

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. 9579/09-1300-607589, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 1. 2011, čj. 31 Af 28/2010 - 70,

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. 9579/09-1300-607589, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Chrudimi ze dne 26. 9. 2008, čj. 110580/08/233912/2901, kterým správce daně podle zákona č. 588/1992 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 duben roku 2004 ve výši 38 457 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 28/2010 - 70, zamítl.

3. Krajský soud zjistil, že žalobce uzavřel dne 20. 3. 2003 s manžely Š. (dále jen „objednatelé“) smlouvu o dílo na dodání a montáž hrubé stavby rodinného domu. Cena za zhotovení díla byla sjednána ve výši 435 377 Kč. V této ceně přitom byla zohledněna dohoda smluvních stran, 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 ve smlouvě o dílo blíže vymezeny. 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 hrubou 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 1 204 505,50 Kč. Pokud tedy žalobce účtoval objednatelům za dodání hrubé stavby částku 435 377 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.“* 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 s ohledem na to, že byl při svém rozhodování vázán právním názorem vyjádřeným 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 9. 3. 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.

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

7. 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.

8. 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.

9. Dále 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.

10. 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 o DPH na rozdíl od § 14 odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 235/2004 Sb.“), nepovažuje za poskytnutí služby přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.

11. 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 o DPH ani § 36 zákona č. 235/2004 Sb. 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 o DPH 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.

12. Konečně stěžovatel v kasační stížnosti (část III., V. a VI.) uplatnil námitky, jež se vztahovaly ke zdanitelnému plnění fakturovanému na základě smlouvy o užití architektonického návrhu.

IV.

13. Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

14. K posouzení daňových aspektů smluvního vztahu stěžovatele s objednateli žalovaný vyslovil, že ze strany stěžovatele byla poskytnuta „sleva“ z toho důvodu, že 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.

15. 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 o DPH, ve znění účinném do 30. 4. 2004, resp. dle § 36 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., 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.

16. 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 přitom 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 [dále jen „směrnice o DPH“], která s účinností od 1. 1. 2007 nahradila šestou směrnici 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“], 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.

17. Žalovaný nesouhlasil s názorem stěžovatele, že mu objednatelé neposkytovali žádnou službu. V tomto směru odkázal na § 2 odst. 2 písm. b) zákona o DPH, ve znění účinném v roce 2004, a konstatoval, že objednatelé nepochybně vyvíjeli činnost, ze které měl stěžovatel užitek. Skutečnost, zda klienty aktivně vyhledávali, přitom nebyla podle žalovaného vůbec podstatná.

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

V.

19. 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.).

20. Kasační stížnost není důvodná.

21. 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.

22. 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.

23. 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 právním názorem vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 7/2010 - 70 vázán přímo ve smyslu § 110 odst. 3 s. ř. s., v tehdejším znění, nebylo rozumného důvodu, aby se od názoru vysloveného v obdobné věci (srov. bod 21 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.

24. Dále 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 duben roku 2004. Zákon č. 235/2004 Sb. nabyl účinnosti ke dni 1. 5. 2004. Podle § 111 odst. 1 tohoto zákona (přechodná ustanovení) přitom pro uplatnění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období předcházející účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv s tím souvisejících, platí dosavadní právní předpisy. Na základě výše uvedeného proto zdejší soud konstatuje, že na posuzovanou věc se vztahuje zákon o DPH (zákon č. 588/1992 Sb.), tj. nikoliv zákon č. 235/2004 Sb.

25. Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku, že pokud objednatelé aktivně nepropagovali předmětný stavební systém a nesháněli případné zájemce o něj, neposkytovali stěžovateli žádnou službu. Zákon o DPH na rozdíl od zákona č. 235/2004 Sb. výslovně nestanoví, že za službu se považuje i závazek zdržet se určitého jednání nebo strpět jisté jednání či situaci. To však neznamená, že pod pojem *služba* ve smyslu zákona o DPH nelze podřadit i omisivní jednání. O naznačeném závěru ostatně svědčí i důvodová zpráva k návrhu zákona č. 235/2004 Sb., podle které byly nově v tomto zákoně „*některé služby konkrétně vyjmenovány jako např. ... přijetí závazku zdržet se určitého jednání.*“ Službu, která podléhá dani z přidané hodnoty, lze v nejobecnější rovině vymezit jako plnění, z něhož jiná osoba získá jistý prospěch či užitek. V projednávané věci je proto rozhodnou otázka, zda závazek objednatelů skutečně spočíval toliko v pouhém pasivním strpění určitého jednání, či zda bylo takové plnění poskytnuto s cílem zajistit stěžovateli určitý obchodní prospěch. Nejvyšší správní soud na tomto místě dovodil, že pokud se objednatelé zavázali umožnit prohlídky domu případným zájemcům o takové stavby, jejich závazek zjevně směřoval k propagaci stěžovatele a jeho podnikatelské činnosti. Zdejší soud proto dospěl k závěru, že takové „*pasivní jednání*“ je třeba považovat za službu ve smyslu zákona o DPH. S poukazem na nutnost eurokonformního výkladu právních norem upravujících daň z přidané hodnoty (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, čj. 2 Afs 92/2005 - 45, č. 741/2006 Sb. NSS, a dále např. ze dne 22. 3. 2007,

čj. 9 Afs 5/2007 - 70, č. 1187/2007 Sb. NSS) pak soud k problematice posouzení závazku objednatelů dodává, že podle čl. 6 odst. 1 šesté směrnice se poskytováním služeb rozumí i plnění, která *„mohou mezi jiným zahrnovat... závazek zdržet se určitého jednání nebo snášet určité jednání či situaci,“* a rovněž dle čl. 25 písm. b) směrnice o DPH může poskytnutí služby *„mimo jiné spočívat v... přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci“*.

26. Nejvyšší správní soud v návaznosti na výše uvedené konstatuje, že v rámci posuzovaného smluvního vztahu stěžovatel uskutečnil pro objednatele plnění spočívající v dodání a montáži hrubé 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 § 14 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.

27. Na základě právního závěru uvedeného v předchozím bodě 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 totiž 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 tedy krajský soud ve vztahu k „nákladovému způsobu“ určení základu daně pouze v obecné rovině poukázal na § 14 zákona o DPH, ve světle výše naznačených úvah dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že jeho odůvodnění v kontextu dané části rozhodnutí obstojí.

28. Konečně Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud stěžovatel brojil proti závěrům krajského soudu týkajícím se posouzení smlouvy o užití architektonického návrhu, zcela minul předmět tohoto řízení. V projednávané věci totiž správce daně doměřil stěžovateli daň z přidané hodnoty toliko ve vztahu ke smlouvě o dílo - dodání a montáž hrubé stavby. Otázky související s plněním uskutečněným dle smlouvy o užití architektonického návrhu tak nebyly předmětem hodnocení ze strany žalovaného a tedy ani krajského soudu. Uvedené stížní námitky proto zdejší soud shledal nepřípustnými ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

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

30. 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