



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců JUDr. Jana Ryby a Mgr. Milana Taubera v právní věci žalobce: **OLIVE HILL DEVELOPMENT s.r.o.** se sídlem Praha 1, Staroměstské náměstí 603/15, IČ: 27148661, zastoupeného: JUDr. Pavlem Kačírkem, advokátem, se sídlem Zenklova 230/66, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 7.6.2010, č.j.: 6944/10-1300-107220,

t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze dne 6.8.2010 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí vydaného Finančním ředitelstvím pro hl. m. Prahu (dále jen „odvolací orgán“) blíže specifikovaného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým odvolací orgán zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2005, který vydal Finanční úřad pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) dne 21.9.2006 pod č.j. 274150/06/001512/5989. Tímto rozhodnutím správce daně vyměřil žalobci vlastní daňovou povinnost ve výši 949 261,- Kč oproti vlastní daňové povinnosti vykázané v daňovém přikázání ve výši 23 012,- Kč.

V podané žalobě nejprve žalobce konstatoval, že dne 11.6.2010 mu bylo doručeno napadené rozhodnutí, jemuž předcházelo vydání rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29.10.2009, č.j. 8 Ca 312/2007-58, kterým soud zrušil předcházející rozhodnutí odvolacího orgánu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (v žalobě uvedeno pod bodem I.).

Žalobce nejprve podrobně popsal postup odvolacího orgánu po doručení rozsudku Městského soudu v Praze (v žalobě uvedeno pod bodem II.) a své žalobní námitky vyjádřil v následujících žalobních bodech:

V prvním žalobním bodu (v žalobě uvedeném pod bodem III.) brojí žalobce proti postupu odvolacího orgánu po doručení rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29.10.2009, č.j. 8 Ca 312/2007-37, neboť namítá, že odvolací orgán nerespektoval právní názor soudu a za situace, kdy Městský soud v Praze rozsudkem zrušil pouze rozhodnutí odvolacího orgánu a nikoli rozhodnutí prvoinstanční, měl dle žalobce odvolací orgán vyhovět odvolání a napadené rozhodnutí zrušit. Žalobce tvrdí, že vady konstatované Městským soudem v Praze nejsou napravitelné postupem dle § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“ nebo „daňový řád“). Nápravu daného stavu měl proto odvolací orgán řešit tak, že věc vrátí do fáze prvoinstanční, tj. do fáze před vydáním platebního výměru. Žalobce namítá, že zvoleným postupem mu odvolací orgán odňal právo na dvojinstanční daňový proces.

Ve druhém žalobním bodu (v žalobě uvedeném pod bodem IV.) tvrdí žalobce, že v napadeném rozhodnutí odvolací orgán pouze reprodukoval své předcházející rozhodnutí, včetně původních závěrů bez ohledu na závazné dispozice Městského soudu v Praze. Žalobce namítá, že odvolací orgán se nevypořádal s jeho žalobními námitkami obsaženými v žalobě ze dne 8.10.2007 a to konkrétně s námitkami vztahujícími se k hodnocení souvislostí faktur č. OH 05r/256 a č. OH 05r/257, kterými byla žalobci vyúčtována tzv. „správa půjček a úvěrů...“ a které žalobce v předmětném daňovém přiznání uplatnil v souladu s ust. § 2 odst. 1 písm. b), ust. § 14 odst. 1 písm. d) i dalšími ustanoveními zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Tyto námitky žalobce vymezil v žalobě takto:

- žalobce namítá, že není rozhodnou skutečností, že v době podpisu smlouvy o spolupráci dne 16.12.2004, kterou uzavřel se společností Na Příkopě, s.r.o. (dále jen „NP“), neměl vůči této společnosti závazky. Blíže žalobce uvedl, že v době podpisu smlouvy připravoval komplexní řešení – cessi celého developerského projektu a fakticky i právně převzal od společnosti NP správu developerského projektu se všemi právy a povinnostmi, tj. včetně celkové výše půjčky od společnosti Products for Industrial Manufacturing Holdings Pim. B.V. (dále jen „IMH“) v částce 275 429 212,- Kč. Skutečnost, že uzavřením dohody o vypořádání práv a povinností ze dne 3.2.2005 převzal od společnosti NP závazek z půjčky vůči společnosti IMH ve výši 137 918 425,- Kč jako vyrovnání za zůstatkovou cenu technického zhodnocení, neznamená, že žalobce z tohoto vztahu žádné další závazky neměl. Je zcela věcí účastníků soukromoprávního obchodního vztahu, jak si vypořádají vzájemné poměry;
- žalobce nesouhlasí se závěry odvolacího orgánu týkající se důsledku nepostoupení úvěru společností NP, který byl této společnosti poskytnut společností IMH. Žalobce nerozporuje, že smlouva o úvěru uzavřená mezi společností NP a věřitelem IMH nebyla na žalobce postoupena, poukazuje však na skutečnost, že výše půjčky činí kurčenému datu 275 429 212,- Kč a není ekonomický či právní důvod, proč by společnost NP, která nemá příjmy z developerského projektu, odpovídala bez úplaty ze strany žalobce společnosti IMH za zbývající část závazku. Je nesprávným vyvozením právních souvislostí posuzovaných skutečností závěr odvolacího orgánu, že žalobce převzal od společnosti NP závazek z půjčky vůči věřiteli IMH ve výši zůstatkové ceny technického zhodnocení a neexistuje tedy důvod k jejímu chránění před dalšími nároky věřitele IMH ohledně částky vyšší, než je převzatý závazek, a společnost NP nemůže požadovat po žalobci odměnu za vyvázání z těchto závazků a správu půjček a úvěrů, kterou si neoprávněně stanovil z celého úvěru. Kalkulace odměny je

záležitostí ekonomických subjektů, včetně stanovení výchozí částky. Důvodem chránění před nároky věřitele IMH je např. narůstající příslušenství. Oprávněnost odměny společnosti NP od žalobce je potvrzena ustanovením bodu 2.2. dohody o vypořádání práv a povinností ze dne 3.2.2005, dle něhož zbývající část závazků vůči IMH je povinná vypořádat společnost NP;

- žalobce nesouhlasí se závěrem finančních orgánů, že činnosti fakturované společností NP jako správa půjček a úvěrů nejsou plněními dle § 14 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, a trvá na tom, že právě v daném případě zdanitelné plnění je přijetím závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci. Žalobce se zavázal, že bude platit společnosti NP za to, že ho ochrání a zaštití před nároky společnosti IMH, která má pochopitelný zájem získat zainvestované peníze zpět. *Deklarovaným zdržením se* takového jednání je, že společnost NP nepředvedla na žalobce veškeré závazky, které má vůči investorovi, tj. společnosti IMH, ale pouze jejich část. Podle smlouvy o spolupráci se společnost NP zavázala za úplatu vyvázat žalobce ze všech závazků, placení úroků, poplatků, sankcí a dalších příslibů a tento závazek společnost NP dodržela, protože společnost IMH vůči žalobci dosud nevznesla žádné nároky. Žalobce nadto poukazuje na skutečnost, že společnost NP se zdržuje takového jednání, aby požadovala po žalobci splátky půjčky, které by společnost NP platila věřiteli, tj. společnosti IMH, a strpěla situaci, že je nadále objektem nároku věřitele, tj. společnosti IMH. Žalobce se zavázal, že bude společnosti NP platit za to, že ho ochrání a zaštití před nároky IMH. Za uvedené jednání zaplatil žalobce dohodnutou smluvní cenu. Na podporu uvedených souvislostí uvedl dále žalobce, že věřitel, tedy společnost IMH má dle čl. 1.3. dohody o vypořádání zástavní právo k technickému zhodnocení, a to k tíži nájemce. Toto zástavní právo má dokonce i jakákoliv jiná společnost, které společnost IMH své pohledávky postoupí. Uvedené zástavní právo existuje bez ohledu na smluvní ujednání uzavřená mezi společností NP a žalobcem.

Na základě uvedeného trvá žalobce na tom, že společnost NP byla oprávněna žalobci vyúčtovat tzv. „správu půjček a úvěrů...“ tak, jak učinila předmětnými fakturami, a že finanční orgány měly takovéto plnění respektovat jako zdanitelné ve smyslu příslušných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty a žalobci přiznat nárok na odpočet daně.

V závěrečném žalobním bodu (v žalobě uvedeném pod bodem V.) nesouhlasí žalobce s poukazem odvolacího orgánu na personální propojení společnosti NP a žalobce osobou vybavenou jednatelskými oprávněními za oba tyto subjekty, tj. paní J. Č.. Žalobce zdůraznil, že se uvedenými tvrzeními jmenovaná cítí hrubě poškozena. Žalobce konstatoval, že společnost NP vstoupila do likvidace a jednatelská oprávnění paní Ing. Č. zanikla již k závěru roku 2005.

Závěrem poukázal žalobce na dotaz na Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, který byl učiněn ohledně zaúčtování technického zhodnocení v souvislosti s převodem práv a povinností z nájmu nemovitosti, přičemž odvolací orgán v odpovědi uvedl, že při převodu práv a povinností z nájmu nemovitosti je třeba převod technického zhodnocení pronajaté nemovitosti považovat za zdanitelné plnění dle § 14 odst. 3 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Dle žalobce by odvolací orgán neměl argumentovat v napadeném rozhodnutí nezaplacením daně ze strany z jiného subjektu (společnost NP).

V písemném vyjádření k žalobě odvolací orgán navrhl zamítnutí žaloby.

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 14. 3. 2013, č.j. 3 Af 22/2010-33 byla žaloba zamítnuta s tím, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Městský soud nejprve hodnotil v návaznosti na žalobní námitky procesní postup odvolacího orgánu a dospěl k závěru, že vady řízení, k nimž došlo v řízení před správcem

daně byly odvolacím orgánem v souladu s ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků v úplnosti odstraněny.

Dále se městský soud zabýval hmotněprávními žalobními námitkami. Předmětem posuzování byla otázka, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, resp., zda daňový subjekt prokázal, že přijal od společnosti NP zdanitelná plnění deklarovaná na fakturách č. OH 05r/256 a č. OH05r/257. K předmětu plnění, jak je specifikován v uvedených fakturách, jako správa půjček a úvěrů 2005 lze podle čl. 2 smlouvy ze dne 16. 12. 2004 konstatovat, že závazku daňového subjektu zaplatit společnosti NP konkrétně určenou odměnu, odpovídá závazek společnosti NP vyvázat daňový subjekt ze všech závazků, placení úroků, poplatků, sankcí a dalších plateb či příslibů, které má společnost NP zaúčtované a evidované ve svém účetnictví vůči společnosti IMH. Za podstatnou označil městský soud skutečnosti, že uvedená smlouva byla uzavřena pouze mezi společností NP a daňovým subjektem a že smlouva o úvěru uzavřená mezi společnostmi NP a IMH nebyla na daňový subjekt postoupena. Daňový subjekt neprokázal, že by byl v jakémkoliv vztahu vůči společnosti IMH, respektive že měl vůči tomuto subjektu jakýkoliv závazek, z něhož by byl povinen platit úrok či poplatek nebo sankci, případně další platby či přísliby, a proto se společnost IMH nemůže vůči daňovému subjektu dožadovat jakékoliv plnění a společnost NP nemohla žalobce „vyvázat“ ze závazků, které má ona sama vůči společnosti IMH. Městský soud neakceptoval tvrzení daňového subjektu, že plnění společnosti NP spočívá v deklarovaném zdržení se jednání, kdy na daňový subjekt nebyly dosud převedeny veškeré závazky, které má společnost vůči investorovi a že rozsah vykonávané činnosti fakturované jako správa půjček a úvěrů spočívá v tzv. facilitation, což zahrnuje plnění přijatých závazků zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci. Toto tvrzení je podle městského soudu v rozporu s obsahem předložených faktur. Dále městský soud poukázal na personální propojení mezi společností NP a daňovým subjektem při uzavření smlouvy ze dne 16. 12. 2004. Tato skutečnost stejně, jako poukaz odvolacího orgánu na nezaplacení daně jiným subjektem, bylo však v napadeném správním rozhodnutí uvedeno pro doplnění a meritorní rozhodnutí spočívá v neunesení důkazního břemene.

Ke kasační stížnosti žalobce rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 25. září 2014, č.j. 7 Afs 27/2013 - 21 tak, že rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 3. 2013, č.j. 3 Af 22/2010-35 zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek Městského soudu v Praze je třeba zrušit, neboť městský soud i správci daně neposoudili správně právní otázku, že závazek společnosti NP vůči žalobci na základě smlouvy ze dne 16. 12. 2004 nemohl být poskytnutím služby. K této otázce Nejvyšší správní soud blíže uvedl, že je předně nutno identifikovat a navzájem oddělit právní a ekonomické aspekty věci a v rámci právních aspektů přesně rozlišovat mezi soukromoprávními vztahy věcněprávní a závazkověprávní povahy a veřejnoprávními vztahy daňovými.

V ekonomické rovině vlastníci budovy poskytli „holou“ budovu, společnost IMH finanční kapitál k jejímu uvedení do patřičně atraktivního stavu a společnost NP zajišťovala vlastní provoz projektu po organizační a provozní stránce. Zajišťovala agendu podnájmů koncovým uživatelům jednotlivých prostor v budově, vybírala nájemné a platila z něho běžící platby, včetně splátek půjček a úvěrů, starala se o funkčnost a patřičný technický stav budovy aj. Všechny tři výše popsané komponenty byly nezbytné k tomu, aby developerský projekt přinášel výnos a všichni tři aktéři měli z projektu jasně identifikovatelné benefity. Vlastníci budovy dostávali nájem, jehož hodnota po ekonomické stránce odpovídala hodnotě „holé“ budovy. Společnost IMH dostávala jako výnos z projektu úroky z jí poskytnutých půjček a

úvěrů, přičemž úroky byly generovány právě tím, že projektu se podaří dobře pronajmout rekonstruované prostory patřičně bonitním koncovým uživatelům, kteří budou řádně platit adekvátní nájem. Společnost NP pak ekonomicky profitovala z rozdílu mezi „náklady“ projektu tvořenými zejména nájemným vlastníků budovy, splátkami jistiny a úroků úvěrů a půjček společnosti IMH a provozními náklady budovy a jeho „výnosy“, jež sestávaly ze sumy nájmů vybraných od koncových uživatelů. Bylo zejména na společnosti NP, aby našla a udržela dostatečně bonitní nájemce jednotlivých prostor v pronajímané budově, neboť jen tak byla schopna získat z projektu více, než kolik činily náklady s ním spojené.

Nejvyšší správní soud se ztotožnil s žalobcem, že developerský projekt je komplexním svazkem nejrozličnějších dílčích právních vztahů. Projekt má sám o sobě ekonomickou hodnotu v řadě ohledů záviselých na různých faktorech, ve významné míře se na jeho úspěšnosti projeví schopnosti provozovatele projektu (jeho obchodní zdatnost, vyjednávací schopnosti, odhad budoucího vývoje např. ohledně cen nájmů v dané lokalitě aj.). Takový projekt bude jako celek předmětem obchodních vztahů, tj. bude „prodáván“ a „kupován“ jednotlivými subjekty na trhu, a to za ceny, které budou odrážet jeho očekávané budoucí výnosy nebo jiný jeho ekonomický potenciál. Obecně vzato může být logickým, že projekt v obtížích převezme jiný subjekt zajišťující jeho organizaci a provoz, bude-li se domnívat, že za projekt zaplatí méně, než kolik na něm v budoucnu jeho provozováním vydělá. Z „historie“ developerského projektu mohou vyplývat určité finanční závazky spojené s jeho vybudováním (v případě žalobce spojené s úvěry a půjčkami od společnosti IMH) či provozováním. Je představitelné, že při „prodeji“ developerského projektu jinému provozovateli se smluvní strany dohodnou, že původní provozovatel poskytne novému provozovateli asistenci spojenou s řešením této „historie“ či odvíjející se od specifického know - how, které při dřívějším provozování projektu získal. Asistence může spočívat i v tom, že původní provozovatel bude fungovat ve vymezeném rozsahu jako jakýsi „finanční nárazník“ mezi tím, kdo projekt financoval (ten je v ekonomickém smyslu věřitelem projektu a fakticky v rozsahu nesplacených půjček či úvěrů jeho „majitelem“, neboť k zajištění své pohledávky má k věcem a právům, jež jsou součástí projektu, zpravidla zřízena zástavní práva – v projednávané věci má přesně takové postavení společnost IMH), a novým provozovatelem.

Nejvyšší správní soud dospěl k dílčímu závěru, že působení jako „finanční nárazník“ může být podle okolností službou ve smyslu ust. § 14 zákona o DPH.

Smyslem a účelem využití společnosti NP jako „finančního nárazníku“ ve prospěch žalobce mohlo být i to, aby z hlediska plnění povinností spojených se splácením úvěrů a půjček pokračovalo využití již vytvořeného smluvního aparátu mezi společnostmi NP a IMH. Tím by žalobce mohl svůj ekonomický vztah ke společnosti IMH regulovat prostřednictvím společnosti NP tak, že právně do přímého vztahu se společností IMH nevstoupil a spokojil se s řetězcem vzájemně smluvně provázaných právních vztahů společnost OLIVE HILL DEVELOPMENT s.r.o.-společnost NP a společnost NP - společnost IMH.

Nejvyšší správní soud závěrem konstatoval, že jeho závěr o nesprávném posouzení rozhodné právní otázky městským soudem ještě neznamená, že za současných skutkových zjištění lze uplatněný nárok na odpočet DPH shledat oprávněným a uložil městskému soudu, aby posoudil, do jaké míry odlišné posouzení právní otázky, k němuž dospěl Nejvyšší správní soud ohledně toho, zda zdanitelným plněním může být plnění spočívající v tom, že společnost NP měla pro žalobce fungovat jako jakýsi „finanční nárazník“, má vliv na zákonnost rozhodnutí odvolacího orgánu. Městskému soudu uložil Nejvyšší správní soud rovněž, aby

zhodnotil, jaký smysl a účel měly transakce mezi žalobcem a společností NP a zda se případně u plnění, která měla být poskytnuta a měla být relevantní z hlediska DPH, jednalo o plnění skutečná, anebo fiktivní.

Městský soud v Praze vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s.ř.s.) po zvážení právních závěrů v něm obsažených vyzval zástupce žalobce u jednání, které se ve věci konalo dne 18. února 2015, nechť sdělí a doloží jakou ekonomickou smysluplnost měl pro žalobce smluvní závazek společnosti NP, který je označen na fakturách č. OH 05r/256 a č. OH 05r/256 jako „správa půjček a úvěrů“, jinými slovy jakou výhodu pro něj mělo plnění uvedené na těchto fakturách a v čem spočívala pro žalobce smysluplnost a účelnost takového plnění. Zástupce žalobce soudu sdělil, že plnění poskytnuté společností NP mělo pro něj takovou výhodu, že mu toto plnění a cese práv ze smlouvy umožnily stát se nájemcem domu, sice s břemenem závazku, ale s možností dalšího aktivního rozvoje firmy. K prokázání svých tvrzení nenavrl provedení žádných důkazních prostředků.

Soud ze správního spisu k námitkám vztahujícím se *k fakturám č. OH 05r/256 a č. OH 05r/257*, zjistil, že daňový subjekt k tvrzení o zdanitelném plnění předložil následující důkazní prostředky:

- fakturu č. OH 05r/256,
- fakturu č. OH 05r/257,
- smlouvu o spolupráci ze dne 16. 12. 2004
- a dohodu o vypořádání práv a povinností vyplývajících ze smlouvy o nájmu ze dne 3. 2. 2005, jiné důkazní prostředky nepředložil.

Ze správního spisu soud rovněž zjistil, že výzvou správce daně ze dne 20.4.2006 byl žalobce konkrétně vyzván, aby k fakturám č. OH 05r/256 a OH 05r/257 sdělil a prokázal veškerými důkazními prostředky, kromě dokladů již předložených:

- existenci vztahu věřitele a dlužníka mezi společností NP a plátcem OLIVE HILL DEVELOPMENT s.r.o. a z toho vyplývající oprávněnost vymáhat splácení dluhu a příslušenství a v jaké výši (doložení deklarovaného zdržení se takového jednání a trpění takové situace),
- skutečnost, že společnost NP dle bodu 2.4. Smlouvy o spolupráci z 16.12.2004 vyvázala OLIVE HILL DEVELOPMENT s.r.o. ze všech závazků, placení úroků, poplatků, sankcí a dalších plateb a příslibů vůči společnosti IMH,
- rozsah fakticky vykonávané činnosti fakturované jako správa půjček a úvěrů,
- v jaké výši a kolik půjček a úvěrů společnost NP pro společnost OLIVE HILL DEVELOPMENT spravuje,
- kdo bude splácet závazek z půjčky ve výši 115 897 835,- Kč vůči věřiteli IMH, který dle článku 2 Dohody o vypořádání práv a povinností vyplývajících ze smlouvy o nájmu převzala společnost OLIVE HILL DEVELOPMENT s.r.o. od společnosti NP.

V přípisu ze dne 18.5.2006 žalobce v odpovědi na výzvu uvedl, že

- existence vztahu věřitele a dlužníka vyplývá z Dodatku č. 8 ke smlouvě. Nový nájemce vstoupil do vztahu se všemi právy a povinnostmi a jeho povinností je uhradit část zainvestovaných peněz zahraničnímu investorovi a platit společnosti NP úplatu za to, že nového nájemce bude ochraňovat a zaštití ho proti nárokům zahraničních investorů. Deklarovaným zdržením se takového jednání je, že společnost NP nepředvedla v dosud uzavřených dokumentech na společnost OLIVE HILL DEVELOPMENT s.r.o. veškeré závazky, které má vůči investorovi, ale pouze jejich část,

- skutečnost, že společnost NP dle bodu 2.4. smlouvy o spolupráci vyvázala OLIVE HILL DEVELOPMENT s.r.o. ze všech závazků, placení úroků, poplatků, sankcí a dalších plateb a příslibů vůči společnosti IMH, je doložena tím, že společnost IMH na společnost OLIVE HILL DEVELOPMENT s.r.o. žádné takové platby nepožadovala,
 - rozsah fakticky vykonávané činnosti fakturované jako správa půjček a úvěrů zahrnuje plnění přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci. Společnost NP se zdržuje takového jednání, aby vymáhala splácení dluhu a příslušenství dluhu a trpí situaci, kdy ačkoli nemá z projektu žádný výnos, je v dlužnickém vztahu vůči IMH a chrání společnost OLIVE HILL DEVELOPMENT s.r.o. proti požadavkům společnosti IMH, za což si nechává zaplatit dohodnutou smluvní cenu;
 - společnost NP spravuje pro společnost OLIVE HILL DEVELOPMENT s.r.o. původní půjčku (206.128.387,- Kč), půjčku převedenou na společnost OLIVE HILL DEVELOPMENT s.r.o. (137.918.425,- Kč) a zůstatek půjčky společnosti NP (68.209.962,- Kč), úroky k původní půjčce evidované v účetnictví za roky 1997 – 2002 činí 67.969.304,- Kč a odhad úroků za roky 2002-2005 činí 34.109.684,- Kč;
 - závazek ve výši 115.897.835,- Kč vůči společnosti IMH bude dle znění smlouvy a stávající situace splácet společnost OLIVE HILL DEVELOPMENT s.r.o.
- K odpovědi žalobce nepřipojil žádné přílohy ani důkazní prostředky.

Soud na základě pokynu Nejvyššího správního soudu se zabýval otázkou, zda v daném případě zdanitelným plněním může být plnění spočívající v tom, že společnost NP měla pro žalobce fungovat jako jakýsi „finanční nárazník“, resp. zda smyslem a účelem využití společnosti NP jako „finančního nárazníku“ ve prospěch žalobce mohla být skutečnost, že mohlo dojít k využití již vytvořeného smluvního aparátu mezi společnostmi NP a IMH.

Městský soud přitom vyšel z dílčího závěru Nejvyššího správního soudu, že při „prodeji“ developerského projektu jinému provozovateli se mohou smluvní strany dohodnout, že původní provozovatel poskytne novému provozovateli asistenci ve formě „finančního nárazníku“ mezi tím, kdo projekt financoval (ten je v ekonomickém smyslu věřitelem projektu a fakticky v rozsahu nesplacených půjček či úvěrů jeho „majitelem“, neboť k zajištění své pohledávky má k věcem a právům, jež jsou součástí projektu, zpravidla zřízena zástavní práva), a novým provozovatelem.

Smysl plnění finančního nárazníku je tedy závislý i na tom, zda existovala ze strany věřitele reálná možnost ovlivnit jakkoli provoz developerského projektu, tedy zda existovala jakákoli potenciální „hrozba“, která by negativně mohla ovlivnit developerský projekt, aby předmětné plnění ve formě finančního nárazníku mezi věřitelem a novým nájemcem, tedy žalobcem mělo ekonomický význam a smysl.

Soud dospěl k dílčímu závěru, že v daném případě z žalobcem předložených důkazních prostředků nijak nevyplývá, že by společnost IMH ve vztahu k developerskému projektu, ani ve vztahu ke společnosti OLIVE HILL DEVELOPMENT s.r.o. disponovala jakýmkoli právem do projektu zasáhnout či finančně žalobce zatížit. Ze skutečnosti, že v Dohodě o vypořádání práv a povinností v bodu 1.3 si dohodly strany smlouvy, že nový nájemce bere na vědomí, že technické zhodnocení je předmětem zástavního práva ve prospěch společnosti IMH a k tíži nájemce, nelze dovodit a mít za prokázané, že součástí závazkových vztahů mezi společnostmi IMH a společností NP se stalo i zástavní právo, popř. v jakém rozsahu a na čem zástavní právo vázlo, aby tak mohlo být dovozeno „nějaké“ ohrožení projektu či práv společnosti OLIVE HILL DEVELOPMENT s.r.o.

Z žalobcem předložených smluv vyplývá, že

- 1) V účetnictví společnosti NP jsou zaúčtovány a evidovány půjčky a úvěry poskytnuté společností IMH, které byly použity na rekonstrukci domu č.p. 394 v ul. Na Příkopě 13 v Praze 1; celková výše nesplacených půjček a úvěrů činí k datu 16.12.2004 275.429.212 Kč, včetně úroků (viz čl. 2.1 a 2.2 Smlouvy o spolupráci ze dne 16.12.2004);
- 2) Společnost NP vyváže společnost žalobce ze všech závazků, placení úroků, poplatků, sankcí a dalších plateb či příslibů, které má společnost NP vůči společnosti IMH, za což společnosti NP zaplatí odměnu. (viz čl. 2.4 Smlouvy o spolupráci ze dne 16.12.2004);
- 3) Odměna společnosti NP jako správce půjček a úvěrů činí max. 8,75% p.a. nebo max. sazbu PRIBOR + 6,5 % p.a. k poslednímu dni měsíce předcházejícímu vystavení faktury z celkové výše půjčky včetně příslušenství tj. z částky 275.429.212 Kč (viz čl. 2.4 Smlouvy o spolupráci ze dne 16.12.2004);
- 4) Žalobce bude za řízení, správu, údržbu, účetnictví, právní službu, evidenci a další náležitosti související s nemovitostí platit společnosti NP měsíční paušální částku 1.275.000 Kč, což je čtvrtletně částka 3.825.000, která se sestává z nákladových položek mezd, ostatních osobních nákladů a přiměřeného zisku vztaženému k celkovému objemu prací, které společnost NP pro žalobce vykonává. Strany se dohodly, že vyúčtování (fakturace) bude prováděno čtvrtletně (viz čl. 3 Smlouvy o spolupráci ze dne 16.12.2004);
- 5) Společnost NP a žalobce rozdělili závazky vůči společnosti IMH mezi sebou takto:
 - nový nájemce tj. žalobce převezme závazek ve výši 115.897.835,- Kč (viz čl. 2.2 první odstavec smlouvy o spolupráci ze dne 16. 12. 2004,
 - nájemce tj. společnost NP je povinna vypořádat zbývajících část závazku vůči společnosti IMH (viz čl. 2.2 druhý odstavec smlouvy o spolupráci ze dne 16. 12. 2004.

Dle soudu je třeba vyjít především z čl. 2.4. smlouvy o spolupráci ze dne 16.12.2004, dle něhož měla společnost NP vyvázet daňový subjekt ze všech závazků, placení úroků, poplatků, sankcí a dalších plateb či příslibů, které má společnost NP vůči společnosti IMH. Soud je toho názoru, že termín „vyvázet“ v době uzavření smlouvy nemohl odpovídat smluvním závazkům žalobce, protože v té době neměl vůči společnosti IMH žádné závazky a ani na něj žádné závazky nebyly postoupeny.

Jinými slovy je nelogické, aby smysl a účel „finančního nárazníku“ spočíval v tom, jak je tomu v daném případě, že žalobce se zaváže poskytnout finanční plnění za to, že společnost NP bude nadále zavázána ze svého závazku vůči IMH, včetně správy svého závazku, pokud žalobce nedoloží, že společnost IMH věděla o transakcích mezi společností NP a žalobcem a že by v této souvislosti souhlasila s převodem svých pohledávek, které má vůči společnosti NP na žalobce (ve výši 115.897.835,- Kč).

Skutečností zůstává, že závazek vůči věřiteli, tj. společnosti IMH, zůstal v osobě dlužníka nezměněn a z tohoto vztahu byla zavázána pouze společnost NP, a to i bez ohledu na smluvní ujednání společnosti NP a žalobce ve smlouvě ze dne 16.12.2004.

Je nelogické, aby zdanitelné plnění tedy spočívalo v plnění povinnosti společnosti NP ke společnosti IMH na základě smlouvy uzavřené mezi nimi a přitom za to žalobce platil společnosti NP smluvnou finanční částku. Společnost NP měla povinnost splácet všechny závazky, úroky, poplatky, sankce či jiné platby vůči společnosti IMH na základě smlouvy s touto společností a nebylo ani účelné ani smysluplné, aby za plnění své povinnosti dostávala finanční plnění od žalobce. Jinými slovy, i pokud by nebyla uzavřena smlouva o spolupráci ze dne 16.12.2004, společnost NP byla povinna svým závazkům vůči společnosti IMH dostát.

Na uvedeném nemění ničeho ani tvrzení žalobce, že společnost NP měla tyto půjčky a úvěry v budoucnu spravovat a nést všechna rizika s nimi související. Daňový subjekt v přípisu ze dne 18.5.2006 na výzvu správce daně rozvedl, že se zavázal platit společnosti NP úplatu za to, že jej bude ochraňovat a zaštití ho proti nárokům zahraničních investorů. Deklarovaným zdržením se takového jednání je, že společnost NP nepřevedla v dosud uzavřených dokumentech na společnost OLIVE HILL DEVELOPMENT s.r.o. veškeré závazky, které má vůči investorovi, ale pouze jejich část. Vyvázání společnosti OLIVE HILL DEVELOPMENT s.r.o. ze všech závazků, placení úroků, poplatků, sankcí a dalších plateb a příslibů vůči společnosti IMH je doloženo tím, že společnost IMH na společnost OLIVE HILL DEVELOPMENT s.r.o. žádné takové platby nepožadovala. Správa půjček a úvěrů v daném případě znamená, že společnost NP se zdržuje toho, aby vymáhala splácení dluhu a příslušenství dluhu a trpí situaci, kdy ačkoli nemá z projektu žádný výnos, je v dlužnickém vztahu vůči IMH a chrání společnost OLIVE HILL DEVELOPMENT s.r.o. proti požadavkům společnosti IMH, za což si nechává zaplatit dohodnutou smluvní cenu. Soud nezpochybňuje, že strany smlouvy (společnost NP a žalobce) mohly učinit výše uvedená ujednání, avšak nelze toliko na základě popsaných smluvních závazků nárokovat odpočet DPH, když popsaná služba postrádá ekonomickou smysluplnost pro žalobce z výše uvedených důvodů. Jiný smysl tvrzen ani doložen nebyl. Žalobce sám uvádí, že společnost IMH má závazkový vztah pouze ke společnosti NP. Není tedy důvodné ani účelné, aby žalobce poskytoval finanční plnění za správu půjček této společnosti, když tato povinnost existuje i bez smluvního ujednání v předložených smlouvách. Žalobce neprokázal ani účel ani obsah správy těchto půjček, což vyplývá z jeho odpovědi na výzvu správce daně doručené dne 18.5.2006, k níž žalobce žádné důkazní prostředky (kromě vlastních výpočtů úroků a úrokových sazeb) nedoložil. Nelze přisvědčit žalobci, že vyvázání společnosti OLIVE HILL DEVELOPMENT s.r.o. ze všech závazků, placení úroků, poplatků, sankcí a dalších plateb a příslibů vůči společnosti IMH je doloženo tím, že společnost IMH na společnost OLIVE HILL DEVELOPMENT s.r.o. žádné takové platby nepožadovala, když vůbec není doloženo, že by společnost IMH byla oprávněna takové závazky po žalobci požadovat, ba není ani doloženo, že společnost IMH věděla o jakýchkoli dohodách či smlouvách uzavřených mezi žalobcem a společností NP.

Při posuzování otázky, zda se v daném případě se ohledem na obsah faktur č. OH 05r/256 a č. OH 05r/257 jednalo o skutečné či fiktivní plnění spočívající v přijetí služby „správy půjček a úvěrů“, soud uvádí, že ekonomická smysluplnost platby žalobce za „správu půjček a úvěrů“, k níž se zavázal (dle smlouvy mezi společností IMH a NP) vůči společnosti NP, z ničeho nevyplývá a ani nebyla žalobcem nijak prokázána. Z předložených listin nevyplývá ohrožení developerského projektu společností IMH, tedy projektu, který žalobce koupil za celkovou částku 8.000.000 Kč a který v této ceně zahrnoval veškeré hmotné i nehmotné složky developerského projektu budovy Na Příkopě 13/394, včetně know-how (viz čl. 4 Smlouvy o spolupráci ze dne 16.12.2004).

Jak bylo již uvedeno v závěru zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu „*Existence personálního propojení mezi žalobcem a společností NP však na žalobce jako na toho, kdo nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně skutečností, které tvrdí, klade zvýšené nároky. Stejně tak na něho zvýšené nároky klade určitá neobvyklost uvedených transakcí, u nichž není na první pohled patrné, jakou výhodu mělo pro žalobce přinést plnění údajně mu poskytnuté společností NP podle smlouvy z 16. 12. 2004. Je tedy na žalobci, aby přesvědčivě doložil ekonomickou smysluplnost uvedených transakcí a to, že jím tvrzená plnění na základě smluv jsou skutečná, a nikoli fiktivní, a rozptýlil obavy, že jediným účelem uvedených transakcí bylo předstíráním jiného než skutečného stavu věcí získat neoprávněnou*

daňovou výhodou.“ V souladu s uvedeným zdejší soud uvádí, že žalobce si musel být vědom skutečnosti, že z uzavřených smluv mezi společnostmi NP a žalobcem vyplývá a je nezpochybnitelné, že byly vždy uzavírány stejnou osobou na obou stranách, resp. Ing. J. Č., která smlouvu podepsala ve funkci členky představenstva společnosti NP a současně jako jednatelka žalobce. Tato skutečnost sama měla vést žalobce k obezřetnosti při zdokumentování proběhlých událostí v případném zpochybnění (správcem daně) uskutečnění zdanitelného plnění na základě takto uzavřených smluv.

Soud proto uzavírá, že žalobce neprokázal ekonomickou smysluplnost plnění uvedeného na fakturách č. OH 05r/256 a č. OH 05r/ 257 ani fakticitu tvrzeného zdanitelného plnění, jinými slovy jednalo se toliko o fiktivní plnění. Žalobce neprokázal, že transakce mezi žalobcem a společností NP měly jiný smysl a účel než předstíráním jiného než skutečného stavu věcí získat neoprávněnou daňovou výhodu.

S ohledem na uvedené se soud ztotožnil se závěrem správce daně, potažmo žalovaného, že důkazními prostředky žalobce neprokázal, že přijal předmětná zdanitelná plnění od společnosti NP uvedená na obou fakturách výše označených, kterými byla žalobci vyúčtována tzv. „správa půjček a úvěrů...“.

K námitkám obsaženým v prvním žalobním bodu, kdy žalobce nesouhlasí s postupem žalovaného po doručení rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29.10.2009, č.j. 8 Ca 312/2007-37, neboť namítá, že odvolací orgán nerespektoval právní názor soudu, nemohl postupovat dle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a tvrdí, že zvoleným postupem mu odvolací orgán odňal právo na dvojinstanční daňový proces, soud ze správního spisu zjistil následující skutečnosti:

Dne 4. 11. 2009 byl odvolacímu orgánu doručen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29.10.2009, č.j. 8 Ca 312/2007-37.

Dne 2. 12. 2009 vydal odvolací orgán „Výzvu k doplnění v rámci odvolacího řízení ve věci odvolání proti platebnímu výměru č.j. 274150/06/001512/5989 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2005“, kterou vyzval daňový subjekt, aby podrobněji objasnil vyjádření k výsledkům vytykácího řízení zaznamenané v protokolu o ústním jednání č.j. 266450/06/001933/1328 ze dne 13.9.2006 formulované jako „1) dluh versus závazek (?) – list 4, odst. 2“ a aby se případně ke zjištění správce daně dále vyjádřil, resp. navrhl další důkazní prostředky. Své vyjádření necht' spolu s případnými důkazními prostředky zašle nejdéle do 15 dnů ode dne doručení této výzvy.

Dne 14. 12. 2009 byl odvolacímu orgánu doručen přípis žalobce ze dne 14. 12. 2009, v němž reagoval na výše uvedenou výzvu tak, že upozorňuje na to, že Městský soud v Praze potvrdil právní vady řízení předcházejícího vydání obou rozhodnutí, a pokud výzva představuje jakousi snahu o naplnění závazných dispozic rozhodnutí Městského soudu v Praze, a to postupem dle § 50 odst. 3 daňového řádu, pak daňový subjekt odkazuje na svá vyjádření obsažená v žádosti ze dne 16.10.2006 o sdělení důvodů mezi daní vyměřenou a přiznanou, v odvolání ze dne 21.9.2006 a ve správní žalobě ze dne 9.10.2007. Závěrem daňový subjekt namítá prekluzi práva vyměřit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2005 s tím, že částce 926.250,- Kč uhrazené daňovým subjektem dle platebního výměru je nutno přiznat charakter přeplatku na dani z přidané hodnoty, a proto dne 30. 11.

2009 požádal správce daně o převod tohoto daňového přeplatku, včetně bezdůvodně inkasovaných úroků ve prospěch svého účtu.

V přípisě ze dne 19. 4. 2010 označeném odvolacím orgánem jako „Odvolání proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2005“ odvolací orgán s poukazem na závěry vyslovené v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29.10.2009, č.j. 8 Ca 312/2007-37 a s ohledem na ust. § 50 odst. 3 daňového řádu sdělil daňovému subjektu své stanovisko k jednotlivým jeho námitkám, a to

- 1) k námitkám uvedeným v protokolu o ústním jednání č.j. 266450/06/001933/1328,
- 2) k námitkám uvedeným v podání odvolatele ze dne 2. 10. 2006,
- 3) k námitkám uvedeným v podání ze dne 14. 12. 2009, včetně vyjádření se k námitkám uvedeným v odvolání ze dne 22. 11. 2006, k námitkám uvedeným v žalobě proti rozhodnutí č.j. 12714/07-1300-107220 a dalším námitkám uvedeným v podání ze dne 14. 12. 2009.

Závěrem odvolací orgán uvedl, že v zájmu zachování práv v rámci daňového řízení ponechává tímto daňovému subjektu možnost vyjádřit se k uvedeným stanoviskům a to ve lhůtě 14 dnů ode dne doručení tohoto sdělení.

Na uvedený přípis reagoval žalobce podáním ze dne 27.4.2010, v němž uvedl, že nepochopil smysl uvedeného přípisu, který považuje za zmatečný. Závěry v něm uvedené jsou vadné, bez zohlednění vyjádření daňového subjektu a v podstatném rozsahu i bez respektování právního názoru vyjádřeného v rozsudku Městského soudu v Praze, který rovněž mj. uvedl, že správce daně měl ve vytýkacím řízení pokračovat a řádně se vypořádat s námitkami ústně vznesenými dne 13.9.2006. Daňový subjekt upozornil na to, že Městský soud v Praze nevrátil rozhodovací proces do fáze prvoinstanční, nýbrž do fáze odvolací, tj. do etapy před vydáním rozhodnutí o odvolání a odvolací orgán měl odvolání vyhovět, když vady konstatované soudem nejsou napravitelné postupem dle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Závěrem daňový subjekt upozornil odvolací orgán na ust. § 78 odst. 5 s.r.s., dle něhož je správní orgán právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, v dalším řízení vázán.

Předně je třeba uvést, že otázkou postupu odvolacího orgánu v odvolacím řízení se opakovaně zabýval jak Městský soud v Praze, tak i Nejvyšší správní soud.

Četná judikatura v této oblasti byla završena usneseními rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Příkladem soud poukazuje na usnesení ze dne 14. 4. 2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, v němž dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu mj. k závěru, že „Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 daňového řádu) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu. Postup podle § 50 odst. 3 daňového řádu se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 daňového řádu), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu). Vydá-li správce daně po zrušení platebního výměru v odvolacím řízení znovu platební výměr, jedná se o rozhodnutí nezákonné.“

Soud shledává vhodným poukázat i na usnesení ze dne 16. 12. 2009, č.j. 7 Afs 36/2008 – 134, v němž dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu mj. k závěru, že „Odvolací

orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně. Provedení těchto úkonů může též uložit správci daně I. stupně (§ 50 odst. 3, věta čtvrtá daňového řádu) nebo je může provést k jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně (§ 5 odst. 1 daňového řádu). Takovými úkony mohou být i úkony provedené v rámci místního šetření bez ohledu na to, který z orgánů je učiní.“

V souladu s výše uvedenou judikaturou Nejvyššího správního soudu lze konstatovat, že odvolací orgán byl nepochybně oprávněn po vrácení věci Městským soudem v Praze postupovat dle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Žalobce však založil své námitky na tvrzení, že v daném případě vady konstatované Městským soudem v Praze nejsou napravitelné postupem dle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a nápravu daného stavu měl proto odvolací orgán řešit vrácením do fáze prvoinstanční, tj. do fáze před vydáním platebního výměru. Žalobce dochází k závěru, že zvoleným postupem mu odvolací orgán odňal právo na dvojinstanční daňový proces.

Podstatnou otázkou je tedy v daném případě posouzení odstranitelnosti vad konstatovaných Městským soudem v Praze v rámci postupu odvolacího orgánu dle § 50 odst. 3 zákon o správě daní a poplatků.

Z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29.10.2009, č.j. 8 Ca 312/2007-37 soud zjistil, že soud přisvědčil námitce, že žalobci nebyl dán prostor k vyjádření se k úvodním pochybnostem správce daně a k závěrům vytykácího řízení. Soud dospěl rovněž k závěru, že odvolací orgán vzal za základ napadeného rozhodnutí skutkový stav, který vyžaduje zásadní doplnění a že správce daně měl ve vytykáčím řízení pokračovat a řádně se vypořádat s námitkami žalobce ústně vznesenými dne 13.9.2006. Soud nesouhlasil ani s žalovaným, že žalobce byl správcem daně seznámen s posouzením namítaných skutečností. Vzhledem k uvedeným skutečnostem Městský soud v Praze učinil závěr, že došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a proto napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení bez jednání, neboť skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění.

Je třeba uvést, že v ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků nejsou vady řízení, které může odvolací orgán odstraňovat, blíže vymezeny. Je tomu tak proto, že zákonodárce nemohl předvídat všechny možné vady, k nimž by mohlo v průběhu řízení dojít. Je zřejmé, že byla zvolena tato obecná formulace (představující de facto generální pravomoc odvolacího orgánu k odstranění vad) právě proto, aby odvolací orgán mohl přistoupit k odstranění vad, které nastanou v jednotlivých věcech dle okolností daného případu.

Městský soud v Praze vytkl odvolacímu orgánu, že potvrdil předmětný platební výměr, aniž přihlédl k tomu, že žalobci nebyl dán prostor k vyjádření se k úvodním pochybnostem správce daně a k závěrům vytykácího řízení, rovněž tak dle soudu měl správce daně ve vytykáčím řízení pokračovat a řádně se vypořádat s námitkami žalobce ústně vznesenými dne 13.9.2006. Správně proto s poukazem na závěr rozhodnutí soudu a ust. § 50 odst. 3 daňového řádu odvolací orgán nejprve vyzval daňový subjekt, aby podrobněji objasnil své vyjádření k výsledkům vytykácího řízení zaznamenané v protokole o ústním jednání č.j. 266450/06/001933/1328 ze dne 13.9.2006 a aby se případně ke zjištění správce daně dále vyjádřil, resp. navrhl další důkazní prostředky. K dodržení závazného pokynu soudu bylo totiž třeba, aby nejprve byl zjištěn jednak konkrétní obsah daňovým subjektem vznesených

námitek a jednak vzhledem k závěru soudu, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění, aby bylo umožněno daňovému subjektu realizovat jeho právo prokázat jím tvrzené skutečnosti, včetně návrhu důkazních prostředků.

Odvolací orgán postupoval rovněž v souladu se závěry rozsudku Městského soudu v Praze, když poté, co mu byl doručen přípis žalobce ze dne 14. 12. 2009, v němž reagoval na výše uvedenou výzvu a odkázal v něm na svá dřívější vyjádření (obsažená v žádosti ze dne 16.10.2006 o sdělení důvodů mezi daní vyměřenou a přiznanou, v odvolání ze dne 21.9.2006 a ve správní žalobě ze dne 9.10.2007), seznámil daňový subjekt v přípise ze dne 19. 4. 2010 označeném „Odvolání proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2005“ se svým stanoviskem k jednotlivým jeho námitkám (konkrétně k námitkám uvedeným v protokole o ústním jednání č.j. 266450/06/001933/1328, k námitkám uvedeným v podání odvolatele ze dne 2. 10. 2006 a k námitkám uvedeným v podání ze dne 14. 12. 2009, včetně vyjádření se k námitkám uvedeným v odvolání ze dne 22. 11. 2006, k námitkám uvedeným v žalobě proti rozhodnutí č.j. 12714/07-1300-107220 a dalším námitkám uvedeným v podání ze dne 14. 12. 2009), neboť jedním ze závěrů výše označeného rozsudku Městského soudu v Praze byl i závěr, že soud nesouhlasí ani s odvolacím orgánem, že žalobce byl správcem daně seznámen s posouzením namítaných skutečností.

Pro úplnost soud uvádí, že v daném případě nemohla být porušena zvoleným postupem ani zásada dvojinstančnosti daňového řízení. Soud pro stručnost a výstižnost poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č.j. 7 Afs 132/2004-99, v němž Nejvyšší správní soud mj. uvedl, že *„Ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků lze považovat za modifikaci obecné zásady dvouinstančnosti, která je typická pro správní řízení, která je, v případě, že jsou respektována ostatní procesní práva daňového subjektu, v zásadě přípustná. Tím spíše, že odvolacímu orgánu je v odst. 4 citovaného ustanovení dána možnost použít přiměřeně i ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků, tedy vytýkáci řízení.“*

Soud dospěl k závěru, že vady řízení, k nimž došlo v daném případě v řízení před správcem daně (v návaznosti na projednání výsledku vytýkáciho řízení zaznamenaném v protokole o ústním jednání dne 13. 9. 2006), byly odvolacím orgánem po vrácení věci tomuto orgánu Městským soudem v Praze v úplnosti odstraněny, a to v souladu s ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Námitky proti postupu odvolacího orgánu nemohly být úspěšné, neboť vycházejí ze závazného právního závěru Městského soudu v Praze obsaženého v rozsudku týkající se této věci.

S ohledem na výše uvedené neshledal soud námitky obsažené v prvním žalobním bodu důvodnými.

Dále se soud zabýval *námitkou obsaženou ve druhém žalobním bodu, která spočívá v tvrzení žalobce, že v napadeném rozhodnutí odvolací orgán pouze reprodukoval své předcházející rozhodnutí*, včetně původních závěrů bez ohledu na závazné dispozice Městského soudu v Praze v návaznosti na blíže rozvedené hmotněprávní námitky. Soud nemohl opomenout skutečnost, že v dané věci již bylo rozhodováno Městským soudem v Praze, a to na základě žaloby podané žalobcem proti rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 13.8. 2007, č.j. FR 12714/07-1300-107220, o níž Městský soud v Praze rozhodl rozsudkem ze

dne 29.10.2009, č.j. 8 Ca 312/2007-37, kdy napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Městský soud v Praze v tomto řízení proto v rámci uplatněných žalobních bodů nutně musel dbát, při respektování zásady legitimního očekávání a předvídatelnosti rozhodnutí, zda v následně probíhajícím řízení byl respektován v úplnosti závěr (právní názor) vyjádřený v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29.10. 2009, č.j.8 Ca 312/2007-37, jímž soud správní orgány v dalším postupu zavázal.

Při posuzování námitek obsažených v prvním žalobním bodu dospěl soud k závěru, že postup odvolacího orgánu po doručení rozsudku byl v souladu s ust. § 50 odst. 3 daňového řádu. Žalobce se však v žalobě dovolává i skutečnosti, že v napadeném rozhodnutí odvolací orgán pouze reprodukoval své předcházející rozhodnutí, včetně původních závěrů, aniž by dbal na závazné dispozice Městského soudu v Praze.

Pro zodpovězení této otázky je tedy třeba znovu vyjít z obsahu rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29.10. 2009, č.j. 8 Ca 312/2007-37, z jehož odůvodnění vyplývají následující skutečnosti:

- soud přisvědčil námitce, že žalobci nebyl dán prostor k vyjádření se k úvodním pochybnostem správce daně a k závěrům vytýkacího řízení;
- soud dospěl k závěru, že žalovaný vzal za základ napadeného rozhodnutí skutkový stav, který vyžaduje zásadní doplnění a že správce daně měl ve vytýkacím řízení pokračovat a řádně se vypořádat s námitkami žalobce ústně vznesenými dne 13.9.2006;
- soud nesouhlasil ani s žalovaným, že žalobce byl správcem daně seznámen s posouzením namítaných skutečností;
- vzhledem k uvedeným skutečnostem došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a proto napadené rozhodnutí soud zrušil pro vady řízení bez jednání.

Jak již bylo konstatováno soudem výše, v návaznosti na závazný závěr rozsudku Městského soudu v Praze, přistoupil odvolací orgán k vydání výzvy. Je skutečností, že daňový subjekt žádné důkazní návrhy neučinil, a to navzdory závěrům správce daně vycházejícím ze skutečnosti, že daňový subjekt neprokázal svá tvrzení (sděleno při projednání výsledku vytýkacího řízení dne 13. 9. 2006).

Podstatnou je v dané věci rovněž okolnost, že Městský soud v Praze se ve výše označeném zrušujícím rozsudku nezabýval hmotněprávním posouzením dané věci, nýbrž zrušil napadené rozhodnutí z procesních důvodů. Právě tato skutečnost umožnila dle soudu po odstranění procesních vad odvolacímu orgánu (v návaznosti na skutečnost, že daňový subjekt mu již žádný důkazní prostředek nenabídl ani nenavrhl provedení důkazního prostředku, který by nebyl v jeho dispozici) vydat nové rozhodnutí, v němž zopakoval hodnocení důkazních prostředků, které měl již k dispozici před vydáním rozsudku Městského soudu v Praze, včetně shodných závěrů z něho vyplývajících.

Žalobcovu námitku, že odvolací orgán se nevypořádal s jeho námitkami obsaženými v žalobě ze dne 8.10.2007, vyvrací obsah napadeného rozhodnutí, v němž se odvolací orgán podrobně zabýval nejen těmito námitkami (str. 6 – 9 napadeného rozhodnutí), ale i námitkami obsaženými v doplnění odvolání ze dne 14.12.2009 (str. 9 - 10 napadeného rozhodnutí, včetně námitek prekluze lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2005), námitkou obsaženou v odvolání ze dne 27.4.2010 (str. 10 – 11 napadeného rozhodnutí, kdy daňový subjekt namítal, že Městský soud v Praze zrušil předchozí rozhodnutí odvolacího orgánu, a

dle daňového subjektu měl odvolací orgán odvolání vyhovět, neboť vady konstatované Městským soudem v Praze nejsou napravitelné postupem dle § 50 odst. 3 daňového řádu).

Pokud jde o konkrétně označené námitky vztahující se k hodnocení zdanitelného plnění na základě faktur č. OH 05r/256 a č. OH 05r/257, soud odkazuje na již výše uvedené, konkrétně na str. 6 – 10 tohoto rozsudku, kde se těmito námitkami v návaznosti na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.9.2014, č.j. 7 Afs 27/2013-21, zabýval.

S ohledem na výše uvedené soud uvádí, že žalobní námitky obsažené ve druhém žalobním bodu neshledal úspěšnými.

V závěrečném žalobním bodu nesouhlasí žalobce s poukazem odvolacího orgánu na personální propojení společnosti NP a žalobce osobou vybavenou jednatelskými oprávněními za oba tyto subjekty, tj. paní J. Č., přičemž poukazuje na to, že společnost NP vstoupila do likvidace a jednatelská oprávnění paní Ing. Č. zanikla již k závěru roku 2005. Soudu nezbyvá než konstatovat, že je skutečností, že smlouva o spolupráci ze dne 16. 12. 2004 byla uzavřena společnostmi NP a žalobcem; společnost NP byla zastoupena dle textu smlouvy Ing. J. Č., členkou představenstva, a společnost žalobce byla zastoupena dle textu smlouvy Ing. J. Č., jednatelkou. Smlouva obsahuje vlastnoruční podpis Ing. J. Č., a to dvakrát, jednak za společnost NP s textem členka představenstva a jednak za společnost OLIVE HILL DEVELOPMENT s.r.o. s textem jednatelka. Soud dospěl k závěru, že výše uvedené v dostatečné míře vypovídá o tom, že v době uzavření smlouvy ze dne 16. 12. 2004 byla osobou zastupující jak žalobce, tak společnost NP paní Ing. J. Č., tedy jmenovaná byla osobou, kterou byly obě jmenované společnosti personálně propojeny.

Žalobce se rovněž dovolává odpovědi na dotaz Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu ohledně zaúčtování technického zhodnocení v souvislosti s převodem práv a povinností z nájmu nemovitosti. K tomuto poukazu, jakož i k námitce, že by odvolací orgán neměl argumentovat v napadeném rozhodnutí nezaplacením daně ze strany jiného subjektu (společnost NP), soud uvádí, že lze souhlasit s žalobcem, že přípis odvolacího orgánu ohledně zaúčtování technického zhodnocení v souvislosti s převodem práv a povinností z nájmu nemovitosti mohl mít pro žalobce význam a to při nejmenším informačního charakteru, a rovněž že by odvolací orgán neměl argumentovat v napadeném rozhodnutí nezaplacením daně ze strany jiného subjektu, nelze však z uvedeného dovozovat, že by na základě informačního přípisu odvolacího orgánu, který se nezabývá posouzením konkrétní daňové věci či z podpůrného odkazu na nezaplacení daně ze strany jiného subjektu bylo možno dovodit skutečnosti týkající se merita věci, tj. posouzení, zda bylo žalobcem prokázáno, že zdanitelná plnění uvedená ve fakturách č. OH 05r/256 a č. OH 05r/257 přijal od deklarovaného plátce v deklarovaném rozsahu a předmětu.

Soud uzavírá, že jak poukaz na personální propojení žalobce se společností NP, tak poukaz na nezaplacení daně ze strany jiného subjektu, byl odvolacím orgánem v napadeném rozhodnutí uveden pro doplnění (v tomto smyslu nebylo třeba ani doplňovat důkazní řízení o zprávu o kontrole daně z přidané hodnoty provedené u společností NP), avšak meritorní rozhodnutí spočívá v neunesení důkazního břemene žalobcem, tak jak bylo podáno výše.

Ze všech těchto důvodů soud podanou žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému správnímu orgánu, který byl ve věci plně úspěšný, sice vznikly náklady řízení, přesto nebyly soudem přiznány.

Důvodem nepřiznání náhrady částky 420,- Kč (náhradu nákladů řízení za cestovné k jednání u soudu) a částky 67,- Kč (stravné při pracovní cestě zaměstnance) je skutečnost, že jejich náhrada již byla žalovanému přiznána ve věci vedené u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 3 Af 23/2010 a pokud žalovaný požadoval též paušální náhradu nákladů hotových výdajů za dva úkony po 600,- Kč, a to s odkazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 39/13, pak soud uvádí, že taková náhrada by žalovanému, ani kdyby byl zastoupen advokátem, přiznána nebyla, neboť podle ustálené judikatury se správním orgánům náhrada nákladů na zastoupení advokátem nepřiznává s tím, že disponují na svěřeném úseku veřejné správy dostatečnými znalostmi a zkušenostmi, pro něž musí být schopny kvalifikovaně hájit svůj veřejně mocenský akt v soudním řízení správním; náklady na zastoupení advokátem nejsou účelně vynaložené (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, čj. 6 As 40/2006-87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku není kasační stížnost přípustná; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu /§ 104 odst. 3 a) s.ř.s./. V takovém případě lze podat kasační stížnost za podmínek uvedených v § 102 a násl. s.ř.s. u Městského soudu v Praze do dvou týdnů po doručení rozsudku.

O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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.

V Praze dne 18. února 2015

JUDr. Ludmila Sandnerová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Matznerová, DiS.