka cíl sama o sobě, ale znamená kvalitnější využití služby.*“) a C-173/88. V daném případě, kdy je dodáván nedělitelný balíček (architektonický návrh + dodávka rodinného domu), dle uvedené judikatury má architektonický návrh jednoznačně charakter vedlejších plnění, protože jako doplňková služba neznamená cíl sám o sobě, ale slouží pouze k dodávce rodinného domu, se kterou tvoří jedinou ucelenou ekonomickou transakci. Pojem jedno plnění je třeba dle judikatury vykládat podle Šesté směrnice rady EHS č. 77/388/EHS (dále jen směrnice). Žalobkyně proto žalovanému vytýkala, že při aplikaci zákona nepřihlédl ke směrnici, ani k judikatuře ESD. Podléhá-li hlavní plnění snížené sazbě DPH, pak doplňkové plnění nemůže podléhat samostatné základní sazbě DPH. Z hlediska evropského práva proto není sporu o tom, že vztahuje-li se základní sazba DPH na hlavní službu, vztahuje se i na službu doplňkovou. Připouští, že sporné může být, zda architektonický návrh představuje či nepředstavuje vedlejší plnění k plnění hlavnímu. Pokud soud nesezná, že je schopen sám aplikovat evropské právo, žalobkyně žádala, aby postupoval podle čl. 234 Smlouvy o Evropském společenství a požádal ESD o rozhodnutí o předběžné otázce.

Žalobkyně zdůraznila, že při posouzení hlavního a vedlejšího plnění to nemohla být ona, kdo zvolil, že se jedná o samostatné plnění, nikoli o plnění vedlejší. Připomenula přitom judikaturu ESD ve věci C-572/07, dle níž musí být plnění považováno za vedlejší plnění k hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek.

Na závěr ještě žalobkyně vznesla námitku prekluze. Při zahájení daňové kontroly Finanční úřad v Chrudimi nesdělil důvod k jejímu zahájení. Zahájení kontroly tak nebylo dle nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 úkonem, jež by přerušil běh prekluzivní lhůty uvedené v § 47 daňového řádu. Z tohoto důvodu byla daň dodatečně vyměřena pravomocně až po uplynutí prekluzivní lhůty.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že v daňovém řízení nebyl veden spor o to, že se na základě smlouvy uzavřené s manželou Š. uskutečnilo zdanitelné plnění. Spor byl veden o stanovení základu daně. Považoval za nepochybné, že žalobkyně účtovala manželům Š. výrazně sníženou cenu za dílo vzhledem k tomu, že v její prospěch uskutečnili službu, za kterou jí nepochybně náleží úplata. Došlo tak k započtení vzájemných plateb mezi ní a zákazníkem - manželou Š. Žalovaný dále uvedl, že v rámci daňového řízení vycházel správce daně ze dvou znaleckých posudků a to posudku, který si nechal sám vypracovat (ohodnocení na částku 4,500.000,- Kč) a posudku předloženého

žalobkyní (ohodnocení na částku 3,800.000,- Kč). Po zvážení všech okolností přistoupil správce daně ke stanovení základu daně ve výši prokazatelně vynaložených nákladů, které v první etapě (hrubá stavba) činily 1,204.505,50 Kč a ve druhé etapě (dokončení domu) činily částku 2,307.361,76 Kč. Součet těchto částek vzal správce daně za základ daně. Jednalo se přitom o částku výrazně nižší než uváděné katalogové ceny obdobných domů a nedosahovala ani výše ocenění uvedené v jednotlivých znaleckých posudcích. Žalovaný považoval za nepochybné, že žalobkyně by svoje dílo neprodávala se značnou ztrátou, když ji tržní prostředí k takovému nevýhodnému prodeji nenutilo. Upozornil rovněž, že správce daně vycházel při stanovení základu daně s čl. 72 Směrnice Rady 2006/112/ES. Dle tohoto ustanovení může být základem daně výše celkových nákladů. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že správce daně postupoval v souladu s ust. § 2 odst. 3 a § 31 daňového řádu.

Dále žalovaný k věci sdělil, že žalobkyni byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty z důvodu neuznání snížení daňové povinnosti na základě dokladu označeného jako „Dobropis-daňový doklad“. Na základě tohoto dokladu žalobkyní snížil základ daně a daň za užití architektonického návrhu dle Smlouvy. Oprava základu daně a výše daně u zdanitelných plnění je řešena v § 42 zákona o DPH, konkrétně na tento případ se vztahuje odst. 1 a odst. 3 citovaného ustanovení. Na výzvu správce daně k prokázání oprávněnosti vystavení daňových dobropisů žalobkyně odkázala na Smlouvu a uvedla, že pokud si zákazník následně objednal dům v technologii VELOX, byla mu částka za užití architektonického návrhu odečtena z faktury za dodání materiálu VELOX. Částku placenou za užití architektonického návrhu pak považoval za zálohu na dodávku a montáž technologie VELOX, tedy za plnění podléhající snížené sazbě daně. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí dále konstatoval, že pro posouzení celé věci je klíčové znění Smlouvy. Na základě této smlouvy byla ve prospěch zákazníků a zájemců o stavbu rodinných domů technologií VELOX poskytnuta služba ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, jejíž poskytnutí je předmětem daně z přidané hodnoty. Zdanitelné plnění se uskutečnilo a daň v základní sazbě byla odvedena. Někdo se pro žalobkyní nabízenou technologii výstavby rodinného domu nerozhodl a tím obchodní styk skončil. V případě, že se zákazník rozhodl využít dalších služeb žalobkyně, spočívajících v dodání a montáži domu technologií VELOX, se už jednalo o poskytnutí jiné služby, která byla taktéž předmětem daně z přidané hodnoty, ale podléhala snížené sazbě daně. Se zákazníkem byla uzavřena smlouva o dílo, částka uhrazená za souhlas k užití architektonického návrhu započtena do celkového díla, vystaven dobropis na doklad v základní sazbě a vše zdaněno v sazbě snížené. Žalovaný uvádí, že zákazníkům byla poskytnuta dvě různá zdanitelná plnění v různých sazbách daně. Dle jeho názoru nebyly pro vystavení daňového dobropisu splněny zákonem stanovené podmínky. Nejednalo se ani o případ uvedený v § 42 odst. 3 zákona o DPH, ani o případy uvedené v § 42 odst. 1 písm. b), c) tohoto zákona. Žalobkyně zřejmě nabyla dojmu, že splnila podmínku v § 42 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona, dle názoru žalovaného však došlo pouze k finanční kompenzaci, když již zaplacená cena za souhlas k užití architektonického návrhu byla započtena na poslední splátku ceny za dílo. Smluvní ujednání nelze chápat tak, že by cena za souhlas k užití architektonického návrhu byla snížena na nulu, cena byla stanovena

přesně, k vrácení či zrušení zdanitelného plnění nedošlo. Souhlas k užití architektonického návrhu byl poskytnut a následně i zákazníkem využit k postavení jeho domu. Žalobkyně tedy poskytla ve prospěch zákazníka dvě rozdílné služby s rozdílnou sazbou daně z přidané hodnoty. Žalobkyně nedodávala kompletní stavbu na klíč, z jednotlivých smluv o dílo je patrné, že dodával pouze technologii VELOX, a to včetně montáže. K dostavbě svého domu byl zákazník oprávněn architektonický návrh poskytnout i jiné stavební firmě, případně si dům dle návrhu dostavět vlastními silami.

K existenci dodatků ke Smlouvě žalovaný uvedl, že nebyly předloženy v průběhu daňové kontroly a to ani na výzvu správce daně. Považoval tak za pravděpodobné, že byly vytvořeny účelově se zpožděním a snahou dodatečně legalizovat vystavení daňových dobropisů. Z dodatků bylo ujednáno, že v případě využití technologie VELOX obě strany souhlasí se zrušením Smlouvy a vrácením zaplacené finanční částky zpět poskytovateli. Ve všech svých podáních v průběhu daňové kontroly však žalobkyně uváděla, že v případě Smlouvy se jedná o poskytnutí práv k užití architektonického návrhu, nikoliv o vlastní návrh či projektovou dokumentaci. Právo využít architektonický návrh poskytnuto bylo a žalovanému není známo, jak by mohlo dojít k vrácení tohoto duševního práva, jež bylo prokazatelně při vlastní stavbě využito.

Na základě výše uvedeného se žalovaný jako odvolací orgán ztotožnil se závěrem učiněným správcem daně a odvolání daňového subjektu nevyhověl.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že žalobci byl navýšen základ daně a daň u dodání hrubé stavby a dokončení novostavby ukázkového rodinného domu NIKÉ. Příjemci těchto plnění byli Ing. D. a Ing. R. Š. Cena byla stanovena jako pevná a měla obsahovat veškeré náklady a zisk zhotovitele. Ze strany žalobce byla poskytnuta „sleva“, neboť dům byl využíván jako vzorový. Ve výsledné ceně tedy byla zohledněna dohoda obou smluvních stran, ve které se objednatel (manželé Š.) zavazují k využití svého rodinného domu jako ukázkového domu za účelem propagace stavebního systému VELOX a také, že umožní ve svém domě návštěvu zájemců o tento stavební systém. Žalobce odvedl daň ze zaplacené ceny, tj. z ceny výrazně snížené, která byla pod úrovní vynaložených nákladů. Takto stanovený základ daně byl správcem daně navýšen na částku vynaložených nákladů. Žalovaný zdůraznil, že výrazně snížená cena byla manželům Š. účtována vzhledem k tomu, že oni uskutečnili službu, za kterou jim nepochybně náleží úplata. Došlo tedy k započtení vzájemných plateb. Takovýto zápočet je samozřejmě možný, nicméně daň z přidané hodnoty musí být odvedena z plné ceny za zdanitelné plnění. V daném případě se nejednalo o slevu na základě změny dodacích, kvantitativních, kvalitativních či jiných podmínek. Žalovaný zdůraznil, že podstatou žaloby je tvrzení, že základem daně musí být cena sjednaná, a to na úrovni ceny snížené. Přitom skutečnost, že bylo poskytnuto protiplnění, je v žalobě zcela prominuta.

Dále žalovaný v písemném vyjádření k žalobě k otázce neuznání snížení daňové povinnosti na základě daňových dobropisů uvedl, že v daném případě došlo

pouze k finanční kompenzaci, když již zaplacená cena za souhlas k užití architektonického návrhu byla započtena na poslední splátku ceny za dílo. Smluvní ujednání nelze chápat tak, že by cena za souhlas k užití architektonického návrhu byla snížena na nulu, cena byla přesně stanovena a to včetně daně z přidané hodnoty v základní sazbě. K vrácení či zrušení zdanitelného plnění nedošlo. Dnem podpisu smlouvy byl souhlas k užití architektonického návrhu poskytnut a nedošlo k žádnému jeho vzetí zpět. Výnosy z těchto služeb byly účtovány do tržeb. K uskutečnění zdanitelného plnění tedy došlo. Ve prospěch zákazníka byly poskytnuty dvě rozdílné služby s rozdílnou sazbou daně z přidané hodnoty. Žalovaný uvedl, že projektová dokumentace by skutečně mohla být plněním vedlejším k hlavnímu plnění, kterým by bylo dodání stavby – rodinného domu, přičemž hlavní plnění a tím pádem i plnění vedlejší, by podléhalo snížené sazbě daně. V daném případě byl však souhlas k užití architektonického návrhu fakturován samostatně a se základní sazbou daně, sám daňový subjekt si tedy zvolil, že se jedná o samostatné plnění, nikoliv o plnění vedlejší, které je součástí hlavního plnění.

V dalším písemném podání upozornila žalobkyně na názor Ústavního soudu týkající se sdělení důvodů pro zahájení daňové kontroly vyslovený v jeho usnesení ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. ÚS 378/10. Dovodila z něho, že dle stanoviska Ústavního soudu důvody v protokolu o zahájení daňové kontroly uvedeny být musí, ale již nemusí být konkretizovány pochybnosti.

Při nařízeném jednání shrnul zástupce žalobkyně žalobní námitky a znovu poukázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. 1 ÚS 378/10. Dále odkázal na obsah podané žaloby a dalších písemných podání včetně přednesů učiněných při jednání dne 8. 10. 2009. Statutární zástupce pak k věci uvedl, že dům pro manžele Š. byl postaven jako vzorový, proto byla jeho cena sjednána nižší, navíc oni i jejich příbuzní při výstavbě pomáhali a jejich práce byla značně rozsáhlá. Statutární zástupce rovněž poukázal na rozdílné znalecké posudky založené ve správním spise, kdy jeden si nechali vyhotovit manželé Š. pro poskytnutí úvěru, druhý pak finanční úřad. Posudek vyžádaný správcem daně však v žádném případě nehodnotil práce, které na domě vykonali sami manželé a navíc dům vůbec neviděl.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s“) a usoudil následovně.

Ze správního spisu krajský soud zjistil, a tato skutečnost ani nebyla mezi účastníky řízení sporná, že žalobkyně uzavřela dne 8. 12. 2003 s manžely Š. smlouvu o dílo na dokončení novostavby rodinného domu. Cena za zhotovení díla byla sjednána ve výši 1,364.990,90. V této ceně byla zohledněna dohoda obou smluvních stran, vyjádřená k dodatku č. 1 ke smlouvě ze dne 8. 1. 2004, ve kterém se manželé Š. zavázali k využití svého rodinného domu jako vzorového za účelem propagace a to formou umožnění návštěv dalším zájemcům žalobkyně o uvedený stavební systém. Termíny návštěv byly přitom v dodatku ke smlouvě blíže vymezeny.

Uvedené smluvní ujednání posuzoval krajský soud z pohledu ust. § 14 zákona o DPH stanovícího, že základem pro výpočet daně je cena zdanitelného plnění. Posuzoval tedy, co v daném smluvním ujednání takové zdanitelné plnění představuje. Lze připustit, že v převážné většině případů představuje základ daně cena, která je ve smlouvě jako cena za dílo sjednána. V posuzované věci však nelze přehlédnout, že cena za dílo představovala jednak finanční částku a jednak závazek objednatelů, poskytnout svůj rodinný dům žalobkyni za účelem reklamy jejich služeb a používaného stavebního systému. Cena za dílo tak představovala nepochybně součet těchto dvou veličin, přičemž druhá veličina nebyla konkrétně vyčíslena.

Krajský soud se tedy nemohl ztotožnit s žalobní námitkou zpochybňující postup žalovaného při daňovém posouzení shora uvedené smlouvy o dílo. Za nezákonný považoval naopak postup žalobkyně, která odvedla daň z přidané hodnoty z částky, která odpovídala pouze výši kupní ceny. Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného, že v kupní ceně byla zohledněna dohoda obou smluvních stran, v níž se manželé Š. zavázali k využití svého rodinného domu jako ukázkového. Žalobkyni tak nepochybně poskytli službu.

Dále se krajský soud zabýval otázkou přesného vymezení základu daně, tedy otázkou, v jaké výši měla být služba poskytnutá manželé Š. vyčíslena. Hodnotil tedy postup žalovaného a potažmo správce daně, kteří při stanovení základu vycházeli z výše nákladů žalobkyni na stavbu hrubé stavby rodinného domu vynaložených. Pro porovnání jim přitom sloužily dva znalecké posudky a katalogové ceny. K tomu lze uvést, že hodnota služby poskytnuté manželé Š. nebyla nikde vyčíslena, neboť nedošlo k jejímu smluvnímu sjednání. Správce daně přitom při daňové kontrole zjistil, že náklady na zakázku manželů Š. činily 2,307.361,76 Kč. Pokud tedy žalobkyně účtovala za dokončení stavby částku 1,364.990,90 Kč, lze mít zato, že hodnotu služeb poskytnutých manželé Š. si tak ocenila rozdílem do výše vynaložených nákladů. Jestliže správce daně žalobkyni daň ve výši tohoto základu vyměřil, splnil tak požadavky ust. § 14 zákona o DPH. Tato skutečnost nemůže být vyvrácena ani námitkou žalobkyně vznesenou při nařízeném jednání, dle níž manželé Š. i jejich příbuzní prováděli některé práce na stavbě svépomocí. Hodnota těchto prací se nemohla totiž objevit v nákladech žalobkyně a tudíž ani výši základu daně z přidané hodnoty nemohla ovlivnit. Lze rovněž souhlasit s žalovaným, že takto stanovený základ daně navíc nepřesahoval katalogovou cenu obdobných domů a ani nedosahoval výše ceny stanovené jednotlivými znaleckými posudky v daňovém řízení předloženými.

Lze rovněž konstatovat, že žalovaný své právní úvahy v napadeném rozhodnutí řádně odůvodnil, nelze se tudíž přiklonit ani k žalobní námitce, že je napadené rozhodnutí pro nedostatek důvodů nepřezkoumatelné.

Ze skutkových okolností vyplývajících z obsahu správního spisu lze považovat dále za nepochybné, že žalobkyně jako poskytovatel udělila druhému účastníku Smlouvy, tedy nabyvateli, souhlas k užití architektonického návrhu k výstavbě rodinného domu. Současně bylo ujednáno, že pokud nabyvatel k výstavbě svého rodinného, domu projektovaného dle tohoto architektonického návrhu, využije

technologii VELOX na základě smlouvy o dílo uzavřené s poskytovatelem, bude mu zaplacená cena za užití tohoto návrhu započtena na poslední splátky ceny za dílo. Z daného smluvního ujednání tedy vyplývá, že žalobkyně, jakožto výlučný vlastník autorských práv k veškeré projektové dokumentaci rodinného domu, nabídla nabyvateli určité finanční zvýhodnění spočívající ve výši ceny za užití architektonického návrhu a to za splnění přesně vymezené podmínky. Tato podmínka mohla být naplněna až při dalším kroku a to při samotné výstavbě rodinného domu a spočívala v požadavku využití při samotné výstavbě rodinného domu technologie VELOX na základě smlouvy uzavřené s poskytovatelem. Při splnění této podmínky se poskytovatel zavázal započítat zaplacenou cenu za užití architektonického návrhu na poslední splátku ceny za dílo – dodávku technologie VELOX. Žalobkyně ve smlouvě rovněž zdůraznila, že v jiném případě není na vrácení či započtení zaplacené ceny za užití architektonického návrhu nárok. Lze tak usuzovat, že projev vůle obou účastníků smlouvy spočíval v nabídce určité finanční kompenzace. Žalobkyně se přitom zavázala poskytnout nabyvateli určité finanční zvýhodnění a to za předpokladu, že ten využije od žalobkyně dalších nabízených služeb. Ze smlouvy lze rovněž nepochybně usuzovat, že v případě, že nabyvatel další služby nevyužije, nebude mu finanční zvýhodnění poskytnuto. Výhoda tedy nebyla poskytnuta automaticky, ale podmíněně. V projednávané věci posuzoval správce daně ty případy, kdy nabyvatel podmínku stanovenou ve smlouvě o užití architektonického návrhu splnil a finanční kompenzace mu tudíž byla poskytnuta.

Při výkladu jednotlivých ustanovení shora uvedené Smlouvy se krajský soud ztotožnil s názorem žalovaného, že se v daném případě jednalo o dvě samostatná smluvní ujednání, která v žádném případě nelze vyložit tak, že by tvořila nedělitelný celek. Tento názor nemohl být vyvrácen ani žalobkyní uváděnou judikaturou ESD. Ten ve svých judikátech, žalobkyní v žalobě uváděných, neřešil situaci, jež by byla právně srovnatelná se situací projednávanou. Pokud žalobkyně argumentuje názorem ESD, dle něhož „služba musí být považována za doplňkovou vůči službě hlavní, jestliže neznamena pro zákazníka cíl sama o sobě, ale znamená kvalitnější využití služby hlavní“, nelze než konstatovat, že takovou úvahu není možno na daný skutkově právní vztah aplikovat. Nabyvatel ze smlouvy o užití architektonického návrhu měl bezesporu na výběr, zda technologii VELOX využije či nikoliv a nelze v žádném případě předjímat, že pokud by tak neučinil, znamenalo by to pro něho, že by výstavba rodinného domu musela být provedena méně kvalitně. Jinými slovy řečeno, pokud by nabyvatel využil pouze služby spočívající v postoupení a využití architektonického návrhu, využil by takovou službu zcela samostatně a z ničeho nelze dovodit, že by taková služba musela mít vazbu na samotnou realizaci výstavby rodinného domu. Záleželo pouze na vůli nabyvatele. V případě jeho zájmu o technologii VELOX, jež by pro žalobkyni znamenal obchodní výhodu, by tento zájem byl ohodnocen určitou finanční kompenzací.

Krajský soud tedy ve vazbě na shora uvedené přisvědčil názoru žalovaného, že daný obchodní případ je nutno z pohledu zákona o DPH posuzovat jako dvě samostatná zdanitelná plnění podléhající jednak základní sazbě daně a jednak sazbě daně snížené. Tento závěr ostatně stvrzuje i postup žalobkyně při fakturování těchto služeb, když souhlas k užití architektonického návrhu fakturovala samostatně

se základní sazbou daně. Jednání žalobkyně tedy v žádném případě nemohlo korespondovat její žalobní námitce, že se jedná o plnění vedlejší, jež musí být součástí plnění hlavního.

Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud rovněž k závěru, že aplikace jednotlivých ustanovení zákona o DPH nebyla v rozporu s Šestou směrnicí Rady. Plnění žalobkyně na základě Smlouvy totiž nelze považovat za plnění vedlejší. Za takto nastíněného právního hodnocení dané věci nashledal krajský soud důvodným ani návrh žalobkyně na položení předběžné otázky k ESD.

Žalobkyně v podané žalobě odkazovala rovněž na dodatky ke smlouvě o užití architektonického návrhu. Z jejich obsahu krajský soud zjistil, že poskytovatel s nabyvatelem se vzájemně dohodli, že pokud nabyvatel využije k výstavbě rodinného domu projektovaného dle architektonického návrhu technologii VELOX na základě smlouvy o dílo uzavřené s poskytovatelem, souhlasí oba účastníci se zrušením Smlouvy a vrácením architektonického návrhu zpět poskytovateli a architektonický návrh se poté stane nedílnou součástí dodávky rodinného domu na základě smlouvy o dílo. Zaplacená cena za užití architektonického návrhu pak bude poskytovatelem dobropisována a vrácena zpět nabyvateli, nebude-li započtena na cenu za dílo. Hodnocením tohoto smluvního ujednání obsaženého v návazně uzavřených dodatcích ke Smlouvě dospěl krajský soud k závěru, že ani dodatečná smluvní ujednání nevypovídají ve prospěch závěru učiněného žalobkyní, že plnění na základě dvou smluvních ujednání tvoří jediný celek. Z celého případu lze pouze dovodit, že pro zrušení Smlouvy na základě dodatku nebyl dán vůbec logický důvod, když architektonický návrh byl na základě Smlouvy reálně využit. Tento postup a vlastně i úmysl obou smluvních stran se navíc odrazil i v účetnictví žalobkyně. Lze rovněž považovat za logické, že pokud byl návrh objednatelem využit, mohlo i následně dojít k započtení uhrazené ceny do výše ceny za dílo. Pokud žalobkyně zdůrazňuje obsah dodatku, v němž bylo ujednáno vrácení architektonického návrhu včetně zaplacené ceny, nelze než konstatovat, že takové ujednání se jeví jako nadbytečné, když jeho výsledkem bylo v konečné fázi pouze zajištění zápočtu zaplacené ceny do celkové výše ceny za dílo.

Při posuzování námitky prekluze práva daň vyměřit vznesené žalobkyní v podané žalobě vycházel krajský soud z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek NSS ze dne 24. 3. 2010, čj. 8 Afs 7/2010-70) z níž vyplynulo, že požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném plnění daňové povinnosti, nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takové. Z tohoto pohledu hodnotil krajský soud námitku žalobkyně ohledně nezákonného zahájení daňové kontroly jako bezdůvodnou. Tímto úkonem tedy správce daně zákonně přerušil běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu. Dle daného ustanovení běží tříletá lhůta k vyměření daně znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. V projednávané věci se jednalo o zdaňovací období září roku 2006, daňová kontrola byl protokolárně zahájena den 31. 8. 2007. Od konce roku 2007 tedy ve smyslu shora vzpomínaného ustanovení daňového řádu počala běžet nová tříletá lhůta pro vyměření daně, jejíž

běh byl ukončen ke konci roku 2010. Daň za uvedená zdaňovací období byla pravomocně vyměřena k datu 4. 1. 2010, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty. Krajský soud při vyslovení tohoto názoru nemohl přihlížet ani k další námitce žalobkyně odkazující na novou judikaturu Ústavního soudu (usnesení ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. 1 ÚS 378/10), neboť je vázán závazným stanoviskem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve věci vedené pod sp. zn. 8Afs 7/2010.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně ve věci nebyla úspěšná, soud jí proto právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal. Ze správního spisu nevyplynulo, že by žalovanému v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Proto krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s.ř.s.)

Proti pravomocnému rozhodnutí je přípustná kasační stížnost, kterou lze podat z důvodů uvedených v § 102 a násl. s.ř.s. ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí. Kasační stížnost se podává ke Krajskému soudu v Hradci Králové. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem. To neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Hradci Králové dne 13. ledna 2011

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu