ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **XIO.CZ, a. s.,** se sídlem Soběslavská 2064/48, Praha 3, zastoupena Mgr. Jiřím Prokopem, advokátem se sídlem Jeseniova 837/10, Praha 3, proti žalovaným: **1) Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, **2) Finanční úřad pro Prahu 3,** se sídlem Drahobejlova 48, Praha 9, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 2. 2012, č. j. 10 Af 58/2011 – 305,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Ustanovenému zástupci žalobce Mgr. Jiřímu Prokopovi, advokátovi, **se přiznává** odměna za zastupování žalobce ve výši 2.400 Kč. Tato částka mu bude vyplacena do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce XIO.CZ, a. s. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 2. 2012, č. j. 10 Af 58/2011 - 305, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Městský soud v Praze (dále také „městský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 14. 2. 2012, č. j. 10 Af 58/2011 - 305, rozhodl o žalobě společnosti XIO.CZ, a. s. tak, že výrokem I. tohoto rozsudku žalobu odmítl v té části, v níž se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 3 ze dne 7. 6. 2007, č. j. 119205/07/003932/703, (dále též „rozhodnutí správce daně“) ohledně námitek proti podjatosti pracovníků správce daně, výrokem II. citovaného rozsudku zamítl žalobu v té části, v níž se žalobce domáhal

zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále také „žalovaný nebo finanční ředitelství“), ze dne 4. 6. 2007, č. j. 9161/07-1300-100826, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 3 (dále též „správce daně“) na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2006 ze dne 12. 5. 2006, č. j. 101909/06/003512/4248, kterým byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet v částce 6.532 Kč namísto požadovaného odpočtu ve výši 912.870 Kč, výrokem III. uvedeného rozsudku pak bylo rozhodnuto tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení a výrokem IV. tohoto rozsudku byla ustanovenému zástupci žalobce, advokátu Mgr. Jiřímu Prokopovi, přiznána odměna za zastupování žalobce před městským soudem ve výši 16.800 Kč.

Městský soud při svém rozhodování především došel k závěru, že není přípustná žaloba proti rozhodnutí druhého žalovaného ze dne 7. 6. 2007, č. j. 119205/07/003932/703, stran námitky podjatosti pracovníků správce daně. Napadené rozhodnutí je rozhodnutím procesní povahy, kterým nejsou žalobci ukládány žádné povinnosti. Toto rozhodnutí také nezakládá, nemění či neruší ani závazně neurčuje veřejná subjektivní práva nebo povinnosti žalobce. Žalobou napadené rozhodnutí proto nemá charakter rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 s. ř. s., ale jde o rozhodnutí, které je podle § 70 písm. c) s. ř. s. vyloučeno ze soudního přezkoumávání. Ve věci samé došel městský soud k závěru, že si žalobce neoprávněně uplatnil nárokovaný odpočet daně z přidané hodnoty z daňového dobropisu ze dne 17. 2. 2006 pro firmu SC Servis, s. r. o. (dále také „odběratel“) ve výši základu daně v částce 5.676.538 Kč, jehož předmět byl vymezen jako Dobropis faktury 05/0042 - dodávka XIO PS do Raiffeisenbank a. s. podle neplatné licenční smlouvy ze dne 24. 6. 2004 (dále jen „dobropis“). Žalobce přitom nesplnil podmínky dané ust. § 42 odst. 1 písm. a) a odst. 4 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Zdanitelné plnění spočívající v opravě základu daně a daně podle dobropisu nelze považovat za uskutečněné (původní zdanitelné plnění bylo řádně uskutečněno). Není rozhodné, zda bylo uskutečněno na základě platné či neplatné licenční smlouvy. Pro věc je naopak podstatné to, že nedošlo k vrácení dotyčného plnění, a že původně dodaný software je stále užíván konečným spotřebitelem (jak ze strany odběratele, tak ze strany banky nedošlo k jeho vrácení). Pokud tedy nebylo sporné plnění vráceno, nemohlo ani dojít k opravě zdanitelného plnění, ani k uplatnění nároku na odpočet daně, resp. k naplnění podmínek pro uplatnění odpočtu daně z dobropisu. Městský soud také neshledal, že by žalobou napadené rozhodnutí finančního ředitelství trpělo vytýkanými vadami, či vadami, k nimž by musel správní soud přihlížet z úřední povinnosti (např. vytýkanými vadami při výslechu svědka Š., zmanipulovaným jednáním, apod.). Ve vztahu k vyčíslené odměně za zastupování žalobce, přiznané ustanovenému zástupci Mgr. Jiřímu Prokopovi, městský soud uvedl, že se jedná o odměnu za zastupování podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátního tarifu), která se sestává ze sedmi úkonů právní služby po 2.100 Kč na jeden úkon (převzetí věci včetně porady s klientem dne 2. 12. 2010, nahlížení do spisu dne 26. 11. 2010, doplnění kasační stížnosti ze dne 17. 12. 2010, replika k vyjádření žalovaného ze dne 7. 3. 2011, vznesená námitka podjatosti ze dne 7. 3. 2011, doplnění kasační stížnosti ze dne 22. 3. 2011, účast u jednání), a ze sedmi režijních paušálů á 300 Kč. Celkem tedy vyčíslil odměnu ustanovenému zástupci za zastoupení žalobce ve výši 16.800 Kč.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalobce jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost, která se opírá o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b), d) a e) s. ř. s.

Stěžovatel předně nesouhlasí s výrokem I. rozsudku městského soudu, kterým byla pro nepřípustnost odmítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí druhého žalovaného ze dne 7. 6. 2007, č. j. 119205/07/003932/703, s odůvodněním, že jde jen o procesní rozhodnutí. Toto rozhodnutí má však hlubší význam a dosah (přesahuje rámec procesního rozhodnutí). Tím, že městský soud vyloučil rozhodnutí ze svého přezkoumávání, zkrátil ho i na jeho právech. Výroku II. rozsudku městského soudu, jímž byla zamítnuta žaloba, kterou se domáhal zrušení rozhodnutí prvního žalovaného ze dne 4. 6. 2007, č. j. 9161/07-1300-100826, je pak třeba vytknout jednak nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení věci a jednak jeho nepřezkoumatelnost. Věcně nesprávný je závěr městského soudu, že opravu základu daně a výše daně lze provést pouze tehdy, pokud došlo k vrácení dotyčného plnění (v daném případě software). K tomuto ale podle správního soudu nedošlo, když dotyčný software je stále užíván, a to jak ze strany banky, tak i SC Servis s. r. o. Městský soud proto došel k nesprávnému závěru, že námitka neplatnosti licenční smlouvy je pro dané řízení nepodstatná a nemá žádný vliv na správnost rozhodnutí prvního žalovaného. Správní soud nesprávně vyložil ust. § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2006. V projednávané věci totiž došlo ke „zrušení plnění“ z důvodu neplatnosti licenční smlouvy. Tato smlouva byla neplatná pro nepodepsání customizačního protokolu (ve skutečnosti pro nesplacení smluvené ceny – 2.270.000 Kč - k 22. 12. 2005). Je nerozhodné, že plnění nebylo vráceno, jak uvádí městský soud. Důležité je naopak, že původně bylo plněno podle neplatné smlouvy a že dobropisem “zrušil původní plnění“ (obdoba odstoupení). Z neplatné smlouvy nemůže být plněno, a proto musí být vrácena i daň z přidané hodnoty (pokud nemohlo dojít k zdanitelnému plnění, nemohlo dojít ke zdanění, a proto byl vystaven dobropis). Nepřezkoumatelnost výroku rozsudku městského soudu vyplývá z toho, že se městský soud nezabýval neplatností licenční smlouvy a žalobními námitkami ohledně odcizení zdrojových verzí XIO. Správní soud se rovněž nezabýval možností posouzení jeho dobropisu jako opravy výše daně ve smyslu ust. § 42 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Ke svým tvrzením přitom navrhl a doložil mnoho důkazů – např. i usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 12. 7. 2006, č. j. 3 Cmo 125/2006-129, kterým byl odmítnut návrh společnosti SC Servis s. r. o. na nařízení předběžného opatření, jímž se tato společnost domáhala proti němu mimo jiné i předání aktuální verze software Portfolio Server a Xio Portfolio Client (dále také „software Xio“) do úschovy. Městský soud též pochybil i tím, že rozhodnutí prvního žalovaného nezrušil pro vady v řízení před správními orgány při zjišťování skutkové podstaty, které mohly ovlivnit zákonnost tohoto rozhodnutí. Dostatečnou oporu ve skutkovém stavu věci nemá tvrzení žalovaného a po té i správního soudu, že došlo k původnímu zdanitelnému plnění (dodání software) a že tento je nadále užíván konečným uživatelem – bankou. Žalovaný chyboval, když neprovedl jím navržené důkazy (svědecké výpovědi), které měly objasnit otázku neplatnosti licenční smlouvy. Odvolací správní orgán pak v mezích předběžné otázky neposoudil ani problém neplatnosti této smlouvy, a to zda k plnění došlo na základě trestné činnosti. Tím ale první žalovaný porušil zásadu volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), zásadu rovnosti a ochrany práv daňových subjektů (§ 2 odst. 1 a 8 téhož zákona) a zásadu materiální pravdy (§ 31 odst. 2 citovaného zákona). Tento žalovaný proto

dospěl k nesprávnému závěru, že plnění nebylo vráceno a je dále užíváno konečným spotřebitelem. Pokud tento závěr převzal i městský soud, pochybil ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. V důsledku nezákonnosti výroků I. a II. rozsudku městského soudu jsou nezákonné i výroky č. III. a IV. napadeného rozsudku. Pokud jde o výrok IV. tohoto rozsudku, kterým byla ustanovenému zástupci za řízení před městským soudem přiznána odměna za zastupování v nesprávné výši (16.800 Kč), zde správní soud došel i k chybnému počtu úkonů právní služby. Městský soud nepřiznal ustanovenému advokátu 5 úkonů za poradu s klientem (ze dne 2. 12. 2010, 17. 10. 2011, 9. 12. 2011, 3. 1. 2012, 14. 1. 2012) a v rozporu se zákonem přiznal zástupci za účast na jednání soudu dne 14. 1. 2012 pouze jeden úkon, ačkoliv jednání přesahovalo 2 hodiny. Takový postup je v rozporu s § 11 odst. 1 písm. g) vyhl. č. 177/1996 Sb. (advokátního tarifu). Tento výrok je ale i nepřezkoumatelný. Správní soud bez jakéhokoliv odůvodnění nevzal v potaz vyčíslený přehled úkonů jeho zástupce (vyúčtování právní služby), který byl městskému soudu zaslán ustanoveným advokátem.

První žalovaný se k podané kasační stížnosti vyjádřil tak, že nemá výhrady k rozsudku městského soudu v posuzovaných věcech. Námitky stěžovatele nic nemění na závěru žalovaného a Finančního úřadu pro Prahu 3, že provedení opravy daně a základu daně stěžovatelem bylo nezákonné. V podrobnostech odkazuje na žalobou napadená rozhodnutí včetně svého vyjádření k žalobě. Navrhuje tedy, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

Finanční úřad pro Prahu 3 se ke kasační stížnosti vyjádřil jen tak, že se zcela ztotožňuje s výrokem I. rozsudku městského soudu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Jelikož kasační stížnost obsahuje samostatné stížnostní důvody směřující proti jednotlivým a relativně samostatným výrokům napadeného rozsudku městského soudu, posuzoval Nejvyšší správní soud nejprve zákonnost napadeného výroku I. o odmítnutí části žaloby, ve které se stěžovatel domáhal zrušení rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 3 ze dne 7. 6. 2007, č. j. 119205/07/003932/703.

Pokud jde o toto správní rozhodnutí, městský soud dospěl k závěru, že nejde o rozhodnutí, kterým by bylo zasaženo do veřejných subjektivních práv stěžovatele, ale že se jedná o procesní rozhodnutí, jež je vyloučeno ze soudního přezkoumávání. Proto žalobu stěžovatele v této části v návaznosti na ust. § 70 s. ř. s. podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl.

Podle ust. § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže návrh je podle tohoto zákona nepřípustný.

Podle ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti (dále jen

"rozhodnutí"), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

Podle ust. § 68 písm. e) s. ř. s. žaloba je nepřípustná také tehdy, domáhá-li se přezkoumání rozhodnutí, které je z přezkoumání podle tohoto nebo zvláštního zákona vyloučeno.

Podle ust. § 70 písm. a) s. ř. s. ze soudního přezkoumání jsou vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími.

Podle ust. § 70 písm. c) s. ř. s. ze soudního přezkoumání jsou vyloučeny úkony správního orgánu, jimiž se upravuje vedení řízení před správním orgánem.

Pro účely zodpovězení otázky, zda je ve správním soudnictví přípustné přezkoumávání rozhodnutí správního orgánu, kterým není vyhověno námitce daňového subjektu o podjatosti pracovníka správce daně, je třeba posoudit charakter rozhodnutí, tj. zda se jím pouze upravuje řízení nebo zda se jím zasahuje do veřejných subjektivních práv daňového subjektu nebo tomu tak není.

Otázkou, zda je rozhodnutí o námitce podjatosti vydané podle ust. § 26 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků přezkoumatelné ve správním soudnictví, resp. zda je rozhodnutím ve smyslu legislativní zkratky rozhodnutí, jak je vymezena v ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., se Nejvyšší správní soud zabýval již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 15. 10. 2003, č. j. 3 Afs 20/2003 - 23, které bylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 114/2004, v němž tento soud vyslovil právní názor, že: „*Rozhodnutí správce daně o vyloučení pracovníka je rozhodnutím, kterým se pouze upravuje vedení řízení [§ 70 písm. c) s. ř. s.] a které není přezkoumatelné samostatnou žalobou ve správním soudnictví. Musí proto předcházet rozhodnutí o věci samé, aby případné vady daňového řízení způsobené nesprávnou aplikací § 26 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, bylo možno namítat v řízení o žalobě proti meritornímu rozhodnutí*“. Nejnověji se pak k charakteru rozhodnutí správního orgánu, vydaného podle ust. § 26 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15. 7. 2010, č. j. 7 Afs 56/2010 - 59, který je dostupný na www.nssoud.cz, v němž judikoval, že: „*Výrok rozhodnutí o vyloučení, resp. nevyloučení pracovníka správce daně z daňového řízení (§ 26 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) není rozhodnutím, které by zasahovalo přímo do subjektivních práv daňového subjektu (hmotně-právní pozice daňového subjektu) nebo by jím bylo zasaženo do práva tohoto subjektu na řádný proces, jehož ochrany se lze jinak u soudu domáhat, pokud by daňové řízení tímto rozhodnutím končilo. Nejedná se tedy o rozhodnutí podle § 65 s. ř. s.*“.

Nejvyšší správní soud s ohledem na charakter takového rozhodnutí správce daně a své předchozí právní závěry (rozhodnutí o podjatosti/nepodjatosti správce daně je vyloučeno z přezkoumávání správním soudem), neshledal žádný důvod k tomu, aby se k prostému konstatování stěžovatele, že napadené rozhodnutí má hlubší význam a dosah, resp. že přesahuje rámec procesního rozhodnutí, odchýlil od svých předešlých názorů. Obstojí tudíž závěr městského soudu, který dovodil, že napadené rozhodnutí správce daně ze dne 7. 6. 2007, č. j. 119205/07/003932/703, nepodléhá soudnímu přezkumu a že proto bylo nutno žalobu v tomto rozsahu odmítnout.

Stěžovatel dále namítl, že je nezákonný i výrok II. napadeného rozsudku městského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba ve zbylé části, v níž se domáhal zrušení rozhodnutí prvního žalovaného ze dne 4. 6. 2007, č. j. 9161/07-1300-100826.

Ve vztahu k tomuto výroku rozsudku městského soudu brojil proti nepřezkoumatelnosti rozsudku, proti jeho nezákonnosti spočívající v nesprávném právním posouzení věci a proti vadám v řízení před správními orgány při zjišťování skutkového stavu věci. Za tohoto stavu se Nejvyšší správní soud zabýval nejprve otázkou přezkoumatelnosti výroku II. napadeného rozsudku. Je tomu tak proto, že pokud by byl rozsudek městského soudu skutečně nepřezkoumatelný, mohlo by být přinejmenším předčasné, aby se kasační soud při svém rozhodování zabýval nejprve otázkou namítaného nesprávného právního posouzení věci samé, či vytýkanými vadami při zjišťování skutkového stavu věci.

Nepřezkoumatelnost rozsudku spatřuje stěžovatel v tom, že se správní soud podle jeho mínění vůbec nezabýval jeho námitkami ohledně neplatnosti licenční smlouvy a odcizení zdrojových verzí XIO a jejich nezákonného užívání, což již ostatně marně a obsáhle namítal ve správním řízení spolu s návrhem důkazů – výslechem svědků (jeho bývalých statutárních zástupců). Městský soud se taktéž vůbec nezabýval otázkou možnosti posouzení jím vystaveného dobropisu jakožto „opravy výše daně“ ve smyslu ust. § 42 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty a nevypořádal se ani s jeho tvrzením, že k původnímu zdanitelnému plnění vůbec nedošlo. Městský soud se tak nevypořádal s jeho námitkami a v důsledku toho své rozhodnutí i nedostatečně odůvodnil.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny*“

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné*“. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupný na www.nssoud.cz, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, dostupný na www.nssoud.cz, pak tento soud vyslovil právní názor, že: „*Nezabýval-li se krajský soud řádně uplatněným žalobním bodem a místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]*“. V rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud judikoval, že: „*Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí*“.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel, a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Z rozsudku musí být současně patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací.

Těmto požadavkům posuzovaný rozsudek městského soudu dostojí.

Z napadeného rozsudku městského soudu nevyplývá, jak mylně dovozuje stěžovatel, že se správní soud vůbec nezabýval výtkou stěžovatele o neplatnosti licenční smlouvy. Právě naopak. Městský soud v odůvodnění svého rozsudku opakovaně uvedl (např. str. 15 odst. 3 a násl., str. 17 odst. 4), že nyní stěžovatelem argumentovaná „neplatnost licenční smlouvy“ a okolnost, zda původní uskutečněné plnění bylo či nebylo realizováno na základě neplatné licenční smlouvy, nebyla pro právní posouzení věci

rozhodná. Stejně tak se městský soud vyslovil k otázce předložených a navrhovaných důkazů, majících prokázat neplatnost licenční smlouvy, popřípadě neoprávněné či nezákonné jednání dřívějších zástupců stěžovatele, které však považoval za irelevantní, bylo-li prokázáno že k původnímu poskytnutí služby skutečně došlo, software byl předán až konečnému uživateli (Raiffeisenbank a. s.) a tímto byl v době rozhodování žalovaného užíván. V této souvislosti městský soud ostatně poukázal i na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozhodnutí ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009 - 113, vycházející i z judikatury soudního dvora, dostupné na www.nssoud.cz), podle které je pro účely daně z přidané hodnoty třeba posuzovat objektivní hledisko předmětu plnění, tj. zda bylo zboží skutečně dodáno a služba poskytnuta, a to bez ohledu na výsledek či účel transakce, nebo dokonce úmysl zúčastněných stran. Zdůraznil, že podle této judikatury jsou předmětem daně i takové obchody, které jinak nejsou v souladu s ostatními zákony členských států, např. obchody uskutečněné bez potřebných licencí, dále i obchody s pašovaným zbožím.

Městský soud se rovněž vyslovil k tvrzení stěžovatele při jednání správního soudu, že vlastně nebyl ani vlastníkem zdrojových verzí (str. 17 odst. 2 rozsudku). Zde městský soud vyslovil správný závěr, že toto tvrzení stěžovatele je účelové a je jednoznačně vyvráceno skutečností, že vystavoval původní faktury a přijímal zálohy za poskytnutý software.

Neobstojí ani námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku obsažená v článku III. bodě b) doplnění kasační stížnosti spočívající v tom, že se správní soud vůbec nevypořádal s tvrzením stěžovatele, že k původnímu zdanitelnému plnění vůbec nedošlo. Je tomu právě naopak. V rozsudku městského soudu je opakovaně konstatováno (např. str. 15 odst. 3, str. 18 odst. 2 věta čtvrtá a násl. rozsudku), že k původnímu poskytnutí služby ze strany stěžovatele došlo.

Neopodstatněná je též stížnostní námitka, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný také z toho důvodu, že se správní soud nezabýval možností posouzení dobropisu podle ust. § 42 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Městský soud je při posuzování zákonnosti správních rozhodnutí vázán striktní dispoziční zásadou (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s.). To znamená, že je oprávněn, vyjma okolností ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti, posuzovat zákonnost napadených správních rozhodnutí výlučně v mezích žalobcem (zde stěžovatelem) vytčených žalobních bodů. Ve své žalobě ze dne 19. 6. 2007 však stěžovatel nenamítal ve formě žalobního bodu doplněného skutkovou a právní argumentací, že by jeho věc byla posouzena žalovaným v rozporu s ust. § 42 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Naopak z ní vyplývá, že dobropis vystavil a domáhal se snížení daně výhradně v návaznosti na ust. § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Takovýto žalobní bod nevyplývá ani z přílohy podané žaloby – námitky adresované žalovanému ze dne 29. 5. 2007, na které se stěžovatel v žalobě dovolával, a jež obsahuje bez bližších souvislostí větu: „*Ustanovení § 42 odst. 3 ZDPH ukládá plátci daně opravit výši daně, jestliže se zdanitelné plnění neuskutečnilo*“. Prostou proklamaci, byť by i šlo o dikci zákona, neobsahující žádné skutkové a právní argumenty, jež nadto není obsahem žaloby, nelze považovat za žalobní bod ve smyslu ust. § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nezakládá tedy ani povinnost správního soudu posuzovat zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného skrze toto ustanovení zákona, resp. posuzovat, zda v daňovém řízení došlo či nedošlo k jeho porušení. Nelze proto ani nyní důvodně v kasační stížnosti namítat, že je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný,

pokud se: ... *vůbec nezabýval možností posouzení dobropisu žalobkyně jakožto opravy výše daně ve smyslu ust. § 42 odst. 3 ZDPH*“. Nad rámec uvedeného nelze nezmínit, že jak žalovaným tak i městským soudem bylo naopak opakovaně konstatováno, že stěžovatel vůbec nedoložil a neprokázal, že by svému obchodnímu partnerovi (příjemci uskutečněného zdanitelného plnění - poskytnuté služby - společnosti SC Servis, s. r. o.) vrátil uhrazené zálohy za dodanou službu (poskytnutý software). Již z tohoto důvodu ani nemohlo být v projednávané věci aplikováno ust. § 42 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty).

Rozsudek městského soudu není nezákonný pro nesprávné právní posouzení věci, ani pro vady v řízení před správními orgány, pro které měl městský soud žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušit.

Stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu, že si odpočet daně z přidané hodnoty z dobropisu uplatnil neoprávněně. Je tomu tak proto, že v jeho případě byly splněny podmínky ust. § 42 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, a to z toho důvodu, že se původní plnění neuskutečnilo. Původní plnění bylo „zrušeno“, neboť smlouva, na jejímž základě bylo plněno, je neplatná.

Podle ust. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty je předmětem daně poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.

Podle ust. § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty se pro účely tohoto zákona rozumí úplatou zaplacení v penězích nebo platebními prostředky nahrazujícími peníze nebo poskytnutí nepeněžitého plnění.

Podle ust. § 14 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty se poskytnutím služby pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Poskytnutím služby se rozumí také převod práv.

Podle ust. § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty plátce opraví základ daně a výši daně při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění.

Podle ust. § 42 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce povinen opravit výši daně, pokud dojde k vrácení platby, u níž ke dni jejího přijetí vznikla povinnost přiznat daň a jestliže se zdanitelné plnění neuskutečnilo.

Předně je třeba konstatovat, že stěžovateli nebyl v řízení o dani z přidané hodnoty za měsíc únor roku 2006 uznán oprávněným odpočet daně ze zdanitelného plnění podle dobropisu č. 06/001, vystaveného dne 17. 2. 2006, kde bylo uvedeno jako předmět plnění (fakturace): „*Dobropis faktury 05/0038 – dodávka XIOPortfolioServeru do Raiffeisenbank a.s. dle neplatné licenční smlouvy ze dne 24.6.2004*“. Stalo se tak z toho důvodu, že podle správních orgánů stěžovatel neprokázal splnění podmínek pro vystavení dobropisu uvedených v ust. § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty; konkrétně pak neměl prokázat podmínku, že došlo k vrácení celého, či části původně uskutečněného plnění – poskytnuté služby – dle předmětu licenční smlouvy ze dne 24. 6. 2004, s místem dodání: Raiffeisenbank a. s., Olbrachtova 2006/9, Praha 4.

Městský soud v napadeném rozsudku dovodil, že původní plnění bylo uskutečněno, stěžovatel v daňovém řízení neprokázal splnění podmínky pro vystavení dobropisu a tím i podmínky ke snížení základu daně a daně za zdaňovací období – měsíc únor roku 2006.

Závěru městského soudu nelze ničeho vytknout.

Z obsahu předloženého spisu jednoznačně vyplývá, jak správně uvedl i městský soud, že k uskutečnění původního poskytnutí služby podle Licenční smlouvy ze dne 24. 6. 2004 stěžovatelem pro SC Servis s. r. o. skutečně došlo. Stěžovatel byl povinen prokázat, pokud si chtěl uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty z vystaveného dobropisu, že splnil podmínky ust. § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel byl tedy povinen prokázat (slovy zákona), že došlo ke „zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění". Tomuto požadavku však nedostál. Namísto toho stěžovatel jak v daňovém řízení, tak i v podané žalobě setrvával na svém tvrzení a argumentech, že se původní zdanitelné plnění vůbec neuskutečnilo (pro neplatnost licenční smlouvy), ačkoliv ze skutkových zjištění správních orgánů vyplývá opak. Důkazy je podloženo (např. svědeckou výpovědí jednatele odběratele stěžovatele – SCV Servis, s. r. o.), že původní plnění – služba poskytnutá stěžovatelem na základě licenční smlouvy bylo skutečně dodáno a software byl uveden do rutinního provozu; vystavenými zálohovými fakturami a realizací k nim se vztahujících plateb odběratele stěžovatele – SC Servis s. r. o. bylo prokázáno, že se původní plnění fakticky uskutečnilo a že konečný nabyvatel „software Xio" nadále užívá, resp. že nedošlo k vrácení ani ke zrušení původního plnění. Pokud však nebylo původní plnění zrušeno nebo vráceno (a to jak celé nebo jen jeho část), k čemuž stěžovatel nedoložil žádné důkazy, nelze než konstatovat, že obstojí právní závěr městského soudu, který dovodil, že si stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z dobropisu č. 06/001 ze dne 17. 2. 2006 v rozporu s ust. § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, a proto mu odpočet daně ve výši 906.338 Kč nebyl správcem daně a prvým žalovaným uznán oprávněně.

Stěžovatel se mýlí, pokud dovozuje, že pro posouzení oprávněnosti uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty z dobropisu je rozhodnou skutečností „neplatnost licenční smlouvy". Otázkou plnění z neplatné smlouvy a k tomu se vztahujícími důsledky v oblasti daní se již dříve zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16. 1. 2009, č. j. 7 Afs 4/2008 - 64, který je dostupný na www.nssoud.cz. V tomto rozsudku kasační soud vyslovil závěr, že na neplatný právní úkon se hledí tak, jako by nebyl učiněn, což má za následek, že nikdy nezaložil žádná práva ani povinnosti. Pokud pak na jeho základě bylo plněno, pak toto plnění musí být vráceno, protože je považováno za bezdůvodné obohacení (srov. § 107 OZ). Z uvedeného judikátu tak vyplývá, že byla-li daň stanovena na základě neplatného právního úkonu, byla tato daň stanovena v nesprávné výši.

Tak tomu ale není v nyní přezkoumávané věci - dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor roku 2006.

I pokud by bylo prokázáno, že licenční smlouva mezi stěžovatelem a SC Servis, s. r. o. ze dne 24. 6. 2004 byla skutečně neplatná (čehož se stěžovatel nyní dovolává), nelze dospět k jinému závěru, než takovému, že by tato okolnost neměla vliv na zákonnost

žalobou napadených správních rozhodnutí. Mohla by však mít vliv na daňovou povinnost stěžovatele, v jejímž rámci byla zahrnuta daň z původního plnění podle licenční smlouvy, neboť právě tato daň by byla (při neplatnosti licenční smlouvy) stanovena stěžovateli v nesprávné výši. To znamená, že pokud se stěžovatel domáhal vrácení daně z přidané hodnoty odvedené do státního rozpočtu na základě neplatné licenční smlouvy, měl tak správně učinit v řízení o dani, která mu byla pravomocně stanovena – tedy v řízení o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období, kdy se uskutečnilo původní zdanitelné plnění ve smyslu § 21 zákona o dani z přidané hodnoty (nikoliv tedy v řízení o dani za měsíc únor roku 2006). Zcela proto obstojí právní názor městského soudu, že okolnost, zda byla licenční smlouva platná, či neplatná, nebyla pro posuzování zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí prvého žalovaného (rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru správce daně na daň z přidané hodnoty za měsíc únor roku 2006) rozhodnou skutečností. Jinak řečeno, domníval-li se stěžovatel, že odvedl státu daň z přidané hodnoty z plnění na základě neplatné licenční smlouvy, měl tak učinit prostřednictvím mimořádných opravných prostředků (např. podle § 54 a násl. zákona o správě daní a poplatků) či prostřednictvím dodatečného daňového přiznání na nižší daň z přidané hodnoty, a to za zdaňovací období, ve kterém tuto daň z neplatného úkonu odvedl do státního rozpočtu.

Neobstojí ani poukaz stěžovatele na ust. § 42 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť vystavit dobropis podle tohoto ustanovení je možno pouze v případě, že by se původní zdanitelné plnění neuskutečnilo a pokud by došlo k vrácení platby, u níž ke dni jejího přijetí vznikla povinnost přiznat daň. Ani jeden z těchto zákonných předpokladů pro aplikaci § 42 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty však nebyl stěžovatelem v předchozích řízeních prokázán.

Namítal-li pak stěžovatel v doplnění kasační stížnosti, že splnil podmínky ust. § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty s odůvodněním, že původní plnění bylo ve smyslu tohoto ustanovení zákona „zrušeno“, jedná se nejen o nepřípustnou námitku ve smyslu ust. § 109 odst. 5 s. ř. s. (jde o skutečnost, kterou stěžovatel uplatnil až poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí), ale také současně o námitku nedůvodnou. Je tomu tak proto, že z obsahu listinných důkazů obsažených ve spise, ani z právních předpisů, podle kterých byla Licenční smlouva ze dne 24. 6. 2004 uzavřena, nevyplývá oprávnění stěžovatele k jednostrannému „zrušení“ jeho smluvního vztahu (oproti smluvní pokutě či možnosti odstoupit od smlouvy), založeného licenční smlouvou ze dne 24. 6. 2004, ve znění jejich změn a dodatků, ani, že by tak nějakým svým úkonem ve skutečnosti učinil.

Neobstojí ani námitka stěžovatele, že řízení před správními orgány při zjišťování skutkového stavu věci bylo zatíženo takovými vadami, které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, a že proto měl městský soud napadené rozhodnutí prvního žalovaného zrušit.

Jak již bylo uvedeno shora, v projednávané věci nebyla (oproti řízení, v němž byla stěžovateli vyměřena daň z přidané hodnoty z „původního plnění“ - podle licenční smlouvy ze dne 24. 6. 2004) rozhodnou skutečností otázka platnosti či neplatnosti uvedené licenční smlouvy. Městský soud proto nepochybil při posuzování dovozované vady řízení před správními orgány spočívající v tvrzení, že si prvý žalovaný ani správce daně neučinili podle § 28 zákona o správě daní a poplatků úsudek o platnosti či neplatnosti licenční

smlouvy ze dne 24. 6. 2004. Obdobně pak městský soud došel k bezchybnému závěru, že nebylo povinností správních orgánů provést stěžovatelem navrhované výpovědi svědků, majících prokázat neplatnost licenční smlouvy, ani si učinit úsudek o tom, zda k plnění došlo na základě trestné činnosti. V posledním případě šlo nadto o otázku, o které si správce daně ani první žalovaný nemohli učinit předběžný úsudek (srov. § 28 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků).

Opodstatnění nemá rovněž námitka stěžovatele, že městský soud nesprávně vyhodnotil výtku o porušení základních zásad daňového řízení (§ 2 odst. 1, 3 a 8 a § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků) ze strany správních orgánů, pokud došly k závěru, že plnění na základě licenční smlouvy nebylo vráceno a je dále užíváno konečným spotřebitelem. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud shora, obsah předloženého spisu a provedené důkazy nesvědčí názoru stěžovatele, že původní plnění podle licenční smlouvy bylo ke dni rozhodování prvního žalovaného – tj. ke dni 4. 6. 2007 (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.) vráceno oprávněným z licenční smlouvy stěžovateli, resp. že stěžovateli bylo zpět dodáno programové vybavení XIO Portfolio Server a XIO Portfolio Client a užívací právo k nim, které jím bylo převedeno na SC Servis s. r. o. licenční smlouvou ze dne 24. 6. 2004. Rozsudek městského soudu tedy netrpí stěžovatelem vytýkanou nezákonností ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Stěžovatel se také mýlí, pokud dovozuje, že neobstojí výrok III. napadeného rozsudku městského soudu. Je tomu tak proto, že tento výrok je navázán na výrok o věci samé a odvíjí se od úspěchu ve věci. Jelikož pak v projednávané věci došel Nejvyšší správní soud k závěru, že obstojí výroky městského soudu č. I. a II., nelze dospět k jinému závěru než takovému, že obstojí i výrok rozhodnutí městského soudu č. III, který se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Pokud totiž tehdy žalobce ve věci úspěch neměl, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Stejně tak nemá právo na náhradu nákladů řízení procesně úspěšný žalovaný, kterému v soudním řízení správním nevznikly náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

Pokud jde o námitku stěžovatele vůči výroku č. IV. napadeného rozsudku městského soudu, jedná se o námitku, která není opodstatněná. Je tomu tak proto, že stěžovateli nepřísluší kasační stížností brojit proti výroku rozhodnutí městského soudu, kterým není zasaženo do jeho subjektivních práv. Výrokem č. IV. rozsudku městského soudu nedošlo k zásahu do práv stěžovatele, neboť bylo rozhodováno o odměně stěžovateli ustanoveného advokáta Mgr. Jiřího Prokopa. Nejvyšší správní soud proto neshledal opodstatněnými námitky stěžovatele směřující proti výroku IV. rozsudku městského soudu.

Nejvyšší správní soud ze všech uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 2. 2012, č. j. 10 Af 58/2011 – 305, není opodstatněná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšným správním orgánům nevznikly žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel před Nejvyšším správním soudem zastoupen městským soudem ustanoveným zástupcem Mgr. Jiřím Prokopem, advokátem. Podle ust. § 35 odst. 8, věty za středníkem s. ř. s. platí, že hotové výdaje zástupce a odměnu za zastupování osoby uvedené v odstavci 2 platí stát. Nejvyšší správní soud proto přiznal ustanovenému advokátu za zastupování stěžovatele celkem částku 2.400 Kč, sestávající se z částky 2.100 Kč za jeden úkon právní služby [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (advokátní tarif)], spočívající v písemném podání soudu ve věci samé (doplnění kasační stížnosti), a z náhrady hotových výdajů vztahujících se k jednomu úkonu právní služby ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu).

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

V Brně dne 8. listopadu 2012

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu