



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **AG KONSTRUKT s.r.o.**, se sídlem nám. Maxe Švabinského 10, České Budějovice, zast. Mgr. Michalem Pavlasem, advokátem se sídlem Na Sadech 4/3, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 22. 4. 2011, č. j. 1277/11-1300, ve věci daně z přidané hodnoty, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 2. 2012, č. j. 10 Af 44/2011 – 38,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 2. 2012, č. j. 10 Af 44/2011 - 38, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 22. 4. 2011, č. j. 1277/11-1300, **se zrušuje** a věc **se vrací** Odvolacímu finančnímu ředitelství 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 **15 712 Kč**, k rukám jeho zástupce Mgr. Michala Pavlase, advokáta se sídlem Na Sadech 4/3, České Budějovice, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

Včas podanou kasační stížností žalobce (dále jen „stěžovatel“) brojil proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým tento soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 22. 4. 2011, č. j. 1277/11-1300. Tímto rozhodnutím finanční ředitelství zamítlo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 18. 10. 2010, č. j. 245497/10/077910302625, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2008 ve výši 1 092 481 Kč a sděleno penále ve výši 218 496 Kč.

Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že stěžovatel dodal stavební a montážní práce pro společnost CBPS, s. r. o., na stavbě objektu pro UMDASCH Shop – Concept, spol. s r. o., a to na základě smlouvy o dílo. UMDASCH Shop – Concept, spol. s r. o., si od CBPS, s. r. o., nechala zhotovit dílo a u dané zakázky stěžovatel figuroval jako subdodavatel pro CBPS, s. r. o. Stěžovatel část díla vyfakturoval daňovým dokladem č. 082/141 a část díla daňovým dokladem č. 082/109. Z protokolů o předání díla dle krajského soudu vyplynulo, že CBPS, s. r. o., dílo od stěžovatele jako svého subdodavatele převzala, ale fakturované částky neuhradila. Následně byly předmětné ocelové a zámečnické konstrukce předány ze strany CBPS, s. r. o., objednateli díla, kterým byl UMDASCH Shop – Concept, spol. s r. o., přičemž z místního šetření vyplynulo, že tyto konstrukce uvedený konečný objednatel díla užíval ke své ekonomické činnosti.

Krajský soud konstatoval, že v daném případě se zdanitelné plnění uskutečnilo na základě smluv o dílo a pojem zdanitelné plnění je pro daný případ definován v § 2 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), jako poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti. V dané souvislosti krajský soud poukázal na stanovisko Ministerstva financí, dle něhož jsou předmětem daně i stavební práce, které jsou prováděny při výstavbě nových stavebních děl. K uskutečnění zdanitelného plnění dojde jednáním jednoho z účastníků rozhodné transakce, kterým je umožněno druhému z účastníků na základě poskytnutých služeb nakládat s majetkem, jako by byl vlastní, a to i bez ohledu na to, že se ve skutečnosti nestal vlastníkem v právním smyslu. Předmětem zdanění byla v daném případě služba podle § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť stěžovatel uskutečnil zdanitelné plnění ve formě stavebních prací (ocelové konstrukce a zámečnické práce). Uvedené práce byly provedeny na základě smlouvy o dílo.

Krajský soud dále poukázal na to, že dne 26. 8. 2008 stěžovatel odstoupil od smlouvy o dílo a následně vyhotovil dobropisy, které CBPS, s. r. o., akceptovala. Správce daně měl pochybnosti, zda stěžovatel postupoval správně dle § 42 zákona o dani z přidané hodnoty, dle něhož plátce opraví základ daně a výši daně při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění. Krajský soud se ztotožnil se správcem daně, že nebyly naplněny podmínky pro možnost opravit základ daně ve smyslu § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, jelikož poskytnutá služba byla přijata, je využívána a nelze ji vrátit.

Ze smlouvy o dílo mezi stěžovatelem a CBPS, s. r. o., vyplynulo, že vlastníkem díla se stane CBPS, s. r. o., až úplným zaplacením kupní ceny, kdežto ze smlouvy mezi CBPS, s. r.

pokračování

o., a UMDASCH Shop – Concept, spol. s r. o., vyplynulo, že vlastníkem zhotovované věci je objednatel díla (tj. UMDASCH Shop – Concept, spol. s r. o.). Tato dvě smluvní ujednání byla v kolizi a dle krajského soudu bylo třeba s odkazem na § 538 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, dát přednost ujednání mezi objednatelem díla (UMDASH Shop – Concept) a zhotovitelem (CBPS) před ujednáním mezi zhotovitelem (CBPS) a subdodavatelem (stěžovatelem). Krajský soud v dané souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 21. 3. 2011, sp. zn. 29 Cdo 1532/99, dle něhož pověřili-li zhotovitel oprávněně provedením díla subdodavatele, nemá tato skutečnost vliv na vzájemné vztahy mezi zhotovitelem a objednatelem, neboť při provádění díla pomocí jiné osoby má zhotovitel odpovědnost, jako by dílo prováděl sám.

Krajský soud za nepřipadnou považoval aplikaci ust. § 21 odst. 6 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, dle něhož se při poskytnutí služby zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě, ke kterému dochází k převodu práva nebo k poskytnutí práva k využití. V dané věci totiž nebylo podstatné, kdo byl vlastníkem vytvořených věcí. Krajský soud uskutečnění zdanitelného plnění odvíjel od § 21 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. ode dne převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části při zdanitelném plnění uskutečněném podle smlouvy o dílo.

Krajský soud se ztotožnil též s postupem správce daně, který daň zvýšil v návaznosti na dodání části zdanitelného plnění na základě smlouvy o dílo, která však nebyla nikdy fakturována. Jednalo se o část zdanitelných plnění v celkovém základu daně 1 583 155 Kč. Správce daně i krajský soud v dané souvislosti vycházel z údajů z civilní žaloby, kterou stěžovatel jako subdodavatel podal proti UMDASCH Shop – Concept, spol. s r. o., jakožto objednateli, a kde byla zmíněná částka žalována z titulu bezdůvodného obohacení. Návrh dohody, která hodnotu těchto prací vyčíslila na 28 036 Kč, krajský soud hodnotil jako účelově pořízený důkaz.

Uvedená argumentace vedla krajský soud k zamítnutí žaloby.

II. Obsah kasační stížnosti a jejího doplnění

Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, v níž namítl, že krajský soud nesprávně hodnotil smluvní ujednání mezi CBPS, s. r. o., a stěžovatelem, že vlastnictví k dílu přechází až úplným zaplacením ceny. Není možné, aby CBPS mohla na jiného převést více práv, než jí náleželo. Jak smlouva mezi objednatelem (UMDASCH Shop – Concept) a zhotovitelem (CBPS), tak smlouva mezi zhotovitelem (CBPS) a subdodavatelem (stěžovatelem) jsou platné a jen kvůli podvodnému jednání objednatele mohlo dojít k přechodu vlastnického práva, což nemůže jít k tíži stěžovatele.

Dále stěžovatel poukázal na znění § 21 odst. 6 písm. b) a § 21 odst. 7 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Dle § 21 odst. 6 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty se při poskytnutí služby zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě, ke kterému dochází k převodu práva nebo k poskytnutí práva k využití. Ust. § 21 odst. 7 tohoto zákona je přitom uvozeno slovy: „*v ostatních případech se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné...*“ Pokud krajský soud dospěl k závěru, že v daném případě jde o

poskytnutí služby, měl dle stěžovatele postupovat primárně dle § 21 odst. 6 písm. b) uvedeného zákona, a jen pokud by toto ustanovení na daný případ nedopadalo, měl aplikovat ust. § 21 odst. 7 zmíněného zákona. Krajský soud však postupoval přesně opačně.

Stěžovatel však v kasační stížnosti trval na svém přesvědčení, že v daném případě nešlo o poskytnutí služby, ale o dodání zboží, a to vzhledem k tomu, že stěžovatel realizoval dílo – věc pro objednatele, který se však mohl stát vlastníkem věci až po úhradě plné ceny díla. Situace by byla jiná, když by se objednatel stával vlastníkem díla postupně, jak by přirůstalo, pak by šlo o poskytnutí služby. To se však v dané věci nestalo právě s ohledem na nabytí vlastnictví až úplným zaplacením ceny, což vyloučilo postupné nabytí díla, jak s postupem prací přirůstalo. Dle stěžovatele tak zdanitelné plnění nenastalo vzhledem k § 13 zákona o dani z přidané hodnoty, dle něhož dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. Krajský soud sice stěžovateli argumentaci, že jde o dodání zboží, nikoli o poskytnutí služby, nepovažoval za správnou, ale zároveň nevyšel ze zmíněného § 21 odst. 6 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty týkajícího se poskytnutí služby. I toto ustanovení přitom počítá s přechodem práva nebo poskytnutím práva k využití, přičemž vlastnictví nepřešlo, takže ani dle § 21 odst. 6 písm. b) zmíněného zákona nebylo zdanitelné plnění realizováno.

Stěžovatel rovněž vyjádřil nesouhlas s tím, že dílo bylo předáno na základě předávacích protokolů. To je dle jeho názoru vyvráceno ust. § 13 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel od smlouvy o dílo odstoupil před tím, než bylo dílo dokončeno bez vad a nedodělků. Účastníci si měli vrátit vzájemná plnění a vzhledem k tomu, že se objednatel nestal vlastníkem díla, dílo stále vlastnil stěžovatel.

Dle § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty může plátce opravit výši daně při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění. Stěžovatel je přitom přesvědčen, že k uskutečnění zdanitelného plnění nedošlo, krajský soud však dospěl k opačnému závěru, ale zároveň nedůvodně vyloučil použití zmíněného ustanovení, které dopadá na zrušení smlouvy nebo odstoupení od smlouvy.

V kasační stížnosti bylo v rámci poslední námítky poukázáno na to, že celková cena kompletně dokončeného díla byla sjednána na 4 373 336 Kč bez daně z přidané hodnoty, daňovým dokladem č. 82/141 byla fakturována částka 2 288 805 Kč + daň z přidané hodnoty ve výši 434 873 Kč a daňovým dokladem č. 82/109 byla fakturována částka 1 877 937 Kč + daň z přidané hodnoty ve výši 356 808 Kč. Z celkové ceny díla tak nebylo vyúčtováno 206 594 Kč bez daně. Stěžovatel namítl, že krajský soud i správce daně vycházel z ceny díla a základu daně ve výši 5 749 897 Kč, přičemž vycházel z fakturovaných částek, k nimž připočetl částku, kterou stěžovatel žaloval na základě bezdůvodného obohacení. Tento svůj postup však krajský soud neodůvodnil. V průběhu daňové kontroly stěžovatel předložil soupis prací, které nebyly objednateli předány, resp. nebyly realizovány. Až následně v průběhu března 2011 byl předložen objednatelům návrh dohody s přílohou o stanovení skutečně provedených prací, jejichž hodnota byla 28 036 Kč bez daně z přidané hodnoty. Důvodem bylo neprovedení některých prací na stavbě a současně snížení požadavku objednatele na rozsah díla o 596 900 Kč, když tento sjednaný rozsah díla byl již obsažen ve faktuře č. 82/141. Tyto důkazy však krajský soud hodnotil jako účelové, aniž by blíže rozvedl, jak k těmto závěrům dospěl a na základě jakých důkazů.

pokračování

Stěžovatel navrhl napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

V doplnění kasační stížnosti ze dne 25. 4. 2012 stěžovatel uvedl, že výklad § 21 a § 42 zákona o dani z přidané hodnoty není jednoznačný, a proto měl být zvolen ten výklad, který je pro stěžovatele příznivější. Dále zde stěžovatel namítl, že základ daně nebyl zjištěn správně. Správce daně měl zajistit vypracování znaleckého posudku, neboť bylo zřejmé, že částka žalovaná v civilní žalobě neodpovídala realitě. V dané souvislosti stěžovatel odkázal na čl. 72 a násl. směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“). Dle stěžovatele v případě, když správce daně neměl vyjma civilní žaloby žádné podklady pro určení ceny, měl jako cenu plnění určit cenu nákladovou, která byla 4 518 864 Kč, místo toho vycházel z toho, že celková výše plnění dosáhla částky 5 749 897 Kč. Dle stěžovatele má směrnice 2006/112/ES přímý účinek.

V doplnění kasační stížnosti stěžovatel taktéž uvedl, že kabina mistrů byla provedena jen jednou, nicméně pochybením byla fakturována dvakrát, a to „v částce 569 900 Kč + DPH + 1 % VRN ve výši 5 699 Kč + DPH“. Správce daně by přitom při řádném postupu musel zjistit, že dvakrát vyúčtovaná kabina mistrů se v objektu nachází pouze jedenkrát. Pokud se tak soud neztotožní s aplikací nákladové ceny ve výši 4 518 864 Kč, stěžovatel vyjádřil své přesvědčení, že základ daně měl být snížen o částku 575 599 Kč odpovídající dvakrát vyúčtované kabině mistrů.

III. Vyjádření finančního ředitelství

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že správce daně v průběhu daňového řízení zjistil, že stěžovatel uskutečnil zdanitelné plnění dle smlouvy o dílo a nejednalo se o uskutečněné zdanitelné plnění v případě přijetí platby přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění. Stěžovatel předanou část díla vyfakturoval daňovým dokladem č. 82/141 a dokladem č. 82/109. O předání díla svědčí protokol o předání a převzetí prací. Dále správce daně zjistil, že společnost CBPS, s. r. o., předmětné dílo od stěžovatele jako subdodavatele přijala, nikdy jej ovšem neuhradila. Správce daně rovněž zjistil, že dílo je neoddělitelně spojeno se stavbou, jelikož se jedná o ocelové konstrukce a zámečnické práce. Zhotovitelem (CBPS) bylo dílo předáno objednateli, jímž byl UMDASCH Shop – Concept, spol. s r. o., a který dílo řádně užívá ke své ekonomické činnosti a o stavbě rovněž účtuje. Ze stavebních deníků vyplývá, že dílo bylo předáno zhotovitelem díla objednateli. Stěžovatel tak dle finančního ředitelství uskutečnil zdanitelné plnění dle smlouvy o dílo, a proto nebyl oprávněn vystavit daňové dobropisy. Správce daně postupoval zcela správně, když stěžovateli zvýšil uskutečněná zdanitelná plnění o částku 1 583 155 Kč, neboť v této části došlo k dodání díla stěžovatelem, ale o provedených pracích nebylo fakturováno a nebyla za ně ani zaplacená daň z přidané hodnoty.

Finanční ředitelství vyjádřilo své přesvědčení, že rozsudek krajského soudu je plně přezkoumatelný, jelikož se zabýval všemi stěžovatelskými námitkami. Zároveň poukázalo na části rozsudku, v nichž se krajský soud zabýval námitkami, které dle názoru stěžovatele zůstaly bez náležitého vyřízení.

Finanční ředitelství tak navrhlo kasační stížnost zamítnout.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

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, stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodům podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zkoumal při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná.

Na úvod Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke dni 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Dle § 19 odst. 1 tohoto zákona byla zrušena finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. To se dotklo též finančního ředitelství, které vydalo rozhodnutí, jež bylo v nynější věci předmětem přezkumu před krajským soudem. Postavení žalovaného v řízení o kasační stížnosti, které do 31. 12. 2012 svědčilo zrušenému finančnímu ředitelství, přešlo na nově zřízené Odvolací finanční ředitelství (srov. § 69 s. ř. s.). Dle § 7 písm. a) zákona o Finanční správě České republiky je to totiž Odvolací finanční ředitelství, které od 1. 1. 2013 vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům.

Nejvyšší správní soud se nejprve zaměřil na námitku, v níž stěžovatel vyjádřil nesouhlas s hodnocením správce daně a krajského soudu, že zdanitelné plnění v nynější věci mělo formu poskytnutí služby, ale argumentoval pro závěr, že šlo o dodání zboží.

Plnění v nynější věci představovalo zhotovení ocelových a zámečnických konstrukcí na stavbě, které stěžovatel prováděl jako subdodavatel pro CBPS, s. r. o., a které spočívalo v osazení stavby atikovými stojany a nosníky, v instalaci tyčových prvků, v plechovém zastřešení výrobní haly, ve zhotovení tyčových prvků schodiště, jeho osazení žebrovaným pozinkovaným plechem a zhotovením zábradlí, dále v rámci zámečnických prací v opatření stavby vnitřními svodidly, zábradlím, žebříky, pozinkovanými prvky, plnění rovněž pak spočívalo v oplechování a pracích na kabině mistrů. V dané věci stěžovatel realizoval předmětné smluvní plnění na stavbě, která nebyla v jeho vlastnictví, jím zhotovované ocelové a zámečnické konstrukce se stávaly součástí stavby, práce realizoval podle předané projektové dokumentace.

Právní úprava v zákoně o dani z přidané hodnoty vychází z práva Evropské unie. Oblast daně z přidané hodnoty je tímto právem mezi členskými státy harmonizovaná, pro nynější věc je relevantní směrnice 2006/112/ES. Za dodání zboží se pak považuje převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník (čl. 14 odst. 1 této směrnice a § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Za poskytnutí služby se pak považuje každé plnění, které není dodáním zboží (čl. 24 odst. 1 směrnice 2006/112/ES a § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty).

pokračování

Jak přitom vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dříve Evropského soudního dvora), za účelem určení, zda jediné komplexní plnění je třeba považovat za „dodání zboží“ nebo „poskytnutí služby“, je třeba vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých k dotčenému plnění došlo, aby bylo možno vyhledat jeho charakteristické prvky a určit v něm prvky převládající (srov. zejména rozsudek ze dne 2. 5. 1996, C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien*, body 12 a 14; rozsudek ze dne 27. 10. 2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen* a *OV Bank*, bod 27; rozsudek ze dne 29. 3. 2007, C-111/05, *Aktiebolaget NN*, bod 27; jakož i rozsudek ze dne 10. 3. 2011 ve spojených věcech C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, *Manfred Bog, CinemaxX Entertainment GmbH, Lothar Lohmeyer a Fleischerei Nier GmbH & Co. KG*, bod 61; (všechny zde citované rozsudky Soudního dvora Evropské unie jsou dostupné z <http://curia.europa.eu>). Převládající prvek musí přitom být určen z hlediska běžného spotřebitele a v rámci celkového posouzení s ohledem nejen na kvantitativní, ale rovněž kvalitativní důležitost prvků poskytování služeb ve srovnání s prvky spadajícími pod dodání zboží (srov. již výše zmíněný rozsudek ve věci *Levob Verzekeringen* a *OV Bank*, bod 22; výše též zmíněný rozsudek ve spojených věcech *Manfred Bog, CinemaxX Entertainment GmbH, Lothar Lohmeyer a Fleischerei Nier GmbH & Co. KG*, bod 62; či rozsudek ze dne 2. 12. 2010, C-276/09, *Everything Everywhere Ltd.*, bod 26).

Nejvyšší správní soud dospěl na základě hodnocení individuálních okolností případu k závěru, že šlo o poskytnutí služby. V daném případě totiž představovala charakteristický prvek plnění stěžovatele činnost (což je charakteristické pro službu), materiály (charakteristické pro dodání zboží) pak představovaly jen vedlejší prvek. Určujícím smyslem smlouvy totiž nebylo postoupení výchozích materiálů (zde by v takovém případě šlo o plechy, kovové tyče, sloupy apod.), ale tímto smyslem bylo jejich přetvoření, úprava a vytvoření kvalitativně nové věci – smluvním vztahem upravené konstrukce. Vstupní materiál musel být upravován tak, aby odpovídal předaným projektům, podle nichž měl stěžovatel postupovat a přizpůsobit se tak zvláštním přáním objednatele. V daném případě nešlo hovořit o pouhé instalaci či montáži materiálu bez jeho podstatného dotváření, ale rozhodující úlohu zde hrála činnost spočívající v zásadním přetváření vstupních komponentů. Stěžovatel v daném případě prováděl své práce na již existující stavbě, která mu nenáležela a kterou svou činností dotvářel. Tyto okolnosti případu svědčí pro závěr, že činnost stěžovatele představovala charakteristický prvek plnění, a šlo tak o poskytnutí služby. K danému srov. též stanovisko generálního advokáta Paola Mengozziho ze dne 12. 9. 2012 ve věci C-395/11, *BLW Wohn- und Gewerbebau GmbH*, bod 50. a násl., kde byla rozebírána otázka, zda tam posuzované stavební práce představovaly dodání zboží či poskytnutí služby, přičemž generální advokát se přiklonil k závěru o poskytnutí služby.

Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že při hodnocení, zda šlo v daném případě o dodání zboží či poskytnutí služby, byly určující charakteristické prvky posuzovaného plnění. V daném ohledu tak nemohla mít relevanci stěžovatelova úvaha, že objednatel se nestával vlastníkem věci postupně, jak s pokračujícími pracemi přirůstala, ale stal by se jím s ohledem na výhradu vlastnictví jednorázově až plným zaplacením ceny. Otázka, kdy a jak má přejít vlastnické právo, totiž sama o sobě neurčuje, zda v plnění převládají prvky služby nebo dodání zboží. Nad rámec nutného vypořádání námitek lze zmínit, že v podmínkách nynější věci navíc nelze považovat odkaz na výhradu vlastnictví v subdodavatelské smlouvě

za relevantní ani pro otázku přechodu vlastnického práva. Jak totiž vyplývá z rozsudku velkého senátu Nejvyššího soudu ze dne 18. 6. 2003, sp. zn. 35 Odo 124/2003, který překonal dřívější rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 21. 3. 2001, sp. zn. 29 Cdo 1532/99, i přes výhradu vlastnického práva zaniká vlastnické právo k věci (zde: použitý materiál) jejím zapracováním do věci hlavní ve vlastnictví jiného (zde: již existující stavba), jelikož zapracovaná věc přestala být samostatnou věcí v právním smyslu. O tom, že došlo k zapracování materiálu do stavby a nelze jej již vrátit, přitom pojednal jak stěžovatel v civilní žalobě v bodu IV., tak správce daně ve svých rozhodnutích, který k danému dospěl na základě místního šetření. Zdůraznit je však dále třeba, že otázka přechodu vlastnického práva nebyla rozhodná pro nynější případ ani při posuzování uskutečnění zdanitelného plnění; pro tuto otázku bylo rozhodné předání a převzetí díla (k tomu viz dále).

Již samotný závěr, že v dané věci šlo o poskytnutí služby, a nikoli dodání zboží, činí bezpředmětnou stěžovatelovu argumentaci, že v jeho věci nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 13 zákona o dani z přidané hodnoty, dle něhož dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že pokud v daném případě šlo o poskytnutí služby, měl být při posuzování uskutečnění zdanitelného plnění aplikován § 21 odst. 6 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, a nikoli jeho § 21 odst. 7 písm. a), z něhož vycházel jak krajský soud, tak správce daně.

Dle § 21 odst. 6 zmíněného zákona platí, že: *„Při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné*

- a) *dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou platbu, a to tím dnem, který nastane dříve,*
- b) *dnem uvedeným ve smlouvě, ke kterému dochází k převodu práva nebo k poskytnutí práva k využití; pokud je sjednán způsob stanovení ceny a k uvedenému dni není známa její výše, zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné ke dni přijetí platby.“*

Dle § 21 odst. 7 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty: *„V ostatních případech se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části při zdanitelném plnění uskutečněném podle smlouvy o dílo.“*

Vztah § 21 odst. 6 a § 21 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty je možno vnímat jako vztah obecného a zvláštního ustanovení. Zatímco § 21 odst. 6 obecně určuje, kdy se v případě poskytnutí služby považuje zdanitelné plnění za uskutečněné, § 21 odst. 7 reguluje, kdy se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné ve specifických případech. Skutečností, že v případě odst. 7 jde o specifické případy zdanitelných plnění, si všímá i komentářová literatura (Pitner, L., Benda, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem podle právního stavu k 1. 4. 2006*. Olomouc : ANAG. 2. vydání. 2006. s. 95; komentář k § 21 zákona o dani z přidané hodnoty v systému ASPI, text komentáře k 31. 12. 2008). V nynějším případě došlo k poskytnutí služby na základě smlouvy o dílo, bylo proto zcela namístě vycházet z § 21 odst. 7 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, který se týká právě zvláštního případu, kdy se zdanitelné plnění uskutečňuje na základě smlouvy o dílo. Ve vztahu k § 21 odst. 7 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty se přitom finanční ředitelství důkladně zabývalo tím, že

pokračování

došlo k převzetí a předání díla. K tomuto hodnocení se však žádné kasační námitky konkrétně nevztahovaly.

Nejvyšší správní soud tak může shrnout, že pro posouzení uskutečnění zdanitelného plnění bylo na základě výše uvedené argumentace podstatné převzetí a předání díla či jeho dílčí části. Otázka přechodu vlastnického práva, na kterou poukazoval stěžovatel, tak v daném ohledu relevanci neměla.

Co se týče okolností nynějšího případu, základ daně byl zvýšen o částku 4 166 742 Kč (daň 791 681 Kč) v návaznosti na fakturovaná plnění a dále o částku 1 583 155 Kč (daň 300 800 Kč) v návaznosti na plnění, která byla realizována, ale nikdy nebyla fakturována. Dohromady byl oproti údajům z daňového přiznání základ daně zvýšen o 5 749 897 Kč a daňová povinnost o 1 092 481 Kč. Ke zmíněné částce 4 166 742 Kč správce dospěl na základě součtu fakturovaných plnění v daňovém dokladu č. 082/109 (znějícím na částku 1 877 937 Kč bez daně z přidané hodnoty) a v daňovém dokladu č. 082/141 Kč (znějícím na částku 2 288 805 Kč bez daně z přidané hodnoty).

Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli v námitce, že v souhrnné fakturované částce 4 166 742 Kč byly kabiny mistrů nesprávně uvedeny dvakrát. V daňovém dokladu č. 082/109 znějícím na částku 1 877 937 Kč byla zahrnuta i částka 569 900 Kč týkající se tyčové oceli v kabině mistrů dle výkresu 2467 – OCK – 13. V daňovém dokladu č. 082/141 znějícím na částku 2 288 805 Kč byla zahrnuta částka 809 803 Kč za kabinu mistrů dle výkresu 2467 – OCK – 13. V rámci fakturované částky 809 803 Kč za kabinu mistrů byla uvedena i částka 653 000 Kč za tyčovou ocel (vedle tyčové oceli zde byly uvedeny i částky za plechy a lemování okrajů). Z cenové nabídky v návaznosti na objednávku na další práce nad rámec již uzavřených smluv o dílo bylo patrné, že celková cena za kabiny mistrů dle výkresu 2467 – OCK – 13 činila 809 803 Kč, přičemž na tyčovou ocel z této částky připadalo 653 000 Kč. Z uvedeného Nejvyššího správního soudu vyplynulo, že cena za práce na kabině mistrů byla sjednána na 809 803 Kč, fakturováno však bylo o 569 900 Kč více. Dále ze spisového materiálu vyplynulo (z tabulky v příloze 5 stěžovatelovy odpovědi ze dne 18. 8. 2010 na výzvu správce daně), že k daňovému dokladu č. 082/109 neměly být přiřazeny žádné práce na kabině mistrů.

Na základě skutečnosti, že z podkladů předaných stěžovatelem, jejichž celková hodnověrnost nebyla správcem daně nikdy zpochybňována a z nichž se naopak v daňovém řízení vycházelo, vyplynulo, že sjednaná částka za kabiny mistrů měla činit 809 803 Kč, fakturováno však bylo o 569 900 Kč více. Přitom výše zmíněná příloha 5 stěžovatelovy odpovědi, která má návaznost na stavební deníky, vypovídá o tom, že k daňovému dokladu č. 082/109 neměly být přiřazeny žádné práce na kabině mistrů, což se však stalo, když v tomto dokladu bylo na tyčovou ocel ke kabinám mistrů fakturováno 569 900 Kč. Ze spisového materiálu nelze dále dovodit, že bylo tyčové oceli na kabinu mistrů použito více, než bylo v objednávce sjednáno. Ostatně lze soudit, že množství oceli bylo dáno právě výkresem 2467 – OCK – 13 a rozdíl ve výši 8 200 kg oceli na konstrukci, která dle objednávky měla mít 9 400 kg, je značný. Z těchto důvodů dospěl zdejší soud k závěru, že částka 569 900 Kč na tyčovou ocel na kabině mistrů byla v daňových dokladech uvedena duplicitně, přičemž tento duplicitní rozsah neodpovídal uskutečněnému plnění. K částce

569 900 Kč bylo připočteno související dopravné a zařízení na stavbě ve výši 1 % z dané částky (tj. 5 699 Kč). Celkem měl být základ daně o 575 599 Kč nižší, než jak byl stanoven finančními orgány. Nejvyšší správní soud se tak neztotožnil s krajským soudem v hodnocení, že u fakturovaných částek bylo možno bezvýhradně vyjít z částek, které stěžovatel v daňových dokladech požadoval k úhradě. Bylo totiž nutno zohlednit duplicitní zanesení částky související s kabinou mistrů, na což stěžovatel značně obecně poukázal v žalobě, ale což posléze ve vztahu ke kabinám mistrů konkretizoval v doplnění žaloby ze dne 15. 8. 2011, byť poněkud nepřesným způsobem.

Nejvyšší správní soud se ovšem neztotožnil s námitkami vztahujícími se ke zvýšení základu o částku 1 583 155 Kč, která dle správce daně a krajského soudu představovala objem uskutečněných prací, jež však nebyly nikdy fakturovány.

V dané souvislosti stěžovatel v první řadě namítl nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, kterou spatřoval v tom, že krajský dle jeho názoru blíže neodůvodnil, proč ve vztahu k částce 1 583 155 Kč vycházel ze stěžovatelovy civilní žaloby, v níž právě tato částka měla představovat bezdůvodné obohacení v návaznosti na provedené, ale nevyfakturované práce. Nejvyšší správní soud se s námitkou nepřezkoumatelnosti neztotožnil. Krajský soud vyšel z toho, že v průběhu daňového řízení bylo zjištěno provedení nevyfakturovaných prací. Při určení hodnoty tohoto plnění vyšel krajský soud z jeho ocenění, které se výslovně týkalo již realizovaného, ale nevyfakturovaného plnění a k němuž dospěl sám stěžovatel ve zmíněné civilní žalobě. V této žalobě stěžovatel vycházel z dohodnuté ceny v příslušných smluvních ujednáních mezi ním a CBPS, s. r. o. Tato částka přitom má odraz i v dalších částech spisového materiálu. V daném případě tak odkaz na stěžovatelovu civilní žalobu, z níž je patrný způsob určení dané částky, byl dostatečně srozumitelný ve vztahu k tomu, co daná částka měla obsahovat. Vše za situace, kdy i z dalších stěžovatelem předložených podkladů založených ve spise je patrné, čeho přesně se daná částka týká.

Dále zdejší soud nepřisvědčil ani námitce, v jejímž rámci stěžovatel tvrdil, že hodnota uskutečněného, ale nevyfakturovaného plnění byla 28 036 Kč, a nikoli 1 583 155 Kč, z čehož vycházel správce daně i krajský soud. O rozsahu realizovaného plnění, které nebylo fakturováno, svědčí doklady, které stěžovatel v daňovém řízení předložil. K odpovědi ze dne 18. 8. 2010, evidované pod č. j. 216856/10, již stěžovatel reagoval na výzvu správce daně ze dne 6. 8. 2010, č. j. 208538/10/077930301266, byl v příloze 5 předložen soupis prací. Z tohoto soupisu je patrné, jaké práce byly provedeny, ale nebyly fakturovány (patří sem např. oplechování pomocí trapézových plechů nad halou a na zastřešení haly, lemování a výměny kolem prostupů v trapézovém plechu, zhotovení ocelové konstrukce terasy, montáž atikových sloupků, nátěry ocelových konstrukcí, montáž zábradlí u schodiště). Zároveň byly předloženy stavební deníky, v nichž zaznamenané vykonané práce korespondují se zmíněnými soupisy. Správci daně bylo rovněž poskytnuto ocenění těchto prací, což představovalo částku, kterou měl stěžovatel jako úplatu obdržet za uskutečněné plnění (srov. § 36 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vycházející z čl. 73 směrnice 2006/112/ES). Ocenění prací bylo provedeno v návaznosti na ceny stanovené:

- ve smlouvě o dílo C 3665/PSV/2008/450 23 221/Ocelové konstrukce a zejména v její příloze, kterou tvoří cenová nabídka včetně položkového rozpočtu,

pokračování

- ve smlouvě o dílo C 3665/PSV/2008/450 23 221 na zámečnické konstrukce a zejména v její příloze, kterou rovněž tvoří cenová nabídka včetně položkového rozpočtu,
- v objednávkách ze strany CBPS, s. r. o., na další práce nad rámec zmíněných smluv, k nimž byla opět přiložena cenová nabídka včetně položkového rozpočtu (tyto objednávky mají odraz v dodatku č. 1 ke smlouvě o dílo na ocelové konstrukce, text tohoto dodatku je rovněž součástí spisového materiálu, na rozdíl od objednávek, z nichž vychází, však není podepsán za CBPS, s. r. o., ale podepsán je jen za stěžovatele).

Zmíněné ocenění provedených, ale nevyfakturovaných prací pak ve výsledku činí právě 1 583 155 Kč. Dané částce potom přesně odpovídá částka, která byla uvedena v civilní žalobě, na kterou poukazoval krajský soud. Ve spise je též založeno trestní oznámení podané ze strany stěžovatele, v němž se uvádí, že na stavbu bylo dodáno plnění ve finančním vyjádření 1 883 954 Kč (1 583 155 Kč + 19 % z této částky jako daň z přidané hodnoty), které nebylo fakturováno. Rovněž není bez zajímavosti, že sám stěžovatel v odpovědi ze dne 18. 8. 2010 na výzvu správce daně č. j. 208538/10/077930301266 uvedl, že daň ze základu daně ve výši 1 583 155 Kč nebyla přiznána ani zaplacená z toho důvodu, že s ohledem na odstoupení od smlouvy měl stěžovatel za to, že nedošlo k předání a převzetí díla. Nejvyšší správní soud tak může konstatovat, že stěžovatel ve zmíněné odpovědi nerozporoval, že by dílo bylo v předmětné částce provedeno, rozporoval jen jeho předání a převzetí.

Za takové situace se Nejvyšší správní soud ztotožnil s hodnocením krajského soudu, že tvrzení o tom, že realizovány, ale nevyfakturovány byly jen práce v hodnotě 28 036 Kč, je účelové. K takovému závěru bylo možno dospět na základě vzájemně provázaných soupisů provedených prací se stavebními deníky, smlouvami a objednávkami dokládajících realizaci plnění v ceně 1 583 155 Kč. To je podporováno i obsahem civilní žaloby a trestního oznámení, které podal stěžovatel. V porovnání s právě zmíněným nemůže tvrzení o pracích jen v hodnotě 28 036 Kč obstát. Nutno ještě poznamenat, že realizovaného, ale nevyfakturovaného plnění ve v částce 1 583 155 Kč se nijak nedotkla skutečnost, že práce na kabině mistrů byly účtovány dvakrát. Kabiny mistrů nebyly v soupisu provedených, ale nevyfakturovaných prací uvedeny, nebyly uvedeny ani v ocenění těchto prací.

Zdejší soud se neztotožnil ani s námitkou vztahující se k § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Dle tohoto ustanovení *„plátce může opravit výši daně při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění.“* Stěžovatel argumentoval tím, že od smlouvy o dílo odstoupil a že takový případ lze podřadit pod pojem „zrušení zdanitelného plnění“. Nejvyšší správní soud konstatuje, že citované ustanovení je možné aplikovat i na případy odstoupení od smlouvy, pokud tomu odpovídají okolnosti případu. Nelze však připustit závěr, že na základě jakéhokoli odstoupení od smlouvy lze bez dalšího uplatnit § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Je totiž myslitelné, že z nejrůznějších důvodů nebude možno již poskytnuté zdanitelné plnění navrátit zpět jeho poskytovateli, i když dojde k odstoupení od smlouvy.

V minulosti se např. Nejvyšší správní soud zabýval případem, kdy přijaté zdanitelné plnění nebylo možno po odstoupení od smlouvy vrátit zpět, jelikož v mezidobí došlo k jeho přeprodeji jinému subjektu. V takovém případě zdejší soud dospěl k závěru, že odstoupení

od původní smlouvy samo o sobě zrušení zdanitelného plnění neznamenal. K danému srov. rozsudek ze dne 14. 2. 2008, č. j. 9 Afs 133/2007 – 91, dostupný z www.nssoud.cz stejně jako další zde citovaná rozhodnutí zdejšího soudu. Zmíněný rozsudek se sice zabýval dnes již neúčinným zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, nicméně vzhledem k tomu, že jeho relevantní § 15 odst. 1 písm. a) je prakticky totožný s § 42 odst. 1 písm. a) nyní účinného zákona o dani z přidané hodnoty, lze na daný rozsudek poukázat i v nynější věci.

V případě stěžovatele bylo zjištěno, že poskytnuté zdanitelné plnění ve formě ocelových a zámečnických konstrukcí bylo zabudováno do stavby náležející UMDASCH Shop – Concept, spol. s r. o., který tuto stavbu využíval ke své ekonomické činnosti. Z důvodu, že předmětné konstrukce byly zabudovány do stavby, která není ve vlastnictví stěžovatele a jejíž součástí se staly, nebylo možno je vrátit. Na tuto skutečnost poukázal též krajský soud při závěru, že aplikace § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty nebyla namístě. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud bez nejmenších výhrad ztotožnil. Ostatně o tom, že došlo k zapracování materiálu do stavby a nelze jej již vrátit, pojednal také sám stěžovatel ve své civilní žalobě v bodu IV.

Ve vztahu k námitce v doplnění kasační stížnosti, která poukazovala na čl. 72 směrnice 2006/112/ES, který definuje pojem „obvyklá cena“, a tvrzení stěžovatele, že při určení ceny zdanitelného plnění měl být pořízen znalecký posudek, Nejvyššímu správnímu soudu nezbyvá než konstatovat, že jde o nepřijatelné námitky dle § 104 odst. 4 s. ř. s., jelikož nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem, ačkoli tomu nic nebránilo.

V. Závěr a náklady řízení

Nejvyšší správní soud shledal jednu kasační námitku důvodnou, když dospěl k závěru, že základ daně měl být stanoven o 575 599 Kč nižší, než jak byl stanoven finančními orgány, a to v návaznosti na chybné dvojí fakturování tyčové oceli na kabinách mistrů. Ostatní kasační námitky nebyly důvodné, nicméně i důvodnost jedné námitky vedla k nutnosti zrušit napadený rozsudek krajského soudu. Zdejší soud přitom shledal, že pro zrušení napadeného rozhodnutí finančního ředitelství byly podmínky již před krajským soudem, s využitím § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. proto zrušil rozhodnutí finančního ředitelství. Dle § 78 odst. 4 s. ř. s. pak Nejvyšší správní soud vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, který v návaznosti na zde vyslovený právní názor zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) změní odvoláním napadené rozhodnutí. Jakkoli nebylo zrušení rozhodnutí finančního ředitelství ze strany stěžovatele navrhováno, je nutno konstatovat, že k tomuto postupu může zdejší soud přistoupit i bez návrhu, shledá-li, že jsou pro to zákonné podmínky (k tomu srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 11. 1. 2012, č. j. 2 Afs 68/2011 - 212).

O věci Nejvyšší správní soud rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského 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 před krajským soudem (§ 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

pokračování

vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel naopak ve věci úspěch měl, proto mu dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., náleží náhrada nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 7 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve správním soudnictví proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 2 000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč). Dále jsou náklady řízení tvořeny částkou 8 712 Kč, kterou tvoří odměna advokáta, náhrada hotových výdajů a daň z přidané hodnoty.

Mezi úkony, za které zástupci stěžovatele náleží odměna a za něž stěžovateli od žalovaného náleží náhrada, spadají v řízení před krajským soudem dva úkony právní služby (podání žaloby a její doplnění v podání nazvaném „vyjádření k vyjádření Finančního ředitelství v Českých Budějovicích“) a v řízení o kasační stížnosti jeden úkon právní služby (podání kasační stížnosti). Ve všech případech jde o písemné podání nebo návrh ve věci samé, jakožto úkon právní služby dle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „advokátní tarif“). Nejvyšší správní soud vycházel ze znění advokátní tarifu účinného do 31. 12. 2012, jelikož všechny úkony právní služby byly poskytnuty do tohoto data (viz čl. II vyhlášky č. 486/2012 Sb., kterou byl advokátní tarif měněn). Za každý z úkonů právní služby náleží zástupci stěžovatele odměna ve výši 2 100 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu], která se u každého úkonu zvyšuje o částku 300 Kč, která představuje náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Na odměně advokáta a náhradě hotových výdajů tedy zástupci stěžovatele náleží částka 7 200 Kč ($3 \times 2\,400$ Kč), jež se dle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o daň z přidané hodnoty ve výši 1 512 Kč [21 % z částky 7 200 Kč v souladu s § 47 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty v aktuálním znění], dohromady tedy 8 712 Kč.

Společně se soudními poplatky tak žalovaný na náhradě nákladů řízení stěžovateli zaplatí 15 712 Kč (8 712 Kč + 7 000 Kč).

Na úplný závěr Nejvyšší správní soud poznamenává, že doplnění kasační stížnosti ze dne 25. 4. 2012 nepovažoval za *důvodně* vynaložený náklad řízení ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., jelikož zástupci stěžovatele nic nebránilo v tom, aby jeho obsah pojal již do samotné kasační stížnosti. Nebylo proto důvodu, aby takový náklad šel k tíži žalovaného, když nemusel být ani vynaložen, pokud by obsah doplnění byl vtělen již do kasační stížnosti. Doplnění žaloby zdejší soud naopak považoval za *důvodně* vynaložený náklad, jelikož v něm bylo s právní argumentací poukázáno mj. na dohodu uzavřenou až po podání žaloby, což pochopitelně obsahem žaloby být nemohlo.

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

V Brně dne 18. září 2013

JUDr. Radan Malík
předseda senátu

