



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Jitky Zavřelové a Mgr. Ing. Petra Šuránka v právní věci žalobce: **S-M-M**, IČO: X, se sídlem N., B., zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem: Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 9. 2013, č. j. 22427/13/5000-14302-700225,

t a k t o:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 9. 2013, č. j. 22427/13/5000-14302-700225, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11.228,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta.**

O d ů v o d n ě n í:

Žalobce napadl žalobou rozhodnutí žalovaného označené v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Mladé Boleslavi (dále jen „orgán prvního stupně“) ze dne 22. 11. 2010, č. j. 151577/10/048912203023, jímž byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2009 ve výši nadměrného odpočtu 412.235,- Kč, tak, že vyměřenou daň z původního nadměrného odpočtu ve výši 412.235,- Kč, změnil na vlastní daňovou povinnost ve výši 34.576,- Kč.

Žalobce uvedl, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v reakci na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 12. 2. 2013, č. j. 46 Af 7/2012 – 25 (dále též „zrušující rozsudek“), jímž

bylo zrušeno předchozí rozhodnutí ze dne 22. 12. 2011, č. j. 6676/11-1300-506589, vydané k odvolání žalobce Finančním ředitelstvím v Praze, a to pro jeho nepřezkoumatelnost. Soud žalovanému uložil, aby zdůvodnil svůj názor uvedený ve zrušeném rozhodnutí o odvolání, že se „*neztotožňuje s názorem žalobce, že přijatá zdanitelná plnění od společnosti H. G. souvisí s jeho ekonomickou činností poskytování reklamních služeb*“.

Žalobce namítl, že se žalovaný neřídil závazným názorem soudu, náležité odůvodnění neučinil, pouze přeformuloval názory a odvolání opět zamítl. V nově vydaném rozhodnutí žalovaný uvedl, že: „*na základě svého odlišného právního názoru, než jaký zaujal prvoinstanční správce daně, OFŘ akceptovalo v odvolání uplatněnou námitku, že rovněž přijatá zdanitelná plnění – zabezpečení poradatelské činnosti od společnosti H. G. CZ spol. s r.o. odvolatel použil ke své ekonomické činnosti, a tudíž, že odpočty daně z takto přijatých zdanitelných plnění uplatnil oprávněně, v souladu s ust. § 72 odst. 1 ZDPH. Z tohoto důvodu zvýšilo odpočet daně uvedený na příslušných řádcích napadeného rozhodnutí o částku 417.554 Kč*“. Podstatou změny názoru žalovaného tedy je, že opustil názor zastávaný v soudem zrušeném rozhodnutí o odvolání, protože pochopil jeho neudržitelnost, a vymyslel konstrukci, že z jiného právního titulu byl žalobce povinen odvést DPH. Takový postup je však vyloučen. Pokud odvolací řízení probíhá v důsledku zrušujícího rozsudku správního soudu, pak je jeho rozsah omezen právním názorem tohoto soudu ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. Nemůže proto proběhnout další odvolací řízení v rozsahu jako kdyby předchozí odvolací řízení neexistovalo, ale nové odvolací řízení probíhá jen v rozsahu nezbytně nutném pro odstranění vady vytknuté správním soudem. Jiný postup by byl obcházením povinnosti řídit se závazným právním názorem soudu.

V tomto případě žalovaný zjistil, že není schopen udržet závěr, že žalobce nesplnil podmínky pro nárok na odpočet daně podle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 87/2004 Sb. (dále jen „zákon o DPH“), uznal to a „vyrobil“ povinnost žalobce odvést daň na výstupu z přijatých darů. V důsledku toho se doměrek daně mezi soudem zrušeným rozhodnutím a napadeným rozhodnutím nezměnil. Žalovaný nesplnil požadavek soudu, když neodůvodnil, proč žalobce nemá nárok na odpočet daně. Takový postup je však nezákonný. Mezi základní principy správy daní zejména patří tzv. princip jednoho pokusu, tj. že se „*o jedné věci zásadně rozhoduje pouze jednou, v jediném řízení, a že výjimky z této zásady jsou relativně omezené a procesně přísně reglementované*“. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „*obzvláště naléhavá potřeba dodržení výše popsaných principů a požadavků je dána v řízení daňovém, v němž státní orgán rozhoduje výlučně o daňové povinnosti (soukromé) osoby vůči státu (tj. nikoli o právech a povinnostech ve vztahu mezi vícero soukromými osobami navzájem) a v němž tedy stát „chce“ po soukromé osobě zaplacení daně v určité výši*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57).

Žalovaný byl povinen buď odůvodnit, proč přijatá zdanitelná plnění od společnosti H. G. CZ spol. s r.o. (dále jen „H. G.“) nesouvisela s ekonomickou činností poskytování reklamních služeb žalobce, jak jej k tomu zavázal soud ve zrušujícím rozsudku, anebo odvolání vyhovět. Jelikož žalovaný ani jedno neučinil, neřídil se dle žalobce závazným názorem soudu, a napadené rozhodnutí je proto nezákonné.

Žalobce dále namítl, že je nesprávný názor žalovaného, že darovací smlouvy, na jejichž základě žalobce přijal dary od občanského sdružení M. (dále jen „sdružení M.“), byly zastřením stavu skutečného spočívajícího v tom, že žalobce poskytl sdružení M. protiplnění v podobě poradatelských služeb na jednotlivých sportovních akcích.

Žalovaný tento názor založil na tom, že ekonomickou činností žalobce bylo rovněž pořádání a organizování sportovních činností. Činnost související s organizováním sportovních událostí a podniků je zařazena ve Standardní klasifikaci produkce pod kódem 92.62.12. Tuto činnost žalobce zajišťoval prostřednictvím svého dodavatele - společnosti H. G. a účel využití darů od sdružení M. zakotvený v darovacích smlouvách věcně a časově souvisí s přijatými plněními od společnosti H. G.

Úvahy žalovaného má žalobce za zmatené, protože ze skutečnosti, že žalobce pořádá a organizuje sportovní činnosti, nelze dovodit, jaký byl skutečný obsah uzavřených darovacích smluv. Obdobně zařazení služby pod kód 92.62.12 nic nevypovídá o skutečném obsahu uzavřených darovacích smluv. Skutečný obsah darovacích smluv nelze posoudit ani podle toho, kdo zajišťoval organizování sportovní události, kterou se sdružení M. rozhodlo podpořit poskytnutím daru. A konečně shoda mezi účelem využití darů od sdružení M. zakotveným v darovacích smlouvách a přijatými plněními od společnosti H. G. vypovídá pouze o tom, že žalobce uspořádal konkrétní sportovní akci, kterou se sdružení M. rozhodlo podpořit poskytnutím daru.

Pokud by však chtěl žalovaný prokázat, že stavem skutečným bylo poskytnutí poradatelských služeb sdružení M. a stavem, který zakrývá stav skutečný, bylo uzavření darovacích smluv mezi žalobcem a sdružením M., musel by v první řadě zkoumat poměr mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu. Žalovaný však nevyslechl osoby jednající za sdružení M., a proto nebyl skutkový stav objasněn do té míry, že bylo možné vyřknout závěr o skutečném obsahu právního úkonu (darovacích smluv).

V řízení bylo naopak prokázáno, že žalobce uspořádal sportovní akci, kterou si vytvořil reklamní prostor, který zužitkoval. Za prezentaci cyklistiky v televizním vysílání vyúčtoval fakturou č. FO 142009 Českému svazu cyklistiky částku 50.000,- Kč a za prezentaci bojových sportů v televizním vysílání, vystavil i fakturu pro Unii bojových umění na stejnou částku. Protože jde o menšinové sporty, které nejsou tak mediálně zajímavé, dohodl žalobce se sdružením M., že je bez nároku na protiplnění podpoří. Stejně jako když Komerční banka podporuje hudební festival či Česká spořitelna výstavu výtvarného umění.

Na základě výše uvedených skutečností žalobce tvrdí, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že by darovací smlouvy, na jejichž základě žalobce přijal dary od sdružení M., byly zastřením stavu skutečného spočívajícího v tom, že žalobce poskytl sdružení M. protiplnění v podobě poradatelských služeb na jednotlivých sportovních akcích, a proto je napadené rozhodnutí nezákonné.

Závěrem žalobce namítl, že se napadené rozhodnutí zakládá na nedostatečně objasněném skutkovém stavu. Žalovaný tvrdí, že sdružení M. přijalo od žalobce úplatné plnění spočívající v přijetí poradatelských služeb, aniž by k tomu byl proveden jakýkoliv důkaz. Aby došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, musel by žalovaný prokázat, že ve smyslu ustanovení § 21 odst. 4 zákona o DPH došlo k poskytnutí služby žalobcem ve

prospěch sdružení M. Takový důkaz však ve spisu zcela chybí. Proto skutečným obsahem darovacích smluv nemůže být poskytnutí plnění od společnosti žalobce sdružení M., protože toto sdružení neměl z uspořádání předmětných sportovních akcí žádný užitek. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě nejprve podrobně shrnul průběh správního řízení, přičemž v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí a správní spis. Je přesvědčen, že dostál závaznému pokynu vyslovenému ve zrušujícím rozsudku, když konkludentně odůvodnil dotčené tvrzení tím, že jej v žalobou napadeném rozhodnutí nikterak nezmínil, čímž zcela jednoznačně vyjádřil, že se s ním neztotožňuje.

K námitce žalobce, že v rozhodnutí opustil názor, ke kterému dospělo Finanční ředitelství v Praze v soudem zrušeném rozhodnutí, protože pochopil neudržitelnost tam vyslovených závěrů, žalovaný uvedl, že tato výtka je zcela lichá. V napadeném rozhodnutí dospěl k totožnému výroku, který opřel o obdobnou logickou konstrukci jako Finanční ředitelství v Praze v rozhodnutí o odvolání ze dne 22. 12. 2011.

K námitce žalobce, že pokud odvolací řízení probíhá v důsledku zrušujícího rozsudku správního soudu, pak je rozsah odvolacího řízení omezen právním názorem tohoto soudu dle § 78 odst. 5 zákona s. ř. s. a nové odvolací řízení probíhá jen v rozsahu nezbytně nutném pro odstranění vady vytknuté správním soudem, žalovaný uvedl, že postupoval naprosto v souladu s tímto omezením, se kterým se plně vypořádal v rámci žalobou napadeném rozhodnutí. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že provedl ničím neomezené odvolací řízení, neboť se plně vypořádal s předchozím rozhodnutím vydaným ve správním soudnictví, shromáždil veškeré důkazy, vyhodnotil skutkový stav, pořádl je pod příslušná zákonná ustanovení a se závěry seznámil žalobce spolu s výzvou k vyjádření ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. S ohledem na uvedené lze bez jakýchkoliv důvodných pochybností konstatovat, že postup žalovaného byl v dané věci zcela v souladu s platnou právní úpravou, nikoliv nezákonný, jak namítá žalobce.

Žalovaný dále uvedl, že nesouhlasí s právním názorem žalobce, že mezi základní principy správy daní zejména patří tzv. princip jednoho pokusu. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, na který poukazoval žalobce, na danou věc nedopadá, neboť se týká situací, kdy *„daňová kontrola jako jeden z nástrojů ke zjišťování skutkového stavu v rámci daňového řízení nemůže být opakována mimo rámec a logiku procesních instrumentů, které jako jediné připouštějí opakování samotného daňového řízení, jehož je daňová kontrola jako dílčí procesní postup vždy součástí“*. Z této citace je očividné, že shora uvedené soudní rozhodnutí je krajně nepřipadné ve vztahu k přezkoumávanému případu. Žalovaný uvedl, že žalobcem zmíněný princip jednoho pokusu je možné dovodit v kontextu uvedeného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, nelze jej však paušalizovat pro celou oblast správy daně. Žalovaný má proto námitku žalobce za nedůvodnou.

K námitce žalobce, že žalovaný byl povinen buď odůvodnit, proč přijatá zdanitelná plnění od společnosti H. G. nesouvisela s ekonomickou činností poskytování reklamních služeb žalobce, nebo odvolání vyhovět, žalovaný uvedl, že této argumentaci nelze přisvědčit, neboť Krajský soud v Praze v předmětném rozsudku pouze vytkl nedostatečné odůvodnění tvrzení odvolacího orgánu. Proto ani tato žalobní námitka žalobce není opodstatněná.

K námitce žalobce směřující proti úvaze žalovaného, že darovací smlouvy, na jejichž základě žalobce přijal dary od sdružení M., byly zastřením stavu skutečného spočívajícího v tom, že žalobce poskytl sdružení M. protiplnění v podobě pořadatelských služeb na jednotlivých sportovních akcích, žalovaný uvedl, že je irelevantní. Žalovaný posoudil předmětné darovací smlouvy, které váží způsob využití takto poskytnutých finančních prostředků na konkrétní účel, podle jejich skutečného obsahu. V kontextu uvedeného dospěl k závěru, že daňový subjekt přijal úplatu, nikoliv peněžní dar. Jde tedy v daném případě o tzv. relativní simulaci (disimulaci), kdy strany předstíráním uzavření jednoho právního úkonu zastírají jiný právní úkon (synallagmatický právní vztah). Žalovaný má proto za to, že dostal své povinnosti, když v napadeném rozhodnutí o odvolání žalobce uvedl nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav (daňovým subjektem předložené darovací smlouvy), ale i přezkoumatelným způsobem předestřel úvahy, jež jej vedly k obdobnému závěru, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírá (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89). V konkrétní rovině je nezbytné poukázat na nezpochybnitelnou věcnou a časovou souvislost žalobcem přijatých (v žalobou napadeném rozhodnutí jmenovitě vyjmenovaných) zdanitelných plnění od dodavatele H. G. a jednotlivých uskutečněných zdanitelných plnění. S ohledem na uvedené lze konstatovat, že závěry žalovaného učiněné v rozhodnutí o odvolání jsou zcela legitimní, a to obzvláště za situace, kdy žalovaný vycházel ze spolehlivě zjištěného skutkového stavu.

S ohledem na výše uvedené dospěl žalovaný k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a závazným právním názorem Krajského soudu v Praze učiněným ve zrušujícím rozsudku. Proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl a žalobci nepřiznal náhradu nákladů řízení.

V posuzované věci vyšel soud z následující relevantní právní úpravy:

Podle § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

Podle ustanovení § 102 odst. 3 daňového řádu uvede správce daně v odůvodnění důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.

Podle ustanovení § 102 odst. 4 daňového řádu správce daně v odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.

Podle ustanovení § 114 odst. 2 daňového řádu odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

Podle ustanovení § 116 odst. 2 daňového řádu musí být v odůvodnění rozhodnutí o odvolání vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

Soud na základě včas podané a přípustné žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných námitek, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (viz § 75 s. ř. s.).

K námitce žalobce, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nerespektoval závazný právní názor vyjádřený v rozsudku ze dne 12. 2. 2013, č. j. 46 Af 7/2012 - 25, uvážil soud následovně:

V původním, soudem zrušeném rozhodnutí o odvolání žalobce ze dne 22. 12. 2011, č. j. 6676/11-1300-206589, Finanční ředitelství v Praze uvedlo: „*k Vaším námitkám, uvedeným pod bodem 1.1., 1.2., 1.2.1 a 1.2.2 sdělujeme, že odvolací orgán ani správce daně v průběhu daňového řízení nezpochybnili, že jste poskytovali reklamní služby. Neztotožňujeme se však s Vaším názorem, že přijatá zdanitelná plnění od společnosti H. G. souvisí s touto Vaší činností, tzn., že byla použita pro poskytování reklamních služeb. Proto považujeme Vaše námitky, uvedené v těchto bodech odvolání, že správce daně neprovéřoval Vámi předložené důkazné prostředky prokazující poskytování reklamních prací, za bezpředmětné*“.

Rozsudkem ze dne 12. 2. 2013, č. j. 46 Af 7/2012 - 25, zrušil Krajský soud v Praze rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů, neboť nebylo z odůvodnění tohoto rozhodnutí zřejmé, z jakých důvodů se Finanční ředitelství v Praze neztotožnilo s názorem žalobce, že přijatá zdanitelná plnění od společnosti H. G. nesouvisí s reklamní činností žalobce. Soud žalovanému uložil, aby vydal nové rozhodnutí o odvolání žalobce, které řádně odůvodní.

V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl: „*vzhledem k uvedeném OFŘ neakceptuje tvrzení uvedené ve vyjádření k Výzvě k odstranění pochybností č.j.106235/10/048912203023, že přijatá zdanitelná plnění - pořadatelské služby, dle faktur od H. G CZ spol. s r.o., souvisí s uskutečněnými zdanitelnými plněními - za prezentaci cyklistiky v televizním vysílání, fakturováno FO 142009 Českému svazu cyklistiky, základ daně 42.016,81 Kč a daň ve výši 7.983,19 Kč a dále fakturu č. 152009, za prezentaci bojových sportů v televizním vysílání, vystavenou pro Unii bojových umění, základ daně 42.016,81 Kč a daň 7.983,19 Kč, resp. vzdáleně též s odvolatelovou reklamní činností (SKP 74.40)*“.

Dle názoru soudu žalovaný neopakoval pochybení, jež mu soud vytkl v předchozím rozsudku v této věci, neboť v odvolacích námitkách uvedených pod body 1.1., 1.2., 1.2.1 a 1.2.2 žalobce tvrdil, že pořízení zdanitelných plnění od společnosti H. G. bylo předpokladem pro uskutečnění jeho zdanitelných plnění – reklamních služeb, které fakturoval (např. Českému svazu cyklistiky či Unii bojových umění). Žalovaný nyní však přijatá

zdanitelná plnění uznal jako oprávněně uplatněná s tím, že byla pro žalobce prostředkem k uskutečněným zdanitelným plněním – poradatelským službám, které provedl za úplatu, avšak ty nepřiznal a neodvedl z nich daň. Žalovaný proto dle mínění soudu srozumitelně uvedl, proč přijatá zdanitelná plnění od společnosti H. G. nesouvisí s reklamní činností žalobce, a to tak, že konstatoval, že souvisí s poradatelskou činností žalobce. Námitka žalobce proto není důvodná.

Důvodnou však shledal soud námitku žalobce, podle které je nesprávný názor žalovaného, že darovací smlouvy, na jejichž základě žalobce přijal dary od sdružení M., byly zastřením stavu skutečného spočívajícího v tom, že žalobce poskytl sdružení M. protiplnění v podobě poradatelských služeb na jednotlivých sportovních akcích.

Žalovaný v projednávané věci tvrdil, že dary poskytnuté sdružením M. byly ve skutečnosti úplatou za poskytnuté poradatelské služby poskytnuté žalobcem. K tomu uvedl, že žalobce *„se podílel na organizování níže uvedených sportovních akcí, při nichž zejména zajišťoval poradatelské činnosti a dárkové a upomínkové předměty. V souvislosti s touto činností, kterou nikomu nefakturoval, předložil darovací smlouvy uzavřené se sdružením M. a tabulku agendy banka, svědčící o tom, že od uvedeného sdružení přijal finanční prostředky. Smlouvy obsahují ujednání o závazku žalobce využít peněžité dary pouze způsobem, který určil dárce, tj. jako příspěvek na podporu konkrétních sportovních akcí“*. Po tomto konstatování dospěl k závěru, že namísto peněžního daru, žalobce ve skutečnosti přijal úplatu ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH za uskutečněná zdanitelná plnění. Žalovaný vycházel z toho, že ekonomickou činností žalobce bylo rovněž pořádání a organizování sportovních událostí a podniků. Žalovaný následně popsal jednotlivé dary od sdružení M. a faktury společnosti H. G. za dárkové a upomínkové předměty, medaile, věcné ceny, atd., bez nichž se pořádání sportovních akcí zpravidla neobejde. Jelikož byl v darovacích smlouvách jasně uveden účel využití poskytnutých finančních prostředků (podpora určené sportovní akce), k jehož dodržení se žalobce ve smlouvách zavázal, dospěl žalovaný k názoru, že *„je zřejmá věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění od dodavatele H. G. CZ spol. s r.o. a jednotlivých uskutečněných služeb, a to do té míry, že lze konstatovat, že nakoupené služby a zboží představují samotnou věcnou podstatu takto poskytnutých služeb“*. Žalovaný tedy uzavřel, že žalobcem poskytnuté služby představují protiplnění k přijatým finančním plněním dle darovacích smluv, a skutečným obsahem předmětného právního úkonu je proto závazkový vztah, v němž představuje každé jednotlivé přijaté finanční plnění ve skutečnosti úplatu za poskytnutou poradatelskou službu. Že je skutečnou vůlí sdružení M. a žalobce poskytnutí poradatelské služby za úplatu, žalovaný dovodil z výslovného zakotvení úzce vymezeného účelu použití prostředků poskytnutých sdružením M., ze skutečnosti, že okamžiky poskytnutí prostředků jsou blízké okamžikům vystavení faktur společností H. G. a ze skutečnosti, že částky poskytnuté sdružením M. odpovídají částkám na fakturách vystavených společností H. G.

Soud je však toho názoru, že závěr o zastřeném úkonu žalovaný nedostatečně odůvodnil. Závěr o zastřeném právním úkonu nemůže vycházet jen z toho, jak se úkon zvenčí jeví. Úkon musí být prokázán, musí být určen obsah i jeho strany, a v neposlední řadě též vůle stran. Jak ve svém usnesení ze dne 3. 4. 2007, č. j. 7 Afs 73/2004 - 89, (jehož se dovolává i sám žalovaný), uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, od jehož názoru nemá zdejší soud důvod se v projednávané věci odchýlit, disimulovaným právním úkonem je

takový úkon, při němž strany ve vzájemné shodě projevují něco jiného, než ve skutečnosti chtějí – shodují se tedy jejich vůle a projevy takové vůle – chybí ale shoda mezi jejich společnou shodou vůlí a jejich vzájemnými shodnými projevy. Zkoumání vůlí domnělých stran zastřenému úkonu a poměru jejich vůlí k jejich projevům však žalovaný pominul. Nezabýval se tím, zda skutečným úmyslem žalobce bylo poskytovat sdružení M. pořadatelské služby, zda vůlí sdružení M. bylo za tyto služby žalobci zaplatit, a zda se dále obě strany shodly na tom, že navzdory těmto svým skutečným vůlím budou navenek vystupovat jako obdarovaný a dárce. Za situace, kdy žalovaný v průběhu řízení nevyžádal od sdružení M. žádné stanovisko, ani nevyslechl osoby toto sdružení zastupující k tomu, zda mělo z činnosti žalobce nějaký prospěch, je závěr žalovaného o zastřeném právním úkonu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Námitku žalobce, že se rozhodnutí žalovaného zakládá na nedostatečně zjištěném skutkovém stavu, proto shledal soud důvodnou.

S ohledem na uvedené proto soud rozhodnutí žalovaného zrušil podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., aniž by ve věci nařídil jednání. V souladu s ustanovením § 78 odst. 4 s. ř. s. soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud v tomto rozsudku vyslovil, je v dalším řízení žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Bude na žalovaném, aby v novém rozhodnutí pro závěr o zastřeném právním úkonu shromáždil dostatek skutkových zjištění a na jejich základě vydal zákonu odpovídající rozhodnutí, z něž bude především patrné, jaký prospěch získalo sdružení M. oproti žalovaným zpochybňovaného daru a zda taková vzájemná protiplnění představují ekvivalentní hodnotu.

Ačkoliv soud shledal výše uvedenou námitku žalobce za důvodnou a rozhodnutí žalovaného proto zrušil, považuje za nutné vypořádat se i s ostatními námitkami žalobce a jeho tvrzeními.

K tvrzení žalobce, že pokud odvolací řízení probíhá v důsledku zrušujícího rozsudku správního soudu, pak je rozsah odvolacího řízení omezen právním názorem tohoto soudu dle § 78 odst. 5 zákona s. ř. s. a nové odvolací řízení probíhá jen v rozsahu nezbytně nutném pro odstranění vady vytknuté správním soudem, protože měl žalovaný buď odůvodnit, proč přijatá zdanitelná plnění od společnosti H. G. nesouvisela s poskytováním reklamních služeb žalobcem, nebo odvolání vyhovět, soud uvádí, že názor žalobce nemá oporu v právních předpisech. Závazný právní názor soudu vyjádřený v rozsudku, jímž se zrušuje napadené rozhodnutí, nijak nevymezuje předmět dalšího řízení (neboť ten je vymezen ustanovením § 114 odst. 2 daňového řádu), ale slouží jako „závazný podklad“ nového rozhodnutí. Správní orgán po zrušení rozhodnutí logicky nemůže opravovat vady zrušeného rozhodnutí, ale rozhoduje zcela znovu, přičemž se drží závazného názoru soudu. Jelikož soud neshledal v postupu žalovaného žádné vady, je námitka žalobce nedůvodná.

K tvrzení žalobce, že žalovaný jednal v rozporu s tzv. principem jednoho pokusu, tj. že se „o jedné věci zásadně rozhoduje pouze jednou, v jediném řízení“, soud uvádí, že problematika řešená v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, odkazovaném žalobcem, byla předmětem jednání rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, jenž v usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, uvedl: „rozhoduje-li tedy krajský soud o žalobě proti rozhodnutí vydanému podle daňového řádu, není důvodu, aby s odvolacím rozhodnutím současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu I. stupně (platební výměr) tam, kde má řízení pokračovat. V takovém případě je na

místě zrušit pouze rozhodnutí žalovaného, jehož zaváže právním názorem. Řízení se tak vrací do odvolacího stadia“. Rozšířený senát v uvedeném usnesení dospěl k závěru, že „*prvostupňový orgán v daňovém řízení nemůže po zrušení svého rozhodnutí (platebního výměru) v řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové“*, avšak odstranění nedostatků prvostupňového rozhodnutí v odvolacím řízení, včetně doplnění dokazování apod., není postup odporující daňovému řádu, ale naopak jím předvídaný. Jelikož v projednávaném případě soud zrušil pouze rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze, nedopadají na věc závěry rozšířeného senátu týkající se nemožnosti pokračovat v řízení orgánem prvního stupně a námitka žalobce proto není důvodná.

Ve druhém výroku tohoto rozsudku přiznal soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. žalobci, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Náklady, které žalobci v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3.000,- Kč a v nákladech souvisejících s právním zastoupením žalobce advokátem. Tyto jsou tvořeny odměnou zástupce žalobce, a to za dva úkony právní služby (převzetí zastoupení, sepsání žaloby), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu - vyhlášky č. 177/1996 Sb., 3.100,- Kč (§ 7, § 9 odst. 3 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Náklady právního zastoupení žalobce jsou dále tvořeny dvěma paušálními částkami ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů) a částkou 1.428,- Kč odpovídající DPH, kterou je advokát (jak doložil) povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona o DPH (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, tedy činí 11.228,- Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši, a to ve stanovené lhůtě k rukám zástupce žalobce (§ 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná

nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 20. října 2016

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu

Rozsudek byl vyhlášen dne 20. 10. 2016 [§ 49 odst. 11, § 76 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů].

Za správnost vyhotovení:
Pavlína Švejdová