

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 21. 12. 2009, čj. 9581/09-1300-607589, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 1. 2011, čj. 31 Af 50/2010 - 45,

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 21. 12. 2009, čj. 9581/09-1300-607589, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Chrudimi ze dne 26. 9. 2008, čj. 110591/08/233912/2901, kterým správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a dle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září roku 2006 ve výši 45 365 Kč.

II.

2. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který ji rozsudkem ze dne 13. 1. 2011, čj. 31 Af 50/2010 - 45, zamítl.

3. Krajský soud zjistil, že žalobce uzavřel dne 8. 12. 2003 s manžely Š. (dále jen „objednatelé“) smlouvu o dílo na dokončení novostavby rodinného domu. Cena za zhotovení díla byla sjednána ve výši 1 364 990,90 Kč. V této ceně přitom byla zohledněna dohoda smluvních stran, vyjádřená v dodatku č. 1 ke smlouvě ze dne 8. 1. 2004, kterou se objednatelé zavázali k využití svého rodinného domu jako vzorového za účelem propagace stavebního systému VELOX, a to formou umožnění návštěv dalším zájemcům o uvedený stavební systém. Termíny návštěv byly blíže vymezeny v dodatku ke smlouvě o dílo. Krajský soud konstatoval, že cena za dílo zohledňovala závazek objednatelů poskytnout žalobci svůj rodinný dům za účelem propagace jeho služeb a používaného stavebního systému, přičemž hodnota takového závazku nebyla konkrétně vyčíslena. Objednatelé tedy poskytli žalobci službu. Krajský soud se proto neztotožnil s námitkou zpochybňující postup žalovaného při daňovém posouzení předmětné smlouvy o dílo a naopak považoval za nezákonný postup žalobce, který odvedl daň z přidané hodnoty z částky odpovídající výši kupní ceny.

4. Dále krajský soud posuzoval otázku vymezení základu daně, tedy v jaké výši měla být služba poskytnutá objednateli vyčíslena. Na tomto místě soud hodnotil postup žalovaného a správce daně, kteří při stanovení základu vycházeli z výše nákladů vynaložených žalobcem na stavbu rodinného domu. Přihlédl přitom ke dvěma znaleckým posudkům a katalogové ceně. Krajský soud připomněl, že hodnota služby poskytnuté objednateli nebyla nikde vyčíslena, neboť nedošlo k jejímu smluvnímu ujednání. Dále uvedl, že správce daně při daňové kontrole zjistil, že náklady na zakázku objednatelů činily 2 307 361,76 Kč. Pokud tedy žalobce účtoval objednatelům za dokončení stavby částku 1 364 990,90 Kč, ocenil hodnotu služeb poskytnutých objednateli rozdílem do výše vynaložených nákladů. Jestliže správce daně vyměřil žalobci daň z tohoto základu, podle soudu splnil „*požadavky ust. § 14 zákona o DPH*“ [myšleno zřejmě zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 588/1992 Sb.“) - pozn. Nejvyššího správního soudu]. Namítl-li žalobce, že objednatelé i jejich příbuzní prováděli některé práce na stavbě svépomocí, krajský soud zdůraznil, že hodnota těchto prací se nemohla projevit v nákladech žalobce a nemohla ovlivnit ani výši základu daně. Navíc takto stanovený základ daně nepřesahoval katalogovou cenu obdobných domů ani nedosahoval výše ceny stanovené jednotlivými znaleckými posudky předloženými v daňovém řízení. Konečně krajský soud neshledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

5. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce týkající se zdanitelného plnění fakturovaného na základě smlouvy o užití architektonického návrhu. Neztotožnil se s žalobcem, že daný architektonický návrh se následně stal nedílnou součástí dodávky rodinného domu.

6. Krajský soud považoval za nepochybné, že žalobce jako poskytovatel udělil druhému účastníku smlouvy jako nabyvateli (dále také jen „nabyvatel“), 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. Žalobce coby výlučný vlastník autorských práv k veškeré projektové dokumentaci rodinného domu tedy podle krajského soudu nabídl nabyvateli finanční zvýhodnění spočívající ve výši ceny za užití architektonického návrhu, a to za splnění přesně vymezené podmínky. Podle krajského soudu tak projev vůle obou účastníků smlouvy spočíval v nabídce finanční kompenzace, kdy se žalobce zavázal poskytnout nabyvateli určité finanční zvýhodnění za předpokladu, že ten využije dalších žalobcem nabízených služeb. Ze smlouvy lze přitom podle krajského soudu rovněž usuzovat, že pokud by nabyvatel nevyužil další služby, nebylo by mu finanční zvýhodnění poskytnuto. Na tomto místě krajský soud doplnil, že v projednávané věci správce daně posuzoval případ, kdy nabyvatel splnil podmínku stanovenou ve smlouvě a byla mu poskytnuta finanční kompenzace.

7. Podle krajského soudu se v daném případě jednalo o dvě samostatná smluvní ujednání, která netvořila nedělitelný celek. Tento názor nevyvrátila ani žalobcem uváděná judikatura Soudního dvora EU, který neřešil situaci právně srovnatelnou se situací projednávanou v nynějším řízení. Krajský soud konstatoval, že nabyvatel ze smlouvy měl bezesporu na výběr, zda technologii VELOX využije, či nikoliv. Pokud by využil pouze službu spočívající v postoupení a využití architektonického návrhu, využil by ji zcela samostatně, a nelze dovodit, že by taková služba musela mít vazbu na samotnou realizaci výstavby rodinného domu. Záleželo tedy pouze na vůli nabyvatele. Případný zájem nabyvatele o technologii VELOX, znamenající pro žalobce obchodní výhodu, by pak byl ohodnocen určitou finanční kompenzací.

8. Krajský soud proto přisvědčil žalovanému, že daný obchodní případ je nutno z pohledu zákona o DPH posuzovat jako dvě samostatná zdanitelná plnění podléhající jednak základní sazbě daně a jednak sazbě daně snížené. Tento závěr byl podle krajského soudu potvrzen i žalobcem při fakturování těchto služeb, kdy souhlas k užití architektonického návrhu fakturoval samostatně se základní sazbou daně. Jednání žalobce podle soudu neodpovídalo žalobní námitce, že se jedná o plnění vedlejší, které musí být součástí plnění hlavního.

9. Na základě uvedeného krajský soud shledal aplikaci jednotlivých ustanovení zákona o DPH souladnou se šestou směrnicí Rady 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 EU.

10. Podle krajského soudu nemohly ani dodatky ke smlouvě podpořit závěr žalobce, že plnění poskytnutá na základě dvou smluvních ujednání tvoří jediný celek. Na tomto místě soud vyslovil, že pro zrušení smlouvy na základě dodatku nebyl dán žádný logický důvod, neboť architektonický návrh byl na základě smlouvy reálně využit. Tento postup i úmysl smluvních stran se přitom odrazil i v účetnictví žalobce. Podle krajského soudu lze rovněž považovat za logické, že pokud byl návrh následně „*objednatelem*“ využit, mohlo dojít k započtení uhrazené ceny na cenu za dílo. Ujednání o vrácení architektonického

návrhu včetně zaplacené ceny se krajskému soudu jevilo jako nadbytečné, neboť jeho výsledkem bylo v konečné fázi pouze zajištění zápočtu zaplacené ceny na cenu za dílo.

11. Krajský soud s přihlédnutím k právnímu názoru vyjádřenému v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2010, čj. 8 Afs 7/2010 - 70 (veškerá rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), nepřisvědčil ani námitce poukazující na nezákonné zahájení daňové kontroly. Uzavřel, že tímto úkonem správce daně přerušil běh prekluzívní lhůty pro vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. Jelikož v posuzované věci byla daňová kontrola zahájena dne 31. 8. 2007, od konce roku 2007 běžela nová tříletá lhůta pro doměření daně. Daň za předmětné zdaňovací období přitom byla pravomocně doměřena ke dni 4. 1. 2010, tedy před uplynutím prekluzívní lhůty. Konečně krajský soud podotkl, že při vyslovení uvedeného závěru nemohl přihlížet k dalším námitkám, jimiž žalobce poukazoval na novou judikaturu Ústavního soudu, konkrétně na jeho usnesení ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10.

III.

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

13. Stěžovatel namítl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 7/2010 - 70 nemohl zohlednit názorový posun Ústavního soudu v usnesení sp. zn. I. ÚS 378/10. V posuzované věci přitom krajský soud nebyl vázán právním názorem vysloveným v rozsudku čj. 8 Afs 7/2010 - 70, nic mu tedy podle stěžovatele nebránilo zabývat se předmětným usnesením Ústavního soudu a protokolem o ústním jednání, jenž byl zkoumán v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

14. Jelikož Ústavní soud ve věci sp. zn. I. ÚS 378/10 rozhodl usnesením, je podle stěžovatele zřejmé, že nepopřel názory uvedené v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07, neboť by jinak musel věc předložit plénu Ústavního soudu. Stěžovatel zdůraznil, že na posuzovanou věc nedopadá usnesení sp. zn. I. ÚS 378/10, nýbrž právě nález sp. zn. I. ÚS 1835/07. Krajskému soudu stěžovatel vytkl, že ačkoliv nebyl vázán rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 7/2010 - 70, nezabýval se jeho podáními 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.

15. Z dodatků ke smlouvě podle stěžovatele vyplývá, že nabyvatel mohl k výstavbě rodinného domu projektovaného dle architektonického návrhu využít technologie VELOX na základě smlouvy o dílo uzavřené s poskytovatelem. Pro tento případ smluvní strany souhlasily se zrušením smlouvy a s vrácením architektonického návrhu (projektové dokumentace) zpět poskytovateli, přičemž architektonický návrh se stal nedílnou součástí dodávky rodinného domu na základě smlouvy o dílo. Rovněž je podle stěžovatele z dodatků ke smlouvě zřejmé, že v takovém případě měla být zaplacená cena za užití architektonického návrhu poskytovatelem dobropisována a vrácena zpět nabyvateli, jestliže nebyla započtena na cenu za dílo, tj. dodávku technologie VELOX. Stěžovatel uzavřel, že pokud došlo 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, proto byl dán důvod k opravě základu a výše daně, resp. k vrácení celé zaplacené částky.

16. Ačkoliv krajský soud hodnotil projev vůle účastníků s přihlédnutím k dodatkům ke smlouvě, podle stěžovatele dospěl k nesprávnému závěru, že se jedná jen o finanční 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. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že pro zrušení smlouvy na základě dodatku nebyl dán logický důvod. Úkolem krajského soudu podle stěžovatele bylo posouzení, zda projev vůle sledoval vrácení architektonického návrhu tomu, kdo jej reálně využil ke stavbě rodinného domu technologií VELOX. Přihlédl-li by krajský soud k předmětným dodatkům, musel by se vyjádřit k tomu, zda se jedná o zdanitelné plnění s vlivem na daňový dobropis a daň z přidané hodnoty. Navíc stěžovatel zdůraznil, že o finanční kompenzaci by se jednalo tehdy, pokud by snížení ceny nebylo možné 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.

17. Stěžovatel se neztotožnil s názorem krajského soudu, že aplikace jednotlivých ustanovení zákona o DPH nebyla v rozporu se šestou směrnicí a že jeho plnění na základě smlouvy nebylo možné považovat za plnění vedlejší. Uvedl, že původní oddělená fakturace architektonického návrhu nevylučuje, aby se jednalo o plnění vedlejší k plnění hlavnímu. Na tomto místě připomněl, že podle judikatury Soudního dvora EU je služba považována za doplňkovou vůči službě hlavní, jestliže neznamená pro zákazníka cíl sama o sobě, ale znamená kvalitnější využití služby hlavní. Podle názoru stěžovatele se krajský soud těmito skutečnostmi nezabýval. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud přerušil řízení a rozhodl o položení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU.

18. Konečně stěžovatel nesouhlasil se závěry krajského soudu, jež se týkaly posouzení vlivu smluvního vztahu stěžovatele s objednateli na základ daně. Namítl, že daň z přidané hodnoty se odvádí z ceny sjednané, přičemž v tomto případě byla takovou cenou cena snížená o poskytnutou slevu. Sleva nebyla poskytnuta bezdůvodně, ale protože objednatelé museli strpět obtěžování způsobené častými návštěvami lidí, kteří se přišli podívat na ukázkový rodinný dům. Nejednalo se o dvě vzájemná plnění a o vzájemné započtení cen.

19. Stěžovatel měl za to, že mu objednatelé neposkytli žádnou službu, neboť aktivně nenabízeli svůj dům k propagaci a nesháněli klienty. Zavázali se pouze umožnit prohlídku domu někomu, kdo si jej přijde prohlédnout. Právě za toto pasivní strpění, jež je podpořeno i ujednáním o umožnění návštěv, byla objednatelům poskytnuta sleva z ceny rodinného domu. Stěžovatel v této souvislosti připomněl, že § 2 odst. 1 písm. b) zákona č. 588/1992 Sb. na rozdíl od § 14 odst. 1 písm. d) zákona o DPH nepovažuje za poskytnutí služby přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.

20. Podle stěžovatele tedy byla cenou sjednanou cena snížená o poskytnutou slevu. Cenu na úrovni vynaložených nákladů, ze které v posuzované věci vyšly správce daně i žalovaný, nepředvídá § 14 zákona č. 588/1992 Sb. ani § 36 zákona o DPH. Stěžovatel

poznamenal, že oba předpisy znají pouze cenu zjištěnou podle znaleckého posudku. Jelikož v tomto případě k takovému stanovení ceny nedošlo, základem daně měla být cena sjednaná na úrovni ceny snížené. Podle stěžovatele však krajský soud *„uznal za správný postup, kde cena domu byla stanovena nákladovým způsobem, a to z výše nákladů vynaložených na hrubou stavbu rodinného domu a hodnotu služeb poskytnutých manžely Š. oceněnou rozdílem do výše vynaložených nákladů“*. Závěrem stěžovatel vytkl krajskému soudu nedostatek odůvodnění ve vztahu k námitce, že ustanovení § 14 zákona č. 588/1992 Sb. nákladovou cenu nezná. Soud podle něj toliko uvedl, že smluvní ujednání posuzoval z pohledu § 14 tohoto zákona, aniž by však vysvětlil, o které ustanovení tohoto zákona nákladovou cenu opírá.

IV.

21. Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

22. Domníval se, 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, jejíž poskytnutí je podle § 2 odst. 1 písm. b) tohoto zákona předmětem daně. K uskutečnění zdanitelného plnění došlo v souladu s § 21 odst. 6 písm. b) zákona o DPH. Zdanitelné plnění se tak uskutečnilo a daň v základní sazbě byla odvedena. Žalovaný zdůraznil, že 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 a v tomto případě se jednalo o poskytnutí jiné služby podle § 14 odst. 1 zákona o DPH. Tato služba podle žalovaného 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. Částka uhrazená za souhlas k užití architektonického návrhu byla započtena do celkového díla, byl vystaven dobropis na doklad v základní sazbě daně a vše zdaněno ve snížené sazbě. Žalovaný však byl toho názoru, že zákazníkům byla poskytnuta dvě zdanitelná plnění v různých sazbách daně. Ve vztahu k problematice architektonického návrhu žalovaný poznamenal, že nepovažuje za nutné, aby byla Soudnímu dvoru EU předložena k posouzení předběžná otázka.

23. Podle žalovaného se v posuzované věci nejednalo 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) uvedeného zákona nemohlo jednat o plnění podléhající spotřební dani, ani nešlo o případy upravené v § 42 odst. 1 zákona o DPH. Stěžovatel přitom zřejmě nabyl dojmu, že pro snížení daně splnil podmínku stanovenou v § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, tj. zrušení nebo vrácení zdanitelného plnění či jeho části. Žalovaný byl však názoru, že v posuzované věci 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 nebylo možné chápat tak, že by cena za souhlas k užití architektonického návrhu byla snížena na nulu, neboť byla přesně stanovena. Žalovaný uvedl, že 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 a poté zákazník využil návrh k postavení domu. Žalovaný také poznamenal, že stěžovatel nedodával kompletní stavbu na klíč, nýbrž pouze technologii VELOX, a to včetně

montáže. Pro tuto montáž přitom zákazník poskytl architektonický návrh (projektovou dokumentaci), ke kterému měl řádně udělen souhlas k využití. Následně byl zákazník oprávněn poskytnout tento architektonický návrh k dostavbě svého domu i jiné stavební společnosti, případně si dům podle tohoto návrhu dostavět vlastními silami. Žalovaný proto uzavřel, že podmínky stanovené v § 42 zákona o DPH nebyly splněny a žalobce snížil svoji daňovou povinnost neoprávněně.

24. K posouzení daňových aspektů smluvního vztahu stěžovatele s objednateli žalovaný vyslovil, že ze strany stěžovatele byla poskytnuta „sleva“, protože dům byl využíván jako vzorový. Ve výsledné ceně tedy byla zohledněna dohoda obou smluvních stran, ve které se objednatelé zavázali k využití svého rodinného domu jako ukázkového domu za účelem propagace stavebního systému VELOX a k umožnění návštěv zájemcům o tento stavební systém. Žalovaný přitom vyzdvihl skutečnost, že stěžovatel odvedl daň ze zaplacené ceny, tj. ceny výrazně snížené, která byla pod úrovní vynaložených nákladů. Navíc poznamenal, že objednatelé jsou se stěžovatelem úzce spojeni, neboť Ing. Š. u stěžovatele dlouhá léta pracovala a Ing. Šl. s ním úzce spolupracuje.

25. Žalovaný s odkazem na výpověď svědka Ing. Šl. dále vyslovil, že stěžovatel nezastíral, že pro něj objednatelé prováděli činnost, která se odrazila ve zvýšeném zájmu o nabízený produkt. Žalovaný proto považoval za nepochybné, že výrazně snížená cena byla objednatelům účtována vzhledem k tomu, že stěžovateli poskytli jistou službu. Podle žalovaného tedy došlo k započtení vzájemných plateb. Jakkoliv byl takový postup možný, daň z přidané hodnoty musela být odvedena z plné ceny za zdanitelné plnění. V daném případě tak bylo třeba stanovit základ daně dle § 14 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb. ve znění účinném do 30. 4. 2004, resp. § 36 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném v roce 2006, přičemž jej nebylo možné snížit o slevu. Jako základ daně proto byla stanovena cena, která by byla základem daně v případě, že by vůči stěžovateli nebylo žádné plnění uskutečněno. Žalovaný připomněl, že správce daně přistoupil ke stanovení základu daně ve výši prokazatelně vynaložených nákladů. Poukázal na to, že tato částka byla výrazně nižší, než jsou katalogové ceny obdobných domů, a že takto stanovený základ daně ani zdaleka nedosahuje výše ocenění dle znaleckého posudku Ing. Berana a jde o částku mírně nižší, než je ocenění podle znaleckého posudku paní Ehrenbergerové, který předložil stěžovatel.

26. Dále žalovaný považoval za zřejmé, že by stěžovatel nenabízel a neprodával rodinný dům se značnou ztrátou. Vykázaná účetní ztráta byla kompenzována protiplněním ze strany objednatelů, které nemohlo snížit základ daně. Stanovení základu daně na úrovni vynaložených nákladů podle žalovaného svědčí o tom, že správce daně vyšel stěžovateli maximálně vstříc a zvolil pro něj výhodnou variantu. Navíc žalovaný podotkl, že správce daně postupoval také v souladu s čl. 72 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, která s účinností od 1. 1. 2007 nahradila šestou směrnici, a vzal tyto normy v úvahu. Rovněž bylo podle jeho názoru postupováno v souladu s § 4 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů, podle kterého lze stavbu ocenit mj. nákladovým způsobem.

27. Žalovaný nesouhlasil s názorem stěžovatele, že mu objednatelé neposkytovali žádnou službu. V tomto směru odkázal na § 2 odst. 2 písm. b) zákona č. 588/1992 Sb., ve

znění účinném v roce 2004, a konstatoval, že objednatelé nepochybně vyvíjeli činnost, ze které měl stěžovatel užitek. Skutečnost, zda klienty aktivně vyhledávali, nebyla podle žalovaného vůbec podstatná. Ve vztahu ke zdaňovacímu období září roku 2006 pak žalovaný poukázal na § 14 odst. 1 písm. d) zákona o DPH.

28. Závěrem žalovaný vyjádřil názor, že lhůta k doměření daně byla v posuzované věci zachována.

V.

29. 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. 3, 4 s. ř. s.).

30. Kasační stížnost není důvodná.

31. Nejvyšší správní soud se předně zabýval námitkami, které se týkaly běhu prekluzivní lhůty pro doměření daně za předmětné zdaňovací období. S právním názorem vysloveným v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se zdejší soud vypořádal v rozsudku čj. 8 Afs 7/2010 - 70, který byl vydán ve skutkově i právně obdobné věci vedené mezi týmiž účastníky ohledně jiných zdaňovacích období. V označeném rozhodnutí přitom tento soud zdůvodnil, proč nepovažoval názor Ústavního soudu za udržitelný.

32. Právní názor vyjádřený v rozsudku čj. 8 Afs 7/2010 - 70 lze označit za ustálený právní názor Nejvyššího správního soudu k problematice ústavní konformity zahájení daňové kontroly (srov. zejm. rozsudky ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46, č. 1983/2010 Sb. NSS, ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52, č. 2000/2010 Sb. NSS; dále srov. např. rozsudky ze dne 22. 12. 2009, čj. 1 Afs 84/2009 - 90, ze dne 19. 3. 2010, čj. 5 Aps 2/2010 - 54, ze dne 15. 4. 2010, čj. 7 Afs 15/2010 - 89, ze dne 29. 4. 2010, čj. 9 Afs 108/2009 - 43, ze dne 13. 5. 2010, čj. 1 Afs 26/2010 - 163, ze dne 27. 5. 2010, čj. 2 Afs 10/2010 - 71, ze dne 30. 6. 2010, čj. 1 Aps 1/2010 - 89, ze dne 9. 9. 2010, čj. 2 Aps 1/2010 - 156, ze dne 22. 7. 2011, čj. 5 Afs 61/2010 - 61, či ze dne 21. 9. 2011, čj. 9 Afs 4/2011 - 96, www.nssoud.cz). Tento právní závěr přitom nebyl shledán ústavně nesouladným ani v novější rozhodovací praxi Ústavního soudu (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2010, sp. zn. IV. ÚS 36/10, kterým Ústavní soud pro zjevnou neopodstatněnost odmítl ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu č. 1983/2010 Sb. NSS). Ostatně i usnesení Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 378/10, kterým byla pro zjevnou neopodstatněnost odmítnuta ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu č. 2000/2010 Sb. NSS, svědčí o tom, že předmětný právní názor, tj. názor vyslovený mimo jiné i v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 7/2010 - 70, z ústavněprávního pohledu obstál. Zdejší soud navíc v projednávané věci zdůrazňuje, že dne 8. 11. 2011 vydalo plénum Ústavního soudu pod sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/11 stanovisko (dostupné na http://nalus.usoud.cz), ve kterém se odchýlilo od právního názoru vysloveného v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 a konstatovalo, že postup správce daně, který zahájil daňovou kontrolu bez podloženého podezření o nikoliv řádném splnění daňové povinnosti, nelze bez dalšího považovat za porušení principu proporcionality a za realizaci pravomoci správce daně v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

33. Pokud stěžovatel trval na tom, že na posuzovanou věc je třeba nahlížet právě a jedině z hlediska právního názoru vyjádřeného v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, Nejvyšší správní soud jeho námitkám nepřisvědčil. Ačkoliv v právě řešené věci nebyl krajský soud ve smyslu § 110 odst. 3 s. ř. s., v tehdejším znění, vázán právním názorem vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 7/2010 - 70, nebylo rozumného důvodu, aby se od názoru vysloveného v obdobné věci (srov. bod 31 tohoto rozsudku) odchýlil, nadto za situace, kdy právní názor odpovídal ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu. Jestliže se proto krajský soud nezabýval v podrobnostech obsahem podání stěžovatele ze dne 3. 1. 2011, 4. 1. 2011 a 10. 1. 2011, Nejvyšší správní soud v jeho postupu nespatřil žádné pochybení. Závěrem této problematiky zdejší soud pro stručnost odkazuje zejména na svou argumentaci vyslovenou v rozsudcích č. 1983/2010 Sb. NSS a č. 2000/2010 Sb. NSS.

34. Ve vztahu ke stížním námitkám stran architektonického návrhu Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že stěžovatel nepředložil dodatky ke smlouvě v rámci daňové kontroly na předmětné zdaňovací období, ale až dodatečně v odvolacím řízení (ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 8 Afs 7/2010, resp. sp. zn. 8 Afs 37/2011 stěžovatel namítl existenci těchto dodatků dokonce teprve v řízení před krajským soudem). V této souvislosti se nejeví jako nepatřičná domněnka žalovaného vyjádřená v jeho rozhodnutí, že dodatky ke smlouvě jsou účelově dodatečně vytvořeným důkazním prostředkem, kterým se stěžovatel s odstupem pokouší podepřít svůj závěr o homogennosti poskytovaných plnění a s ní spojené možnosti postupu podle § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH v rozhodném znění.

35. Nejvyšší správní soud přesto dále hodnotil úvahy krajského soudu vztahující se k obsahu předmětných dodatků a neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Pokud krajský soud uzavřel, že nebylo rozumného důvodu pro zrušení smlouvy na základě jejího dodatku, neboť architektonický návrh byl na základě smlouvy řádně využit, nijak nevybočil z mezí logického usuzování. Zdejší soud neakceptoval ani úvahy stěžovatele o „vrácení“ architektonického návrhu, resp. vrácení práv k architektonickému návrhu na základě dodatku, a jeho následném „poskytnutí coby nedílné součásti dodávky rodinného domu“ na základě smlouvy o dílo. Je zřejmé, že vůle stran směřovala pouze k poskytnutí určitého finančního zvýhodnění pro případ, že zájemce o rodinný dům využil nabídku stěžovatele týkající se realizace domu stěžovatelem s využitím technologie VELOX. Nadto ani sám stěžovatel neuvedl žádné argumenty, kterými by bylo možné odpovídající závěry žalovaného a krajského soudu vyvrátit. Pokud totiž stěžovatel odkazoval na závěr vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 48/2004 - 92, jeho námitka se jeví zcela nepřiléhavou. Zdejší soud v uvedeném rozhodnutí definoval základní rozdíl mezi slevou z ceny za zdanitelné plnění, která mění základ daně, a bonusem, resp. finančním zvýhodněním, které cenu ani základ daně nemění. Jestliže chtěl stěžovatel naznačit, že se v jeho případě jednalo o slevu, která ve smyslu citované judikatury může být poskytnuta při zrušení nebo vrácení celého zdanitelného plnění, zdejší soud mu s odkazem na výše uvedenou argumentaci nepřisvědčil.

36. V souvislosti s tvrzením stěžovatele o charakteru předmětného plnění 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. Danou otázkou se však ve své rozhodovací praxi opakovaně zabýval Soudní dvůr EU, 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.

37. Konkrétně musí být podle Soudního dvora EU 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 v případě, že 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). 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, ze dne 8. 4. 2010, čj. 2 Afs 6/2009 - 64, či ze dne 14. 10. 2011, čj. 5 Afs 3/2011 - 102).

38. Stěžovatel namítl, že se krajský soud nezabýval závěry Soudního dvora EU. Krajský soud měl toliko konstatovat, že architektonický návrh byl fakturován odděleně, aniž by se vypořádal s tím, zda je architektonický návrh považován za doplňkovou službu vůči službě hlavní, případně zda pro zákazníka znamená kvalitnější využití služby hlavní. Nejvyšší správní soud uvedenou námitku neshledal důvodnou. Z napadeného rozsudku totiž ověřil, že se krajský soud s těmito otázkami vypořádal na str. 8 tohoto rozhodnutí, kde mj. uzavřel, že nabyvatel „*měl bezesporu na výběr, zda technologii VELOX využije či nikoliv a nelze v žádném případě předjímat, že pokud by tak neučinil, znamenalo by to pro něho, že by výstavba rodinného domu musela být provedena méně kvalitně.*“ Ačkoliv je odůvodnění přijatých závěrů v napadeném rozhodnutí stručné, je z něj zřejmé, že krajský soud vzal v úvahu kritéria pro posouzení souvisejících plnění aplikovaná Soudním dvorem EU. Nejvyšší správní soud přitom sdílí právní názor krajského soudu s tím, že v posuzované věci aplikace kritérií akcentovaných Soudním dvorem EU nesvědčí právnímu názoru stěžovatele. Pokud jde o oddělenou fakturaci, k níž krajský soud přihlédl při posuzování namítané souvislosti poskytnutých plnění, nezbývá než zdůraznit, že právě samostatná fakturace za poskytnutá plnění má dle setrvalé rozhodovací praxe Soudního dvora EU indikativní povahu (srov. shora označené rozsudky ve věci *CPP*, bod 31, či ve věci *Tellmer Property*, bod 23).

39. S ohledem na čl. 267 Smlouvy o fungování EU se dále Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda je v posuzované věci povinen položit předběžnou otázku týkající se výkladu práva Evropské unie. Na tomto místě přitom dospěl k závěru, že jelikož se mohl ve svém rozhodování opřít o ustálenou judikaturu Soudního dvora EU (srov. rozhodnutí

označená v bodě 37 tohoto rozsudku), nebyl přes své postavení soudu posledního stupně povinen obrátit se na Soudní dvůr EU 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).

40. Konečně Nejvyšší správní soud posuzoval důvodnost námitek týkajících se hodnocení daňových aspektů smluvního vztahu stěžovatele s objednateli. Předně dalších úvah zdůrazňuje, že v projednávané věci je předmětem řízení zdaňovací období září roku 2006. Z tohoto důvodu se na tento případ vztahuje zákon o DPH, nikoliv zákon č. 588/1992 Sb.

41. Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku, že pokud objednatelé aktivně nepropagovali předmětný stavební systém a nesháněli případné zájemce o něj, neposkytovali stěžovateli žádnou službu. Podle § 14 odst. 1 písm. d) zákona o DPH se poskytnutím služby rozumí také „*přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci*“. Ostatně sám stěžovatel na uvedenou právní úpravu poukázal, a to nejspíše pod dojmem, že se na posuzovaný případ aplikuje zákon č. 588/1992 Sb. Jestliže se tedy objednatelé zavázali umožnit prohlídku domu případným zájemcům o takové stavby, zcela jistě je nezbytné ve smyslu zákona o DPH považovat jejich závazek za službu.

42. Nejvyšší správní soud v návaznosti na výše uvedené konstatuje, že v rámci posuzovaného smluvního vztahu stěžovatel uskutečnil pro objednatele plnění spočívající v dokončení stavby rodinného domu a objednatelé poskytli stěžovateli službu spočívající v propagaci daného stavebního systému. Na tomto místě zdejší soud připomíná, že v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84, vyslovil, že „*(z)a zdanitelné plnění se považuje takové plnění, které je zákonem o DPH jako zdanitelné plnění vymezeno, bez ohledu na skutečnost, zda byl příslušným plátcem daně vystaven na takové zdanitelné plnění daňový doklad či nikoliv.*“ V projednávané věci lze uzavřít, že z pohledu problematiky daní z přidané hodnoty byla na obou stranách tohoto smluvního vztahu uskutečněna zdanitelná plnění. Z takového závěru lze dovodit, že pokud stěžovatel za službu objednatelů nic nezaplatil, úplata za jím uskutečněné plnění zahrnuje nejenom sjednanou cenu za předmětnou stavbu, ale také i hodnotu jemu poskytnuté služby. V posuzované věci je tedy základem daně podle § 36 odst. 1 zákona o DPH právě součet této ceny díla a hodnoty dané služby. Nejvyšší správní soud se tak ztotožnil s právním názorem krajského soudu, že skutečná cena za dílo představovala jednak sjednanou finanční částku a jednak předmětný závazek objednatelů. Pro úplnost zdejší soud podotýká, že s ohledem na výše uvedené nemohl stěžovateli přisvědčit, že se jednalo o pouhé poskytnutí slevy z ceny stavby, jejíž výše proto neměla být zahrnuta do základu daně z přidané hodnoty. V projednávaném případě nebyla objednatelům poskytnuta sleva jako taková, nýbrž byla sjednána nižší cena z důvodu existence závazku objednatelů vykonat ve prospěch stěžovatele službu spočívající ve strpění prohlídek jejich rodinného domu. Předmětná služba objednatelů představuje protihodnotu ke snížení ceny. Ostatně sám stěžovatel

vyzdvihl skutečnost, že „slevu“ neposkytl objednatelům bezdůvodně, ale právě za toto pasivní strpění prohlídek.

43. Na základě právního závěru uvedeného v předchozím bodu tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud konstatuje, že pro stanovení základu daně bylo nezbytné určit hodnotu poskytnuté služby. Zdejší soud považoval za zcela logické, že tato hodnota musela dosahovat minimálně rozdílu mezi sjednanou cenou a výší nákladů vynaložených na předmětné dílo. Je zřejmé, že stěžovatel jako obchodní společnost založená za účelem dosahování zisků by v rámci své podnikatelské činnosti nesjednala bez dalšího cenu za dílo nižší než je částka, kterou na stavbu předmětného díla vynaložila. Pokud tedy správce daně za těchto podmínek stanovil základ daně jen ve výši odpovídající nákladům na stavbu, bezpochyby rozhodoval ku prospěchu stěžovatele. Z tohoto úhlu pohledu se zdejšímu soudu jeví jako nepřípadná námitka stěžovatele, že zákon o DPH předpokládá pouze cenu zjištěnou podle znaleckého posudku. Ze spisového materiálu totiž vyplývá, že v rámci daňového řízení byly zpracovány dva znalecké posudky, přičemž v obou byla určena cena celkového díla částkou vyšší, než jakou vzal správce daně za základ daně z přidané hodnoty. S ohledem na vyslovené právní názory tak Nejvyšší správní soud uzavřel, že postup správce daně při stanovení daňové povinnosti stěžovatele za těchto okolností neodporuje smyslu zákona o DPH. Přitom považoval za významnou také skutečnost, že žalovaný neopomněl přihlédnout i k tomu, v jaké výši se pohybují katalogové ceny obdobných staveb i ceny určené znalci. Přestože krajský soud ve vztahu k „nákladovému způsobu“ určení základu daně nesprávně a pouze v obecné rovině poukázal na § 14 zákona č. 588/1992 Sb., ve světle výše naznačených úvah dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že jeho odůvodnění v kontextu dané části rozhodnutí obstojí.

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

45. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o této 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 podle obsahu spisů žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 30. května 2012

JUDr. Jan Passer
předseda senátu