

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **HOFFMANN spol. s r. o. Chrudim**, se sídlem Štěpánkova 97, Chrudim, zastoupeného Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 9. 2008, čj. 8356/08-1300-607589, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 1. 2011, čj. 31 Af 54/2010 - 117,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**
II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

1. Rozhodnutím ze dne 11. 9. 2008, čj. 8356/08-1300-607589, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Chrudimi ze dne

30. 5. 2008, čj. 81005/08/233912/2901, čj. 81011/08/233912/2901 a čj. 81014/08/233912/2901, kterými správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období července roku 2005 ve výši 11 400 Kč, listopadu roku 2005 ve výši 11 400 Kč a prosince roku 2005 ve výši 11 400 Kč.

II.

2. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který rozsudkem ze dne 16. 10. 2009, čj. 31 Ca 210/2008 - 31, zrušil rozhodnutí žalovaného, jemuž vrátil věc k dalšímu řízení.

3. Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 24. 3. 2010, čj. 8 Afs 7/2010 - 70, zrušil rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení. S odkazem na závěry vyjádřené v rozhodnutích ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46, č. 1983/2010 Sb. NSS, a ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52, č. 2000/2010 Sb. NSS, tento soud uzavřel, že krajský soud nesprávně posoudil běh prekluzívní lhůty pro doměření daně.

4. Krajský soud poté zamítl žalobu rozsudkem ze dne 13. 1. 2011, čj. 31 Af 54/2010 - 117.

5. Vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, krajský soud neshledal důvodnou námitku poukazující na nezákonné zahájení daňové kontroly. Uzavřel, že správce daně přerušil tímto úkonem běh prekluzívní lhůty pro vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). V posuzované věci byla daňová kontrola zahájena dne 11. 9. 2006, od konce roku 2006 proto běžela nová tříletá lhůta pro doměření daně. Daň za předmětná zdaňovací období byla pravomocně doměřena ke dni 12. 9. 2009, tedy před uplynutím prekluzívní lhůty. Krajský soud podotkl, že při vyslovení uvedeného závěru nemohl přihlížet k dalším námitkám odkazujícím na novou judikaturu Ústavního soudu.

6. Dále krajský soud nepřisvědčil námitce týkající se zdanitelného plnění fakturovaného na základě smlouvy o užití architektonického návrhu (dále také „Smlouva“). Neztotožnil se přitom s názorem žalobce, že tento návrh se následně stal nedílnou součástí dodávky rodinného domu.

7. Podle krajského soudu žalobce jako poskytovatel udělil druhému účastníku Smlouvy, tj. nabyvateli, souhlas s užitím architektonického návrhu k výstavbě rodinného domu. Současně bylo ujednáno, že pokud nabyvatel k výstavbě 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 díla.

8. Žalobce jako výlučný vlastník autorských práv k veškeré projektové dokumentaci rodinného domu tedy podle krajského soudu nabídl nabyvateli určité finanční zvýhodnění, spočívající ve výši ceny za užití architektonického návrhu, a to za splnění přesně vymezené podmínky. Projev vůle obou účastníků Smlouvy spočíval v nabídce finanční kompenzace. Žalobce se zavázal poskytnout nabyvateli určité finanční zvýhodnění za předpokladu,

že ten využije dalších služeb nabízených žalobcem. Ze Smlouvy krajský soud rovněž dovodil, že v případě, že nabyvatel další služby nevyužije, nebude mu finanční zvýhodnění poskytnuto. Krajský soud doplnil, že v projednávané věci posuzoval správce daně ty případy, kdy nabyvatel podmínku stanovenou ve Smlouvě splnil a finanční kompenzace mu tudíž byla poskytnuta.

9. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že se v daném případě jednalo o dvě samostatná smluvní ujednání, která netvořila nedělitelný celek. Tento názor podle krajského soudu nevyvrací ani žalobcem uváděná judikatura Soudního dvora, který v předmětných rozhodnutích neřešil situaci, jež by byla právně srovnatelná s projednávanou situací. Nabyvatel ze Smlouvy měl bezesporu na výběr, zda technologii VELOX využije, či nikoliv. 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 musela mít vazbu na samotnou realizaci výstavby rodinného domu. Případný zájem nabyvatele o technologii VELOX, znamenající pro žalobce obchodní výhodu, by byl ohodnocen určitou finanční kompenzací.

10. Krajský soud proto přisvědčil žalovanému, že daný obchodní případ je nutno z pohledu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), posuzovat jako dvě samostatná zdanitelná plnění podléhající jednak základní sazbě daně a jednak sazbě daně snížené. Tento závěr podle krajského soudu potvrzuje i postup žalobce při fakturování těchto služeb, kdy souhlas k užití architektonického návrhu fakturoval samostatně se základní sazbou daně. Jednání žalobce podle krajského soudu neodpovídalo žalobní námitce, že se jedná o plnění vedlejší, jež musí být součástí plnění hlavního.

11. Krajský soud také konstatoval, že aplikace jednotlivých ustanovení zákona o DPH nebyla v rozporu se Šestou směrnicí Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) (dále jen „šestá směrnice“). Plnění žalobce na základě Smlouvy totiž nelze považovat za plnění vedlejší. Krajský soud proto neshledal důvodným ani návrh žalobce na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru.

12. Odkazoval-li žalobce na dodatky ke Smlouvě, krajský soud uvedl, že dodatky nebyly obsahem správního spisu, což vyplynulo i z vyjádření žalovaného k žalobě. Ze správního spisu je podle krajského soudu rovněž patrno, že žalobce tyto dodatky správci daně nejen nepředložil, ale ani se o jejich existenci nezmínil, třebaže byl ke splnění důkazní povinnosti podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní vyzván výzvou ze dne 20. 11. 2007. Správce daně proto podle krajského soudu postupoval v souladu se zásadami daňového řízení a jeho postupu nelze nic vytknout. Krajský soud doplnil, že pokud měl žalobce za to, že v žalobě zmiňované dodatky ke Smlouvě by mohly být pro daňové řízení významné, měl na podanou výzvu reagovat jejich předložením. Pokud tak neučinil, nelze tento nedostatek přičíst k tíži správce daně.

III.

13. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

14. Stěžovatel namítl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 7/2010 - 70 nemohl zohlednit názorový posun Ústavního soudu v usnesení ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10. Uvedl, že již z toho, že bylo rozhodnuto usnesením, je zřejmé, že Ústavní soud nepopřel názory uvedené v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, neboť by jinak musel věc předložit plénu Ústavního soudu. Na posuzovanou situaci nedopadá usnesení sp. zn. I. ÚS 378/10, nýbrž nález sp. zn. I. ÚS 1835/07. Pokud se krajský soud nezabýval podáními stěžovatele ze dne 3. 1. 2011, dne 4. 1. 2011 a dne 10. 1. 2011, a jen stručně uvedl, že nemohl přihlížet k dalším námitkám odkazujícím na novou judikaturu Ústavního soudu, konkrétně usnesení sp. zn. I. ÚS 378/10, je jeho rozsudek v této části nepřezkoumatelný.

15. Dále stěžovatel uvedl, že z dodatků ke Smlouvě vyplývá, že nabyvatel může k výstavbě rodinného domu, projektovaného dle architektonického návrhu, využít technologie VELOX na základě smlouvy o dílo, uzavřené s poskytovatelem. Pro tento případ nabyvatel a poskytovatel souhlasí se zrušením Smlouvy a s vrácením architektonického návrhu (projektové dokumentace) poskytovateli, přičemž architektonický návrh se poté stane nedílnou součástí dodávky rodinného domu na základě smlouvy o dílo. V takovém případě zaplacená cena za užití architektonického návrhu bude poskytovatelem dobropisována a vrácena nabyvateli, nebude-li započtena na cenu za dílo – dodávku technologie VELOX. Došlo-li tedy ke zrušení a vrácení celého zdanitelného plnění – užití architektonického návrhu – v těch případech, kdy se nabyvatel rozhodl využít technologie VELOX, stal se architektonický návrh následně nedílnou součástí dodávky rodinného domu, přičemž byl dán důvod k opravě základu a výše daně, resp. k vrácení celé zaplacené částky.

16. Stěžovatel rovněž namítl, že se krajský soud v rozporu s právním názorem vyjádřeným v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2008, čj. 2 Afs 64/2008 - 153, ze dne 31. 10. 2008, čj. 2 Afs 70/2008 - 127, a ze dne 26. 11. 2008, čj. 2 Afs 81/2008 - 122, nezabýval dodatky ke Smlouvě, přestože jejich smyslem bylo ozřejmit skutečnosti rozhodné k datu vydání žalobou napadených rozhodnutím. Jeho rozsudek je proto v této části nepřezkoumatelný.

17. Hodnotil-li krajský soud projev vůle účastníků bez přihlédnutí k dodatkům ke Smlouvě, dospěl k nesprávnému závěru o nabídce finančního zvýhodnění bez vlivu na daň z přidané hodnoty. Podle dodatků ke Smlouvě přitom stěžovatel mohl ve smyslu § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2011 cenu zaplacenou za užití architektonického návrhu dobropisovat a vrátit zpět nabyvateli, nebyla-li započtena na cenu za dodávku technologie VELOX. O finanční kompenzaci se podle stěžovatele jedná tehdy, lze-li snížení ceny přiřadit ke konkrétnímu zdanitelnému plnění. V tomto směru stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2007, čj. 1 Afs 48/2004 - 92. I v této části považoval stěžovatel napadený rozsudek za nepřezkoumatelný.

18. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem, že aplikace jednotlivých ustanovení zákona o DPH nebyla v rozporu s šestou směrnicí, neboť plnění stěžovatele na základě Smlouvy nelze považovat za plnění vedlejší. Uvedl, že původní oddělená fakturace

architektonického návrhu nevylučuje, aby se jednalo o plnění vedlejší k hlavnímu plnění. Podle judikatury Soudního dvora je služba považována za doplňkovou vůči službě hlavní, jestliže neznamená pro zákazníka cíl sama o sobě, ale znamená kvalitnější využití služby hlavní. Krajský soud se těmito skutečnostmi nezabýval, a proto je podle stěžovatele napadený rozsudek nepřezkoumatelný i v této části.

19. Konečně stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud přerušil řízení a rozhodl o položení předběžné otázky Soudnímu dvoru.

IV.

20. Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

21. Měl za to, že na základě 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. Poskytnutí služby je předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. K uskutečnění zdanitelného plnění došlo dle § 21 odst. 6 písm. b) zákona o DPH. Zdanitelné plnění se uskutečnilo a daň v základní sazbě byla odvedena. Někteří zákazníci se pro nabízenou technologii výstavby nerozhodli. Naopak jiní zákazníci se rozhodli využít dalších služeb stěžovatele spočívajících v dodání a montáži domu technologií VELOX. V tomto případě se jednalo o poskytnutí jiné služby podle § 14 odst. 1 zákona o DPH. Tato služba na rozdíl od převodu práv podléhala dani z přidané hodnoty ve snížené sazbě. Se zákazníkem byla uzavřena smlouva o dílo a zdanitelné plnění se uskutečnilo ve smyslu § 21 odst. 7 písm. a) zákona o DPH. V takovém případě byla částka uhrazená za souhlas s užitím architektonického návrhu započtena do celkového díla, byl vystaven dobropis na doklad v základní sazbě daně a vše bylo zdaněno ve snížené sazbě. Zákazníkům však byla poskytnuta dvě zdanitelná plnění v různých sazbách daně.

22. Podle žalovaného se v posuzované věci nejedná o případ uvedený v § 42 odst. 3 zákona o DPH, neboť nedošlo k vrácení platby, ze které byla povinně odvedena daň, z důvodu neuskutečnění zdanitelného plnění. Rovněž se ve smyslu § 42 odst. 1 písm. c) zákona o DPH nemohlo jednat o plnění podléhající spotřební dani. Nešlo ani o snížení základu daně na základě sjednaných podmínek u zdanitelného plnění, ke kterému dojde po datu uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 42 odst. 1 zákona o DPH. Stěžovatel podle žalovaného nabyl dojmu, že pro snížení daně splnil podmínku stanovenou v § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, tj. zrušení nebo vrácení celého či části zdanitelného plnění.

23. Dle žalovaného však došlo pouze k finanční kompenzaci, kdy 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 s užitím architektonického návrhu byla snížena na nulu, cena byla přesně stanovena. K vrácení či zrušení zdanitelného plnění nedošlo. Ve prospěch zákazníka byly poskytnuty dvě rozdílné služby s rozdílnou sazbou daně. Souhlas k užití architektonického návrhu byl poskytnut, návrh byl posléze zákazníkem využit k postavení jeho domu. Stěžovatel nedodával kompletní stavbu na klíč, nýbrž pouze technologii VELOX, a to včetně montáže. Pro tuto montáž zákazník poskytl architektonický návrh (projektovou dokumentaci), ohledně kterého měl řádně udělen souhlas k využití. Následně byl zákazník oprávněn poskytnout tento architektonický návrh k dostavbě svého domu i jiné stavební firmě, případně si dům podle tohoto návrhu

dostavět vlastními silami. Podmínky stanovené v § 42 zákona o DPH tedy nebyly splněny a daňová povinnost byla snížena neoprávněně.

24. K odkazům uvedeným na str. 5 a 6 doplnění kasační stížnosti žalovaný uvedl, že v předmětné věci jde o zdaňovací období červenec, listopad a prosinec roku 2005 a nemá tedy smysl odkazovat na novelizaci zákona o DPH k 1. 4. 2011. Žalovaný se rovněž nedomnívá, že by bylo v posuzovaném případě třeba předložit Soudnímu dvoru k posouzení předběžnou otázku.

V.

25. Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

26. Kasační stížnost není důvodná.

27. Nejvyšší správní soud především zdůrazňuje, že se nemohl zabývat námitkou tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku spočívající v nevypořádání se s obsahem podání, v nichž stěžovatel poukazoval na údajný názorový posun Ústavního soudu v nazírání otázky ústavnosti zahájení daňové kontroly, plynoucí podle stěžovatele z usnesení Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 378/10. Pro úplnost přitom na tomto místě zdejší soud podotýká, že ačkoli stěžovatel formálně podřazuje svou námitku stížnímu důvodu v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., podstatou jeho námitky je nesouhlas s právním názorem krajského soudu stran zákonnosti (resp. ústavnosti) zahájení daňové kontroly za předmětná zdaňovací období a jeho námitku je tak třeba podřadit § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

28. Krajský soud v napadeném rozsudku, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku čj. 8 Afs 7/2010 - 70, neshledal námitku poukazující na nezákonné zahájení daňové kontroly důvodnou (srov. body 3 a 5 odůvodnění tohoto rozsudku).

29. Je třeba připomenout, že zruší-li Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, zaváže jej podle § 110 odst. 3 s. ř. s. svým právním názorem. Závazným právním názorem se podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozumí ve zrušujícím rozsudku vyjádřený závěr o výkladu a aplikaci práva, jež bylo nebo mělo být užito v rozhodované věci a jímž se soud zabýval vzhledem ke kasačním námitkám, příp. nad jejich rámec podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. Oprávnění účastníků řízení napadnout nové rozhodnutí krajského soudu je omezeno § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS).

30. Aplikací naposledy uvedeného ustanovení se opakovaně zabýval i Ústavní soud. V nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05(dostupném na http://nalus.usoud.cz), zdůraznil, že předmětné ustanovení zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již vyslovil právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Uvedený závěr respektuje i ustálená rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu, podle níž § 104 odst.

3 písm. a) s. ř. s. obecně vyjadřuje nepřípustnost kasačních stížností směřujících proti rozhodnutím soudu vydaným po předchozím zrušení jejich původních rozhodnutí Nejvyšším správním soudem. Zásada je prolomena jen v případech, kdy je namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozhodnutí (srov. shora zmiňované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. 2365/2011 Sb. NSS).

31. Dovodil-li Nejvyšší správní soud z vysloveného obecného principu ve své rozhodovací praxi výjimky, respektovaly dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu, resp. odrážely situace, kdy by odmítnutí kasační stížnosti za určitého procesního stavu znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. V usnesení rozšířeného senátu č. 2365/2011 Sb. NSS přitom Nejvyšší správní soud uzavřel, že výjimky ze zákazu je nutno vnímat v kontextu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., tedy tak, že námitky opakované kasační stížnosti se musí pohybovat v rámci již vysloveného právního názoru či pokynu, tj. v mezích závěrů Nejvyššího správního soudu, které v dané věci vyslovil, anebo musí směřovat k právní otázce v první kasační stížnosti neřešené proto, že – zejména pro vadný procesní postup nebo vadu obsahu rozhodnutí krajského soudu – řešena být nemohla. Pokud by se ovšem mimo tyto výjimky připustil stav, že v opakovaných kasačních stížnostech účastníci mohou měnit jejich rozsah a důvody mimo rámec předchozího závazného právního názoru či pokynu, zákaz opakovaného projednání věci kasačním soudem by se tím popřel.

32. Výjimkami ze zákazu opětovné kasační stížnosti se Nejvyšší správní soud dále zabýval mj. v usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS. Podle něj je Nejvyšší správní soud v řízení o opětovné kasační stížnosti vázán závazným právním názorem, který sám v téže věci vyslovil v předchozím zrušujícím rozsudku. Přípustnost opětovné kasační stížnosti je totiž omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v téže věci dosud nevyřešil. Tato vázanost právním názorem je podle rozšířeného senátu prolomena v případě změny skutkových zjištění či právních poměrů nebo dojde-li k podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen respektovat v novém rozhodnutí. Takový případ nastane např. tehdy, uváží-li v mezidobí mezi prvním zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu a jeho rozhodováním v téže věci o opětovné kasační stížnosti o rozhodné právní otázce jinak Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Evropský soudní dvůr, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v řízení podle § 17 s. ř. s. nebo plénum či kolegium ve stanovisku přijatém podle § 19 s. ř. s.

33. Z výše uvedeného lze dovodit závěr, že případná podstatná změna judikatury Ústavního soudu v otázce ústavnosti zahájení daňové kontroly může za určitých okolností založit přípustnost kasační stížnosti, resp. přípustnost konkrétní stížní námitky, jejímž obsahem je nesouhlas s právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku podle § 110 odst. 1 a 3 s. ř. s.

34. O takovou situaci se však v posuzované věci nejedná. Sám stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že usnesením Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 378/10, kterým pro zjevnou neopodstatněnost odmítl ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu č. 2000/2010 Sb. NSS (právní názor vyjádřený v tomto rozsudku přitom Nejvyšší správní

soud respektoval i v předcházejícím rozsudku vydaném v této věci – srov. bod 3 odůvodnění tohoto rozsudku), se Ústavní soud neodklonil od názorů uvedených v jeho nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Namítá-li pak stěžovatel, že na posuzovanou situaci nedopadá usnesení Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 378/10, nýbrž jeho nález vydaný pod sp. zn. I. ÚS 1835/07, sám popírá naplnění výjimky z pravidla zakotveného v § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. ve shora naznačeném smyslu.

35. S právním názorem vyjádřeným v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se totiž Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 8 Afs 7/2010 - 70 vypořádal a vyčerpávajícím způsobem zdůvodnil, proč není v dané věci udržitelný. Za situace, kdy usnesením ze dne 8. 12. 2010, sp. zn. IV. ÚS 36/10, Ústavní soud pro zjevnou neopodstatněnost odmítl ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu č. 1983/2010 Sb. NSS, o něž se zdejší soud při vydání rozsudku čj. 8 Afs 7/2010 - 70 opřel, nemohl se Nejvyšší správní soud se zřetelem k § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. předmětnou stížní námitkou dále zabývat. Pouze na okraj proto Nejvyšší správní soud podotýká, že svůj právní názor v řadě dalších rozhodnutí zopakoval a jedná se tak o jeho zcela ustálenou judikaturu (nejnověji např. v rozsudku ze dne 21. 9. 2011, čj. 9 Afs 4/2011 - 96). Tento právní názor přitom aproboval i Ústavní soud (srov. stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, http://nalus.usoud.cz).

36. Stěžovatel dále namítl, že se krajský soud v rozporu s právním názorem vyjádřeným v dosavadní rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu nezabýval dodatky ke Smlouvě, přestože jejich smyslem bylo jen ozřejmit skutečnosti rozhodné k datu vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

37. Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vychází soud při přezkoumání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Podle § 77 odst. 2 s. ř. s. může soud v rámci dokazování zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.

38. Nejvyšší správní soud se ve své rozhodovací praxi opakovaně vyjadřoval k problematice vztahu principu tzv. plné jurisdikce a s ním spojeného nebezpečí obstrukcí daňového subjektu v řízení před správními soudy vedených úmyslem zabránit doměření daně v prekluzívní lhůtě. Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009 - 91, č. 1906/2009 Sb. NSS, je třeba vždy nalézat rozumnou rovnováhu zohledňující zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné a zamezující zjevným obstrukcím ze strany daňového subjektu na straně druhé. Nově navržené důkazy je proto třeba provést v řízení před krajským soudem tehdy, pokud (i.) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a (ii.) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to např. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.). Tento právní názor zdejší soud následně převzal i v dalších rozhodnutích (rozsudek ze dne 19. 5. 2011, čj. 5 Afs 22/2010 - 95, ze dne

22. 3. 2011, čj. 2 Afs 73/2010 - 125, či ze dne 21. 12. 2010, čj. 2 Afs 74/2010 - 135, www.nssoud.cz).

39. O výše popsaný případ se však v předmětné věci nejednalo. Stěžovatel totiž měl příležitost navrhnout provedení v žalobě navrhovaných důkazních prostředků již v průběhu daňového řízení. Z obsahu správního spisu přitom nevyplývá, že by mu v uplatnění návrhu bránily jakékoliv překážky; nic takového ostatně v žalobě ani v kasační stížnosti stěžovatel netvrdil. Stěžovatel byl naopak v průběhu daňové kontroly vyzván správcem daně k tomu, aby označil další důkazy k prokázání svých tvrzení (srov. výzva ze dne 20. 11. 2007, čj. 119478/07/233932), této procesní povinnosti ovšem nedostál.

40. Je proto třeba přisvědčit právnímu názoru vyjádřenému v rozsudku krajského soudu, totiž že nepředložil-li stěžovatel předmětné dodatky ke Smlouvě a ani se o jejich existenci nezmínil, přestože byl žalovaným výzvou ze dne 20. 11. 2007 vyzván ke splnění důkazní povinnosti, postupoval správce daně v souladu se zásadami daňového řízení a jeho postupu nelze ničeho vytknout.

41. Krajský soud pak nezatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, vypořádal-li se s namítanou existencí dodatků ke Smlouvě shora popsaným způsobem. Stížní námitka proto není důvodná.

42. Pokud stěžovatel namítl, že krajský soud dospěl v důsledku opomenutí navrhovaných důkazních prostředků k nesprávnému závěru o nabídce finančního zvýhodnění bez vlivu na daň z přidané hodnoty, neshledal soud ani tuto stížní námitku opodstatněnou.

43. Stěžovatel byl přesvědčen, že byl podle dodatků ke Smlouvě oprávněn ve smyslu § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2011 cenu zaplacenou za užití architektonického návrhu dobropisovat a vrátit zpět nabyvateli, nebyla-li započtena na cenu za dodávku technologie VELOX. Popíral, že by se jednalo o finanční kompenzaci, a měl za to, že jeho plnění na základě Smlouvy je třeba ve smyslu šesté směrnice považovat za plnění vedlejší. Krajský soud se však těmito skutečnostmi podle stěžovatele nezabýval, a proto je napadený rozsudek nepřezkoumatelný i v této části.

44. Nejvyšší správní soud připomíná, že šestá směrnice neobsahuje žádné zvláštní ustanovení o tom, za jakých podmínek je třeba nakládat s více souvisejícími plněními jako s plněním jediným. Předmětnou otázkou se však ve své rozhodovací praxi opakovaně zabýval Soudní dvůr Evropské unie, podle kterého musí být za určitých okolností několik plnění, která by mohla být poskytnuta odděleně, považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná. Je tomu tak například tehdy, když jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a zbývající plnění představují vedlejší plnění sdílející s hlavním plněním stejný daňový režim.

45. Konkrétně musí být podle Soudního dvora plnění považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek. Dále se jedná o jediné plnění, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou

povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (srov. zejména rozsudky Soudního dvora ze dne 25. 2. 1999, *CPP*, C-349/96, Recueil, s. I-973, body 29 a 30, ze dne 27. 10. 2005, *Levob Verzekeringen a OV Bank*, C-41/04, Sb. rozh. s. I-9433, bod 18, a ze dne 11. 6. 2009, *Tellmer Property*, C-572/07, Sb. rozh. 2009, s. I-4983, bod 18; dále srov. rozsudky ze dne 13. 7. 1989, *Henriksen*, C-173/88, Recueil, s. I-2763, body 14 až 16, ze dne 22. 10. 1998 ve spojených věcech *Madgett a Baldwin*, C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229, bod 24, ze dne 11. 1. 2001, *Komise v. Francie*, C-76/99, Recueil, s. I-249, bod 27, či ze dne 21. 2. 2008, *Part Service*, C-425/06, Sb. rozh. 2008, s. I-897, body 50 až 53).

46. Ustálenou judikaturu Soudního dvora přitom ve své rozhodovací praxi respektuje i Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudky ze dne 30. 3. 2010, čj. 8 Afs 71/2009 - 77, či ze dne 8. 4. 2010, čj. 2 Afs 6/2009 - 64, www.nssoud.cz).

47. Namítl-li stěžovatel, že se krajský soud výše shrnutými závěry Soudního dvora nezabýval, resp. že toliko konstatoval, že architektonický návrh byl fakturován odděleně, aniž by se zabýval tím, zda architektonický návrh je či není považován za doplňkovou službu vůči službě hlavní, případně zda pro zákazníka znamená kvalitnější využití služby hlavní, nemá jeho námitka oporu v rozsudku krajského soudu. Krajský soud se totiž s těmito otázkami v napadeném rozsudku vypořádal na str. 6 a 7, kde mj. uzavřel, že nabyvatel měl bezesporu na výběr, zda technologii VELOX využije či nikoliv, a nelze předjímat, že pokud by tak neučinil, znamenalo by to pro něj, že by výstavba domu musela být provedena méně kvalitně. Ačkoli je odůvodnění přijatých závěrů v napadeném rozsudku stručné, je z něho zřejmé, že kritéria pro posouzení souvisejících plnění aplikovaná Soudním dvorem byla krajským soudem vzata v posuzované věci v úvahu. Přestože si lze jistě představit podrobnější odůvodnění vysloveného právního závěru, nelze mít rozumné pochybnosti o přezkoumatelnosti napadeného rozsudku v namítaném směru.

48. Pokud jde o oddělenou fakturaci, k níž krajský soud při posouzení souvislosti stěžovatelem poskytnutých plnění přihlédl (srov. str. 7 první odstavec napadeného rozsudku), nezbývá než zdůraznit, že právě samostatná fakturace za poskytnutá plnění má dle setrvalé rozhodovací praxe Soudního dvora indikativní povahu (srov. shora označené rozsudky ve věci *CPP*, bod 31, či ve věci *Tellmer Property*, bod 23).

49. Lze uzavřít, že stěžovateli není možno přisvědčit, že by krajský soud zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, vypořádal-li se popsaným způsobem s posouzením otázky souvislosti stěžovatelem poskytovaných plnění. Stěžovatel přitom proti vlastnímu právnímu posouzení rozhodné právní otázky nesnesl konkrétní stížní námitku a omezil se *de facto* na rekapitulaci závěrů praxe Soudního dvora, které měl krajský soud opomenout. Nejvyšší správní soud nicméně pro úplnost nad rámec uplatněných stížních námitek podotýká, že právní názor krajského soudu sdílí a má za to, že v posuzované věci aplikace kriterií akcentovaných Soudním dvorem nesvědčí pro právní názor stěžovatele.

50. Nejvyšší správní soud podotýká, že se s ohledem na čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie neopomněl zabývat tím, zda je v posuzované věci povinen položit Soudnímu dvoru předběžnou otázku týkající se výkladu práva Evropské unie.

51. Dospěl přitom k závěru, že jelikož se mohl ve svém rozhodování opřít o ustálenou judikaturu Soudního dvora (srov. rozsudky označené v bodě 45 tohoto rozsudku), nebyl přes své postavení soudu posledního stupně povinen obrátit se na Soudní dvůr s žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce (čl. 267 odst. 3 Smlouvy o fungování Evropské unie, srov. také rozsudky Soudního dvora ze dne 27. 3. 1963, *Da Costa en Schaake NV, Jacob Meijer NV, Hoechst-Holland NV proti Nederlandse administratie der belastingen*, 28/62 až 30/62, Recueil, str. 00061, ze dne 6. 10. 1982, *Srl CILFIT et Lanificio di Gavardo SpA proti Ministère de la santé*, 283/81, Recueil 1982, str. 03415, bod 14, a ze dne 4. 11. 1997, *Parfums Christian Dior SA and Parfums Christian Dior BV v Evora BV,* C-337/95, Recueil 1997, str. I 06013, bod 29).

52. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

53. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení podle obsahu spisů nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 29. listopadu 2011

JUDr. Jan Passer
předseda senátu