



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **PROTAX spol. s r. o.**, se sídlem Horova 36, Hradec Králové, zastoupena Mgr. Robertem Němcem, advokátem se sídlem Jáchymova 2, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17. 9. 2007, č. j. 31 Ca 107/2006 – 23,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17. 9. 2007, č. j. 31 Ca 107/2006 - 23, byla zamítnuta žaloba podaná žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 15. 3. 2006, č. j. 1624/130/2005-Šp, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „finanční úřad“) ze dne 14. 2. 2005, č. j. 36855/05/228912/2490, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí 2003 ve výši 0 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku označil za podstatu sporu to, zda jednorázová odměna podle čl. III odst. 3 smlouvy o odborné pomoci a spolupráci uzavřené dne 20. 9. 2000 mezi stěžovatelkou a firmou ŽDB, a. s. (dále jen „smlouva“) představuje zdanitelné plnění podle zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Podle názoru krajského soudu tvořily měsíční paušální odměna a jednorázová odměna dohodnuté v této smlouvě jeden celek, tedy odměnu, na kterou vznikl stěžovateli nárok v důsledku poskytnutí služeb ve prospěch smluvního partnera. Činnost stěžovatelky, kterou pro firmu ŽDB, a. s.

vykonávala v průběhu procesu vyrovnání s věřiteli, je nutno považovat za službu ve smyslu ust. § 2 odst. 2 písm. b) zákona o DPH a poskytnutí služeb je pak nesporně zdanitelným plněním. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani původní stanovisko ministerstva financí ze dne 29. 9. 2004, jehož závěry se ukázaly nesprávnými. Za zcela irrelevantní považoval krajský soud otázku, jaké podklady měl či neměl zaměstnanec ministerstva financí Ing. P. před vypracováním stanoviska k dispozici, a zdůraznil, že toto stanovisko bylo pouze neformálním přípisem vyjadřujícím názor jeho autora, který pro daňové orgány neměl žádnou závaznost. Proto daňové orgány nepochybily, jestliže nevyslechly stěžovatelkou navrženého svědka Ing. P. Pokud jde o datum uskutečnění zdanitelného plnění, je jím 17. 1. 2003, kdy byl rozhodnutím soudu ukončen proces vyrovnání, neboť jeho vydání lze považovat za okamžik ukončení poskytování služeb podle smlouvy. Tímto dnem se považovalo zdanitelné plnění za uskutečněné, neboť z obsahu daňového spisu je zřejmé, že k zaplacení služeb došlo nepochybně později. Finanční ředitelství tak podle krajského soudu stanovilo datum uskutečnění zdanitelného plnění správně, i když tak učinilo pouze odkazem na fakturu č. 62003 a blíže svůj závěr nezdůvodnilo. Krajský soud neshledal důvodnými ani žalobní námitky procesního charakteru. Výzva správce daně k odstranění pochybností podle ust. § 43 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) byla dostatečně přesná a srozumitelná, byla v dané situaci na místě a nelze dovodit, že by jejím zněním byla stěžovatelka v daňovém řízení poškozena. Správce daně nepochybil ani tím, že dne 28. 1. 2005 vypracoval úřední záznam, ve kterém podrobně popsal skutková zjištění, hodnocení důkazů a provedl právní hodnocení věci. Tento záznam navazoval na ústní jednání správce daně se stěžovatelkou konané dne 26. 1. 2005, při kterém stěžovatelce sdělil, že se podle jeho názoru jedná o zdanitelné plnění a proč. Správce daně neměl povinnost stěžovatelku o vyhotovení úředního záznamu informovat, i když by to bylo, s ohledem na zásadu součinnosti (§ 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), vhodné. Nejednalo se však o vadu takové intenzity, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci. Stěžovatelka měla možnost se s obsahem úředního záznamu po jeho vyhotovení kdykoliv seznámit a pokud se tak stalo až po vydání dodatečného platebního výměru, mohla veškeré své připomínky, podněty a návrhy uplatnit v odvolacím řízení. Odmítlo-li finanční ředitelství předložit stěžovatelce předkládací zprávu finančního úřadu zpracovanou k odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, není podle krajského soudu důvod, aby takto postupovalo. Absence znalosti obsahu předkládacích zpráv však nemůže být stěžovatelce na újmu, protože neobsahují žádné nové skutečnosti, které by jí nebyly známy z obsahu daňového spisu. Jedná se sice o procesní pochybení, ale toto nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Za procesní vadu krajský soud naopak nepovažoval postup finančního úřadu při jednání dne 20. 12. 2005, jestliže po seznámení stěžovatelky s novým stanoviskem ministerstva financí nevyhověl její žádosti, jednání nepřerušil a sdělil jí, že jí poskytne dostatečný prostor k seznámení se s obsahem tohoto stanoviska a bude jí navržen termín, ve kterém se k němu bude moci vyjádřit. Tímto postupem totiž nedošlo k porušení žádných procesních práv stěžovatelky.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti vyjádřila nesouhlas s právním závěrem, že jednorázová odměna vyplacená podle čl. III odst. 3 smlouvy (dále jen „jednorázová odměna“) je zdanitelným plněním podle ust. § 2 odst. 2 písm. b) zákona o DPH. Tuto jednorázovou odměnu je nutno chápat jako formu prémie,

bonusu, tedy jako finanční plnění, které není podle obecných ustanovení zákona o DPH předmětem daně z přidané hodnoty. V této souvislosti se stěžovatelka odvolala na pokyn D-171 ze dne 30. 12. 1997, č. j. 181/92 587/1997, který upravuje, jaká další plnění, kromě plnění uvedených v ust. § 8 zákona o DPH, se nepovažují za zdanitelná (např. finanční bonus, přijatá penále a další finanční vypořádání). Stěžovatelčin názor, že odměna není předmětem daně z přidané hodnoty, byl v době podání dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty opřen i o stanovisko ministerstva financí ze dne 29. 9. 2004, č. j. 18/87 109/2004-181. Vydání tohoto stanoviska předcházela dne 2. 7. 2004 osobní konzultace se zaměstnancem tohoto ministerstva Ing. P., kterému byly předloženy všechny relevantní dokumenty. Stěžovatelka se tímto stanoviskem řídila a jednala v dobré víře v jeho správnost, neboť šlo o stanovisko vydané centrálním orgánem správy daní. V této souvislosti stěžovatelka poukázala na nálezy Ústavního soudu publikované pod č. 131/2003 Sb. a č. 120/2004 Sb., na nález ze dne 25. 1. 2005, sp. zn. III. ÚS 252/04, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 11. 2006, č. j. 2 Afs 14/2006 - 55. V průběhu odvolacího řízení bylo dne 5. 12. 2005 vydáno ministerstvem financí nové stanovisko č. j. 18/58 104/2005-181, podle kterého je dříve vydané stanovisko neplatné z důvodu nehodnocení některých dokumentů, které údajně nebyly stěžovatelkou předloženy. Toto tvrzení není pravdivé, neboť ministerstvo financí mělo k dispozici všechny relevantní podklady. I kdyby je však nemělo, nemůže jít tato skutečnost k tíži stěžovatelky, která předložení těchto dokumentů nabízela a byla odmítnuta. Je povinností správního orgánu zajistit si potřebné informace a podklady pro svou činnost tak, aby jeho rozhodnutí posilovala důvěru občanů v právo. Ve správním řízení tak byla porušena zásada, podle níž správní orgány mají vést řízení tak, aby posilovalo důvěru adresátů úkonů správních orgánů ve správnost rozhodování a aby přijatá rozhodnutí byla přesvědčivá. Tato zásada platí nejen pro vydávání individuálních správních aktů, ale i pro vydávání osvědčení, posudků, vyjádření, doporučení a jiných podobných opatření. S ohledem na tuto zásadu nelze v rámci jediného správního řízení vydávat naprosto odlišná stanoviska, a to k tíži daňového subjektu. Takové jednání vykazuje znaky libovůle. Podle stěžovatelky se na základě pokynu D-171 vytvořila správní praxe, že pokud je poskytnut finanční bonus nebo prémie, jenž nesouvisí s žádným konkrétním zdanitelným plněním, a jehož výše je stanovena na základě splnění určitých podmínek, které může příjemce bonusu jen stěží ovlivnit, jedná se o plnění, které není předmětem daně z přidané hodnoty. V tomto kontextu poukázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, č. j. 2 Afs 14/2006 - 55 a č. j. 6 A 94/2000 - 40. V případě, že ministerstvo financí změnilo své stanovisko ohledně téže situace, jedná se o změnu správní praxe, kterou nelze připustit. Je-li výklad ministerstva financí nejednoznačný, měl by být vůči stěžovateli zvolen postup mírnější. Pojem skončení vyrovnání pro účely smlouvy nebyl shodný s pojmem skončení vyrovnání tak, jak jej definuje ust. § 66 zákona č. 328/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“). Tuto skutečnost obě smluvní strany akceptovaly, neboť i po 17. 1. 2003 byly poskytovány poradenské služby podle smlouvy a až k 31. 5. 2003 došlo k ukončení spolupráce mezi stěžovatelkou a firmou ŽDB, a. s. Poradenské služby byly stěžovatelkou poskytovány a podle smlouvy fakturovány měsíčně. Jednalo se o dílčí zdanitelné plnění. Celkovým plněním dohodnutým ve smlouvě bylo poradenství ohledně procesu vyrovnání do jeho skončení tak, jak jej chápaly smluvní strany, nikoliv jak jej definuje ust. § 66 zákona o konkursu a vyrovnání. Den uskutečnění zdanitelného plnění u dílčích zdanitelných plnění byl stanoven vždy na poslední den příslušného kalendářního měsíce a poslední tedy nastalo dne 31. 5. 2003. Správní orgány pochybily, pokud

považovaly datum 17. 1. 2003 za den, kdy mělo dojít k tzv. „závěrečnému plnění“ podle smlouvy, což je ve zjevném rozporu s jejím obsahem. Také se nijak nevypořádaly s tím, že poradenství bylo poskytováno i po tomto datu. Podmínky, na jejichž splnění byl vázán právní nárok na jednorázovou odměnu, byly splněny už dne 7. 11. 2002, kdy nabylo právní moci usnesení Krajského soudu v Ostravě o potvrzení vyrovnání. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nemohla ovlivnit, zda dojde k výplatě všech věřitelů firmy ŽDB, a. s., tzn. zda jí vznikne nárok na smlouvenou jednorázovou odměnu, nelze tvrdit, že by tato byla vyplacena za poskytnutou službu. Jednorázová odměna nebyla vázána na žádnou její činnost ani součinnost, ale čistě na splnění povinností firmou ŽDB, a. s. vyplývajících z usnesení soudu o potvrzení vyrovnání. Použití pojmu „jednorázová odměna“ v čl. III odst. 3 smlouvy ještě neznamená, že se jedná o součást odměny za poradenství. Smluvní strany nechápaly jednorázovou odměnu ani jako součást ceny za poradenství, ani jako zvýšení ceny poradenství. Zvýšení ceny poradenství by znamenalo se rozhodnout, která „dílčí plnění“ by měla být zvýšena. Mimo jiné v tom podle stěžovatelky spočívá obdobnost jednorázové odměny s bonusem tak, jak jej chápe Pokyn D-171. Krajský soud tedy nesprávně zhodnotil i tuto skutečnost, aniž by náležitě zjistil stav věci a vykládal příslušné ustanovení v kontextu se zbylou částí smlouvy. Při svém rozhodování měl použít interpretační pravidla vyplývající z ust. § 266 obch. zák., což neučinil. Dále stěžovatelka namítala, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon o správě daní a poplatků takovým způsobem, že to ovlivnilo zákonnost. Stěžovatelka je názoru, že správce daně porušil zásadu součinnosti vyjádřenou v ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků tím, že nařídil ústní jednání (25. 1. 2005) až na základě žádosti stěžovatelky. Tuto zásadu porušil i tím, že v úředním záznamu ze dne 28. 1. 2005, č. j. 18442/05/228932/8639, který slouží mimo jiné jako jeden z podkladů pro vyměření daně, uvedl neúplné a nepravdivé informace, o kterých stěžovatelku v průběhu ústního jednání neinformoval. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka neměla možnost se k informacím uvedeným v úředním záznamu vyjádřit, byly její námitky k těmto tvrzením správce daně až předmětem podaného odvolání. K dalšímu porušení zásady součinnosti a hospodárnosti došlo tím, že správce daně odmítl předvolat jako svědka Ing. P. a místo toho požádal ministerstvo financí o vydání nového stanoviska, což trvalo téměř rok. Správce daně ani finanční ředitelství uspokojivě nezdůvodnily, proč odmítly výslech tohoto svědka. Podle stěžovatelky bylo také porušeno ust. § 23 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, neboť jí finanční ředitelství odmítlo ukázat část daňového spisu, a to předkládací zprávu č. j. 1624/130/2005 včetně doplnění ze dne 13. 4. 2005 a předkládací zprávu č. j. 853/130/2005. K tomu stěžovatelka odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, v němž byla řešena obdobná problematika. Krajský soud tím, že zredukoval problematiku sporu mezi účastníky na otázku, zda odměna představuje zdanitelné plnění, pochybil, neboť nepovažoval za významné zhodnotit, jakým způsobem finanční ředitelství postupovalo ve správním řízení při určení, kdy nastalo datum zdanitelného plnění. Pokud se vyjádřil k otázce data zdanitelného plnění, předestírá pouze svůj názor mimo rámec své zákonem určené pravomoci, neboť tato otázka měla být předmětem správního řízení a v něm měla být závazně vyřešena. Dalším pochybením finančního ředitelství je, že se detailněji nezabývalo čl. X rozhodčího nálezu vydaného Rozhodčím soudem při Hospodářské komoře ČR a Agrární komoře ČR v Praze ze dne 19. 3. 2004, zn. Rsp 434/03 (dále jen „rozhodčí nález“), z něhož vyplývá, že celková odměna vyplacená stěžovateli podle smlouvy se skládala jak z částek podléhajících dani z přidané hodnoty, tak z částek, které nelze považovat za zdanitelné plnění pro účely daně z přidané hodnoty. Z tohoto lze dovodit, že jednorázová odměna by neměla být považována za

součást odměny za poradenské služby. Nesouhlas vyslovila stěžovatelka i se závěrem krajského soudu, že původní stanovisko ministerstva financí „bylo pouze neformálním přípisem vyjadřujícím toliko momentální názor jeho autorů“ a toto zdůvodnění považuje za nepřezkoumatelné. Na jedné straně krajský soud odkazuje na pozdější stanovisko ministerstva financí, z něhož vychází, a na druhé straně se nevypořádává s tím, proč by mělo být původní stanovisko neplatné a mělo jinou důkazní hodnotu než posléze vydané. Navíc pouze přejímá argumentaci finančního ředitelství, což je v rozporu s jeho přezkumnou činností. Stanoviska ministerstva financí mají charakter veřejné listiny, neboť jde o dokument vydaný státním orgánem v mezích jeho pravomoci a mělo by být respektováno. Pokud by tomu tak nebylo, bylo by nutné na ně pohlížet jako na soukromou iniciativu zaměstnance ministerstva, což není tento případ. Současně je nesrozumitelná argumentace krajského soudu, že není právně závazné pro správní orgány. Zcela nesrozumitelně a nepřesvědčivě působí argumentace na str. 6 napadeného rozsudku, že „...lze se tedy pouze dohadovat, jak podrobně byla žalobkyně správcem daně v tomto směru informována...“ Není přípustné, aby se soud pouze dohadoval ohledně průběhu správního řízení, jehož zákonnost je předmětem přezkumu. Stěžovatelka dále vyslovila nesouhlas s názorem krajského soudu, že nebylo-li jí umožněno seznámit se s určitými podklady v průběhu prvostupňového správního řízení, je možné toto pochybení reparovat v řízení odvolacím. Tento přístup je popřením zásady dvojinstančnosti správního řízení. Nelze akceptovat, aby se účastník řízení mohl k určitým skutečnostem vyjádřit až v odvolacím řízení přesto, že tyto byly k dispozici již před vydáním rozhodnutí v I. stupni. Navíc krajský soud neprovedl některé stěžovatelkou navržené důkazy, aniž se s tím vypořádal v napadeném rozsudku. Naprosto rezignoval na zkoumání správní praxe vycházející z pokynu D-171. Rovněž neuvedl, jaká skutková zjištění má za prokázaná a jaká nikoliv. Některé důkazy hodnotil zcela libovolně, aniž by uvedl, co ho k tomu vede a proč, s ohledem na své hodnocení, považuje jednání finančního ředitelství za zákonné. Tím se dopustil porušení ust. § 157 odst. 2 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. Z těchto důvodů je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Proto stěžovatelka navrhl, aby byl zrušen a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila jednak procesní námitky a jednak hmotněprávní námitku, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda jednorázová odměna je zdanitelným plněním podle ust. § 2 odst. 2 písm. b) zákona o DPH.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu námitek, v nichž stěžovatelka vytýkala procesní vady jak správním orgánům, pro které měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit, tak rovněž krajskému soudu.

Stěžovatelka namítala, že finanční úřad porušil zásadu vzájemné součinnosti, neboť nařídil ústní jednání na 25. 1. 2005 (správně 26. 1. 2005 – pozn. NSS) až na základě její žádosti. Tato námitka je podle Nejvyššího správního soudu nedůvodná. Ze zásady součinnosti vyjádřené v ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, a ani jiného

ustanovení citovaného zákona, nelze dovodit povinnost správce daně v průběhu vytykácího řízení nařídit ústní jednání, např. hodlá-li sdělit daňovému subjektu určité informace nebo požádá-li o to daňový subjekt. Z protokolu o ústním jednání ze dne 26. 1. 2006 vyplývá, že jeho účelem bylo pouze sdělit stěžovateli názor správce daně, že jednorázová odměna je odměnou za poskytnutou službu s vázací podmínkou a že se tak jedná o zdanitelné plnění. Pokud tedy finanční úřad vyhověl žádosti stěžovatelky a nařídil ústní jednání přesto, že takovou povinnost neměl, nemohl porušit zásadu součinnosti.

Zásadu součinnosti podle stěžovatelky porušil finanční úřad i tím, že v úředním záznamu ze dne 28. 1. 2005, č. j. 18442/05/228932/8639, uvedl neúplné a nepravdivé informace, o kterých ji v průběhu ústního jednání neinformoval. V daném případě v předmětném úředním záznamu shrnul správce daně výsledky šetření a formuloval svůj právní názor týkající se charakteru jednorázové odměny. Účelem úředního záznamu však je podle ust. § 13 zákona o správě daní a poplatků zachytit skutečnosti, které mají vztah ke kontrolované věci a nejsou jinde uvedené, např. různá ústní sdělení, oznámení, poznámky, obsah telefonických hovorů, odkazy na jiné spisové materiály atd. Úřední záznam je, na rozdíl od protokolu o ústním jednání, interní písemností správce daně a lze jej sepsat bez vědomí a součinnosti daňového subjektu. Označil-li správce daně předmětný úkon jako úřední záznam, byť se o takový úkon vůbec nejednalo, nemohl mít žádnou relevanci. Proto také nedošlo k zásahu do práv stěžovatelky. Navíc stěžovatelka byla s právním názorem správce daně obsaženým v úředním záznamu seznámena již v průběhu ústního jednání dne 26. 1. 2005, které jeho sepsání předcházelo, a žádné jiné nové skutečnosti neobsahoval.

K dalšímu porušení zásady součinnosti a hospodárnosti došlo podle stěžovatelky tím, že finanční ředitelství odmítlo předvolat jí navrženého svědka Ing. P. a místo toho požádalo ministerstvo financí o vydání nového stanoviska, čímž došlo k prodloužení odvolacího řízení. Tato stížná námitka není podle Nejvyššího správního soudu také důvodná, protože podle ust. § 31 odst. 2 věta první a druhá zákona o správě daní a poplatků správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. Správce daně tedy není povinen provést všechny daňovým subjektem navržené důkazní prostředky, a to zvláště za situace, pokud nejsou potřebné ke zjištění stavu věci. Správce daně má právo určit, který důkazní prostředek bude proveden, ale v případě, že takový neprovede, je třeba v rozhodnutí takový postup odůvodnit. V daném případě finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání podrobně uvedlo, proč neshledalo výslech navrženého svědka nezbytným. Zejména uvedlo, že stěžovatelčino tvrzení o tom, zda mělo ministerstvo financí rozhodčí nález k dispozici není z procesního hlediska rozhodné, protože výslech svědka měl pouze potvrdit, že stěžovatelkou podané informace ministerstvu byly úplné. Tvrzení stěžovatelky, že procesním postupem finančního ředitelství došlo k prodloužení odvolacího řízení, je spekulativní a ničím nepodložené.

Stěžovatelka dále namítala porušení ust. § 23 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, neboť jí finanční ředitelství odmítlo ukázat část daňového spisu, a to předkládací zprávu č. j. 1624/130/2005 včetně jejího doplnění a předkládací zprávu č. j. 853/130/2005.

Podle ust. § 23 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do spisu týkajícího se jeho daňové povinnosti, s výjimkou částí spisu uvedených v odst. 2. Podle toho odstavce není oprávněn nahlížet do úřední korespondence s jinými státními orgány, do rejstříku, pomůcek, zápisů a rozhodnutí sloužících výlučně pro potřeby správce daně a dalších podkladů, do nichž nelze umožnit nahlédnutí s ohledem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů. Není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, může správce daně v odůvodněných případech nutných pro další průběh daňového řízení povolit nahlédnutí i do těchto písemností.

Právo nahlížet do spisu tak umožňuje daňovému subjektu seznámit se s podklady pro rozhodnutí správce daně a patří mezi procesní záruky práva na spravedlivý proces. Umožňuje mu, aby měl v kterémkoli stadiu řízení informace o všech úkonech správce daně a aby mohl, považuje-li to za vhodné a potřebné, učinit další právní úkony. Citované ustanovení však stanoví určité výjimky, které právo daňového subjektu na nahlížení do spisu, omezují. Nejedná se ale o výjimky absolutní, neboť i do těch částí spisu, které jsou z nahlížení vyloučeny, může být při splnění dalších zákonných podmínek povoleno daňovému subjektu nahlédnout.

K aplikaci ust. § 23 zákona o správě daní a poplatků se již opakovaně vyjádřil Ústavní soud a např. v nálezu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, uvedl, že „Jde-li pak o ust. § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, které stanoví případy, v nichž daňový subjekt není oprávněn nahlížet do částí vlastního daňového spisu, toto ustanovení z hlediska ochrany základních práv představuje omezení základního práva na soukromí garantovaného čl. 10 Listiny a na informace garantovaného čl. 17 Listiny. Jak již Ústavní soud v minulosti mnohokrát uvedl, z doktríny materiálního právního státu, která nalezla svůj praktický výraz v čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR, vyplývá priorita jednotlivce před státem. Obecně tedy platí, že je to jednotlivec, který disponuje tzv. svobodou informačního určení, tedy svobodou rozhodovat o tom, jaké informace o sobě sdělí (srov. nálezy Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 512/02, in Ústavní soud ČR. Sbírka nálezů a usnesení, sv. 28, nálezy č. 143, str. 271 a násl.), a je to také jednotlivec, který má naopak právo být seznámen s tím, jaké informace stát o něm či „v jeho věcech“ uchovává. Toto právo, podobně jako jiná základní práva, může být omezeno toliko na základě zákona, omezení musí sledovat legitimní cíl a musí být přiměřené co do volby prostředků.“

Cílem omezení vyjmenovaných v ust. § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je především ochrana informací týkajících se ostatních subjektů a jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, jež má správce daně k dispozici a ze kterých pro jejich vhodnost může vycházet při stanovení daně. Jestliže správce daně při stanovení daňové povinnosti vychází pouze z údajů, které se týkají daňového subjektu samotného, není zde žádný důvod odepřít tomuto subjektu seznámení se s jakýmkoliv shromážděným podkladem, tedy i s předkládací zprávou, je-li to nutné pro další průběh daňového řízení. Již v nálezu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, Ústavní soud uvedl, že „z právní úpravy tohoto ustanovení (zejména z jejího smyslu v návaznosti na ustanovení § 24 daňového řádu upravujícího povinnost mlčenlivosti) je zřejmé, že vyloučeny z nahlédnutí jsou pouze takové písemnosti, které souvisí s jinými daňovými subjekty.“ Také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007 - 106, vyslovil, že „podmínky stanovené v

§ 23 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, na jejichž základě lze daňovému subjektu povolit nahlížení do určitých částí daňového spisu, se vztahují na všechny tam vyjmenované části daňového spisu, tedy i na předkládací zprávu dle § 49 odst. 4 a 5 téhož zákona a korespondenci mezi správci daně.“

V daném případě, jak vyplývá z protokolu ze dne 25. 11. 2005, č. j. 6445/150/2005, finanční ředitelství odmítlo stěžovatelce předložit k nahlédnutí předkládací zprávy s odůvodněním, že se jedná o interní korespondenci pomocného charakteru a právně relevantní tvrzení jsou, resp. budou, obsažena pouze v rozhodnutích správce daně a odvolacího orgánu.

Vzhledem k tomu, že žádná z těchto listin neobsahovala skutečnosti ve smyslu ust. § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, z nichž by bylo možno dovodit, že stěžovatelka do nich není oprávněna nahlížet, neshledal Nejvyšší správní soud, shodně s krajským soudem, zákonný důvod pro odmítnutí nahlížení do spisu. Finanční ředitelství tedy pochybilo, jestliže neumožnilo stěžovatelce nahlížet do předkládacích zpráv, ale toto pochybení, s ohledem na jejich obsah, nemohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí. neboť tyto neobsahovaly žádné skutečnosti, které by nebyly stěžovatelce známy z daňového spisu.

Protože všechny stížní námitky týkající se procesního pochybení vyhodnotil Nejvyšší správní soud jako nedůvodné, zabýval se dále stížní námitkou nesprávného posouzení, zda jednorázová odměna vyplacená stěžovatelce je zdanitelným plněním či nikoliv.

Podle ust. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH je pro účely tohoto zákona zdanitelným plněním poskytování služeb uskutečněné v tuzemsku při podnikání, a to i v případě, že se jedná o činnost vykazující všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem, pokud zákon nestanoví jinak. Podle odst. 2 písm. b) citovaného ustanovení se pro účely tohoto zákona rozumí službami všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti, a převod nebo využití práv.

Z obsahu správního spisu vyplynulo, že stěžovatelka uzavřela dne 20. 9. 2000 s firmou ŽDB, a. s. smlouvu o odborné pomoci a spolupráci a podle čl. I. se zavázala na základě požadavku firmy ŽDB, a. s. v rozsahu svého předmětu podnikání poskytnout právní, ekonomické a organizační poradenství a metodickou pomoc při vyrovnání navrženém touto firmou jejím věřitelům, a to od zpracování podkladů pro podání návrhu na vyrovnání až do skončení vyrovnání. Za poskytované služby se firma ŽDB, a. s. zavázala platit stěžovatelce odměnu v měsíčních paušálních částkách 350 000 Kč za každý započatý měsíc počínaje měsícem září 2000, ke které si bude stěžovatelka účtovat daň z přidané hodnoty podle platných předpisů. Tato odměna zahrnovala veškeré náklady stěžovatelky spojené s poskytováním služeb podle citované smlouvy. V čl. III odst. 3 citované smlouvy je uvedeno, že „Po ukončení procesu vyrovnání, tj. po úplném a včasném splnění povinností ŽDB dle potvrzeného vyrovnání, které nabylo právní moci, se ŽDB zavazuje zaplatit PROTAXu jednorázovou odměnu, jejíž výše je stanovena ve výši 15 % z tržní hodnoty ŽDB ke dni ukončení procesu vyrovnání.“ Podle čl. III odst. 5 smlouvy stěžovatelce „vzniká nárok na jednorázovou odměnu pouze v případě, že k ukončení

procesu vyrovnání došlo v přímé souvislosti s jeho činností PROTAXu podle této smlouvy“.

Podle citované smlouvy byl nárok na jednorázovou odměnu podmíněn ukončením procesu vyrovnání, v jehož průběhu stěžovatelka poskytovala firmě ŽDB, a. s. právní, ekonomické a organizační poradenství a metodickou pomoc, jak byla specifikovaná v čl. I. smlouvy. Je sice nesporné, že vliv stěžovatelky na ukončení procesu vyrovnání byl omezený, neboť byla nutná součinnost firmy ŽDB, a. s., ale přesto byl podle čl. III. odst. 5 smlouvy vznik nároku na jednorázovou odměnu závislý na tom, zda proces vyrovnání bude ukončen v přímé souvislosti s činností stěžovatelky podle smlouvy. Otázkou vztahu nároku na jednorázovou odměnu a činností stěžovatelky se zabýval také Rozhodčí soud při Hospodářské komoře ČR a Agrární komoře ČR (dále jen „rozhodčí soud“), který řešil spor mezi stěžovatelkou a firmou ŽDB, a. s. o určení výše této jednorázové odměny. V rozhodčím nálezu označil rozhodčí soud smlouvu o odměně vázanou na úspěšné završení vyrovnávacího řízení, z hlediska obou smluvních stran, za typ smlouvy odvázné, když nebylo zdaleka jisté, zda proces vyrovnávání vůbec zdárně skončí a s jakým výsledkem. Odměna za výsledek vyrovnávacího procesu stimulovala potencionálního příjemce odměny jednak k tomu, aby proces vyrovnání byl úspěšně završen a jednak k tomu, aby i po ukončení tohoto procesu zůstala poměrně vysoká tržní hodnota podniku ŽDB, a. s. Při stanovení výše jednorázové odměny pak při použití výkladových pravidel podle ust. § 266 obch. zák. dospěl rozhodčí soud k závěru, že měsíční paušální odměny představovaly částečnou jistotu úhrady nákladů a odměny stěžovatelce za jí vykonávanou práci a vynaložené náklady pro případ, že by vyrovnání neskončilo úspěchem. Jestliže však úspěšné bylo, je odpovídající chápat měsíční paušální odměny poskytované stěžovatelce jako dílčí plnění na celkovou odměnu za úspěch ve věci. Proto při stanovení výše jednorázové odměny rozhodčí soud mimo jiné krátil žalobou uplatněnou částku o vyplacené měsíční paušální odměny. Názor stěžovatelky, že jednorázová odměna byla premií či bonusem, tedy finančním plněním, které není podle obecných ustanovení zákona o DPH předmětem daně z přidané hodnoty, není správný. Bonus, resp. finanční bonus, či premie má charakter mimořádné odměny nebo příplatku, který nemá bezprostřední vztah ke zdanitelnému plnění. Touto formou zpravidla dodavatel odměňuje své zákazníky, např. při odebrání určitého objemu zboží, při překročení hodnoty odebraných výrobků apod. O takovou situaci se ale rozhodně v daném případě nejednalo, protože vztah jednorázové odměny k poskytnutému plnění byl jednoznačně vymezen ve smlouvě.

Pokud se stěžovatelka odvolávala na Pokyn D-171 ze dne 30. 12. 1997, č. j. 181/92 587/1997 (dále jen „pokyn D-171“), je především třeba zdůraznit, že pokyny řady „D“ nejsou obecně závazným právním předpisem, jednak proto, že znaky právního předpisu vůbec nemají (především nebyly publikovány předepsanou formou ve Sbírce zákonů) a jednak proto, že ministerstvo financí nebylo k jejich vydání zmocněno žádným zákonným ustanovením. Pokyny řady „D“ vydává ministerstvo financí za účelem sjednocení výkladu jednotlivých ustanovení daňových zákonů jako interní normativní akty a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu. Ve vztazích služební nadřízenosti a podřízenosti obecně platí povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu, avšak jen jestliže dané pokyny neodporují zákonu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 27. 6. 2005, č. j. 5 Afs 33/2004 - 62, ze dne 16. 8. 2007, č. j. 8 Afs 32/2006 - 72, ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 - 59). Je nepochybné, že pokyny

tohoto typu jsou zpravidla signálem toho, jaká je ve věcech, které upravují, správní praxe správců daně, a rovněž platí, jak již Nejvyšší správní soud vícekrát vyslovil, že správní orgány jsou zásadně vázány svojí správní praxí, vytvořila-li se taková praxe a pohybuje-li se v mezích prostoru pro uvážení, který je správnímu orgánu zákonem vymezen. V daném případě však nebyla otázka správní praxe vůbec relevantní. Pokyn D-171 především uvádí pouze demonstrativní výčet finančních plnění, která nejsou považována za zdanitelná, charakterizuje jejich relevantní vlastnosti (hovoří o nich jako finančních plněních, která nejsou zdanitelná, protože peníze nejsou zbožím, resp. jako o finančních vypořádáních, která nejsou úplatou za zdanitelné plnění) a nijak konkrétně nevymezuje, co se finančním bonusem či premií rozumí. Interpretace povahy plnění poskytnutého stěžovatelce se tak od pokynu D-171 jako signálu o správní praxi správců daně vůbec neodvíjí, neboť tento pokyn žádné relevantní informace o správní praxi v případech obdobných případu stěžovatelky neposkytuje. Pokud by poskytoval, jistě by krajský soud byl povinen k námitkám stěžovatelky se zabývat tím, zda správce daně postupoval v intencích vymezených správní praxí, jejíž obsah je signalizován příslušným pokynem Ministerstva financí, resp., pokud by správce daně v jejím konkrétním případě vybočil, zda měl zákonné důvody tak učinit. V případě stěžovatelky však nevyšlo najevo, že by zde existovala správní praxe, kterou by správce daně byl vázán, a ostatně ani stěžovatelka neuváděla žádné konkrétní příklady toho, jakým směrem se měla taková praxe v případech obdobných případu stěžovatelky ubírat. Namítala-li v této souvislosti, že krajský soud naprosto rezignoval na zkoumání správní praxe vycházející z tohoto pokynu, je tato stížní námitka nedůvodná, neboť v daném případě v řízení vůbec nevyšla najevo potřeba se otázkou dodržení či nedodržení správní praxe zabývat, neboť ani z pokynu D-171 jako signálu správní praxe ani z jiných skutečností nevyplývalo, že by se ve věcech obdobných věci stěžovatelky jakákoli správní praxe vytvořila.

V rámci stížní námítky stěžovatelka poukazovala také na to, že její názor o povaze jednorázové odměny byl v době podání dodatečného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí 2003 opřen o stanovisko ministerstva financí ze dne 29. 9. 2004, č. j. 18/87 109/2004-181 (dále jen „původní stanovisko“).

Písemné sdělení ministerstva financí jak ze dne 29. 9. 2004, tak ze dne 5. 12. 2005 nebylo závazným stanoviskem, neboť v obou případech se jednalo pouze o odpověď na dotaz, v prvním případě stěžovatelky, ve druhém Finančního ředitelství v Hradci Králové, které pro správce daně ani finanční ředitelství jako odvolací orgán nebylo právně závazné. Vyjádřilo-li tedy následně ministerstvo financí jiný názor ve vztahu k jednorázové odměně, nemohla mít tato skutečnost vliv na rozhodovací činnost daňových orgánů. V této souvislosti Nejvyšší správní soud uvádí, že daňový subjekt je oprávněn požádat o vydání rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků podle ust. § 34b zákona o správě daní a poplatků s účinností od 1. 1. 2004, ale pouze v případech stanovených zvláštním zákonem. Pro daň z přidané hodnoty se tak stalo až s účinností od 1. 1. 2008 zákonem č. 261/2007 Sb. v ust. § 47a. Do 31. 12. 2007 se daňový subjekt sice mohl obrátit na ministerstvo financí s dotazem týkajícím se daně z přidané hodnoty, ale odpověď ministerstva na takový dotaz byla vždy pouze neformálním, a tedy i nezávazným, sdělením, které vyjadřovalo právní názor příslušných pracovníků ministerstva na danou problematiku.

Stěžovatelka rovněž namítala, že závěr krajského soudu o tom, že původní stanovisko ministerstva financí „bylo pouze neformálním přípisem vyjadřujícím toliko momentální názor jeho autorů“, je nepřezkoumatelný, neboť na jedné straně krajský soud odkazuje na pozdější stanovisko ministerstva financí a poukazuje na jeho obsah, z něhož vychází a na druhé straně se nevypořádává s tím, proč by mělo být původní stanovisko neplatné a mělo jinou důkazní hodnotu než posléze vydané. Současně je podle ní nesrozumitelná i argumentace, že není právně závazné pro správní orgány. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je tato námitka nedůvodná. Krajský soud tato stanoviska jako důkazní prostředky nepoužil, pouze konstatoval, že původní stanovisko, na které odkazovala stěžovatelka, nebylo pro daňové orgány závazné a tento závěr odůvodnil tím, že šlo pouze o neformální přípis vyjadřující právní názor jeho autorů. Není tedy pravdou, že by krajský soud poukazoval na obsah pozdějšího stanoviska, příp. že by z něj dokonce vycházel. Nic takového z odůvodnění napadeného rozsudku nevyplývá.

Stížní námitkou, že finančního ředitelství pochybilo v tom, že se detailněji nezabývalo čl. X rozhodčího nálezů, se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat, neboť nebyla obsažena v žalobě. Z tohoto důvodu je ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohla.

Dále stěžovatelka namítala, že správní orgány nesprávně považovaly datum 17. 1. 2003 za den, kdy mělo dojít k tzv. „závěrečnému plnění“ podle smlouvy a kdy jí vznikl nárok na vyplacení jednorázové odměny.

Podle ust. § 9 odst. 1 písm. e) zákona o DPH se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné při poskytování služeb dnem jejich poskytnutí nebo zaplacení, a to tím dnem, který nastane dříve.

Podle smlouvy vznikl stěžovateli nárok na jednorázovou odměnu po úplném a včasném splnění povinností firmou ŽDB, a. s. podle potvrzeného vyrovnání, které nabylo právní moci. Firma ŽDB, a. s. měla povinnost zaplatit svým věřitelům 30 % jejich zjištěných pohledávek s příslušenstvím nejpozději do 29. 8. 2002, což podle tvrzení stěžovatelky bylo splněno v průběhu srpna 2002. Protože usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 6. 2002, č. j. 8 Kv 1/2000 - 1959, o potvrzení vyrovnání nabylo právní moci dne 7. 11. 2002, byla tedy podmínka, na kterou byl vázán vznik nároku na jednorázovou odměnu, splněna k tomuto datu. Usnesení vydané Krajským soudem v Ostravě dne 17. 1. 2003 o skončení vyrovnání pak již jen deklarovalo tu skutečnost, že usnesení o potvrzení vyrovnání nabylo právní moci (§ 66 odst. 3 zákona o konkursu a vyrovnání). Správní orgány tedy stanovily datum uskutečnění zdanitelného plnění chybně, ale jak správně konstatoval krajský soud, otázka přesného určení data zdanitelného plnění nebyla pro dodatečné vyměření daně, s ohledem na znění ust. § 40 zákona o DPH, rozhodující.

Stěžovatelka dále namítala, že krajský soud tím, že zredukoval problematiku sporu mezi účastníky na otázku, zda odměna představuje zdanitelné plnění, pochybil, neboť nepovažoval za významné zhodnotit, jakým způsobem finanční ředitelství postupovalo ve správním řízení při určení, kdy nastalo datum zdanitelného plnění a pokud se vyjádřil

k otázce data zdanitelného plnění, pouze předestírá svůj názor mimo rámec své zákonem určené pravomoci, neboť tato otázka měla být předmětem správního řízení a v něm měla být závazně vyřešena. Také tato stížná námitka není důvodná, protože krajský soud se otázkou data zdanitelného plnění zabýval na str. 5 a 6 napadeného rozsudku a dospěl k závěru, že finanční ředitelství stanovilo datum uskutečnění zdanitelného plnění správně, i když tak učinilo pouze odkazem na fakturu stěžovatelky č. 62003. V rámci správního řízení byla tedy tato otázka řešena a krajský soud se jí na základě žalobní námítky zabýval.

Označila-li stěžovatelka argumentaci krajského soudu na str. 6 napadeného rozsudku, že „...lze se tedy pouze dohadovat, jak podrobně byla žalobkyně správcem daně v tomto směru informována...“ za zcela nesrozumitelnou a nepřesvědčivou, protože není přípustné, aby se soud pouze dohadoval ohledně průběhu správního řízení, jehož zákonnost je předmětem přezkumu, je rovněž tato námitka nedůvodná. Krajský soud uvedl, že zápis z ústního jednání ze dne 26. 1. 2005 byl ohledně zachycení stanoviska správce daně poměrně stručný a že by bylo vhodné, aby správce daně seznámil stěžovatelku se svými závěry tak podrobně jako v úředním záznamu ze dne 28. 1. 2005, a pokud tak učinil, aby to podrobně zachytil v protokole o jednání. V postupu správce daně krajský soud však neshledal pochybení, neboť s obsahem úředního záznamu, v němž byla podrobně popsána skutková zjištění, hodnocení důkazů a právní hodnocení věci, měla stěžovatelka možnost se seznámit. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelkou v tom, že citovaná formulace použitá krajským soudem nebyla přiléhavá, ale na druhou stranu je nutno uvést, že úřední záznam ze dne 28. 1. 2005 neobsahoval žádné nové skutečnosti, které by stěžovatelce nebyly známy ze spisu, a o právním názoru správce daně byla prokazatelně informována v průběhu ústního jednání dne 26. 1. 2005. To, jak podrobně byla stěžovatelka informována v průběhu tohoto ústního jednání, tedy nebylo pro posouzení dané žalobní námítky významné.

Stěžovatelka také vyjádřila nesouhlas s argumentací krajského soudu, že nebylo-li jí umožněno seznámit se s určitými podklady v průběhu prvostupňového správního řízení, je možné toto pochybení reparovat v řízení odvolacím, neboť tento přístup je popřením zásady dvojinstančnosti správního řízení. Nejvyšší správní soud neshledal tvrzení stěžovatelky o porušení zásady dvojinstančnosti důvodné. V daňovém řízení se uplatňuje zásada jednotnosti řízení. Daňový subjekt má právo navrhnout důkazy a činit jiné návrhy po celou dobu řízení až do vydání rozhodnutí, což se uplatňuje i v řízení odvolacím. Správní orgán musí dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a postupují přitom v úzké součinnosti s daňovými subjekty, které mají právo a povinnost úzce spolupracovat se správcem daně, a účinně tak hájit svá práva. K ochraně práv slouží i rozdělení řízení do dvou stupňů umožňující přezkoumávání rozhodnutí, což představuje pojistku proti nezákonným rozhodnutím. Účastník řízení má tedy právo napadnout rozhodnutí vydané v I. stupni řádným oprávněným prostředkem (odvoláním). V dané věci probíhalo vytykáací řízení, v jehož průběhu byla stěžovatelka při ústním jednání dne 26. 1. 2005 seznámena se závěrem správce daně, že jednorázová odměna podléhá dani z přidané hodnoty. Následně byl dne 28. 1. 2005 sepsán úřední záznam a poté byl dne 14. 2. 2005 vydán dodatečný platební výměr. Stěžovatelce nic nebránilo kdykoliv během řízení nahlédnout do spisu a seznámit se tak s obsahem tohoto úředního záznamu. Pokud tak učinila až po vydání platebního

výměru, měla možnost své námitky týkající se jeho obsahu uplatnit v odvolacím řízení, což také učinila.

Stěžovatelka dále namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost, neboť krajský soud neprovedl některé jí navržené důkazy, aniž se s tím vypořádal v jeho odůvodnění a některé důkazy hodnotil zcela libovolně, aniž by uvedl, co ho k tomu vede a proč považuje jednání finančního ředitelství za zákonné. Takto obecně formulovanými námitkami se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat, protože stěžovatelka neuvedla, jaké navržené důkazy krajský soud neprovedl a jaké důkazy hodnotil zcela libovolně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Azs 18/2004 - 37, publikovaný pod č. 310/2004 Sb. NSS).

Námitka stěžovatelky, že krajský soud neuvedl, jaká skutková zjištění má za prokázaná a jaká nikoliv, je nedůvodná, neboť předmětem sporu bylo jednak posouzení, zda jednorázová odměna představuje zdanitelné plnění podle zákona o DPH a posouzení zákonnosti procesního postupu správce daně a finančního ředitelství, přičemž skutkový stav v žádném z předchozích řízeních nikdo nerozporoval.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 17. prosince 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu