



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 příkázání 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 daňového řádu. 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. Žalobce poukazuje na skutečnost, že je zcela věcí účastníků soukromoprávního obchodního vztahu, jak si vypořádají vzájemné poměry. Nerespektováním tohoto řešení ze strany správce daně došlo k hrubému zásahu do základních práv a svobod žalobce;

- žalobce nesouhlasí se závěry odvolacího orgánu týkající se důsledku nepostoupení úvěru společnosti 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 současně na skutečnost, že výše půjčky činí k určenému 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. Dle žalobce řešení otázky, kdo má provádět vyrovnání s věřitelem IMH představuje překročení působnosti orgánů správy daní. 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. Dle žalobce výše částky pro kalkulaci odměny je záležitostí ekonomických subjektů, takže o neoprávněnosti stanovení odměny nemůže být vůbec uvažováno. 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 povinna vypořádat společnost NP. Žalobce tvrdí, že i když nenese vůči společnosti IMH žádnou přímou odpovědnost, není nikde uvedeno, že společnost NP tak činí bezúplatně, když nese všechna další rizika z tohoto vztahu, včetně narůstajícího příslušenství;

- 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 nepřevédla 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 nevzniesla 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. *Deklarovaným zdržením se* takového jednání je, že společnost NP nepřevédla na žalobce veškeré závazky, které má vůči investorovi, ale pouze jejich část. 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 a k meritu věci uvedl, že správce daně vystavil platební výměr na základě výsledků vytýkacího řízení za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2005, které bylo zahájeno výzvou ze dne 3.2.2006. Správce daně vyloučil žalobci z nároku na odpočet daně faktury vystavené jménem společnosti NP, přičemž důvodem pro nepřiznání nároku daně z předmětných faktur byla skutečnost, že žalobce neprokázal, že tato zdanitelná plnění přijal od deklarovaného plátce v deklarovaném rozsahu a předmětu. Žalobce neprokázal nárok na odpočet daňovým dokladem dle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Odvolací orgán po vrácení věci Městským soudem v Praze doplnil odvolací řízení, přičemž odstranil vytýkané vady daňového řízení a poté o odvolání žalobce znovu rozhodl napadeným rozhodnutím.

K jednotlivým žalobním námitkám uvedl žalovaný následující:

- *k námitkám obsaženým v prvním žalobním bodu, kdy žalobce namítá, že žalovaný nerespektoval právní názor Městského soudu v Praze a odňal tak žalobci právo na dvojinstanční daňový proces*, že důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného byla vada řízení, jíž se dopustil správce daně, kterou byl odvolací orgán oprávněn dle § 50 odst. 3 daňového řádu v dalším řízení odstranit sám nebo uložit odstranění vady správci daně. Vadu řízení, která spočívala v daném případě v tom, že správce daně nedostatečným způsobem reagoval na námitky žalobce a v další fázi mu neumožnil vyjádřit se k závěrům vytýkacího řízení, odvolací orgán odstranil vydáním výzvy, v níž vyzval žalobce, aby se k závěrům vytýkacího řízení vyjádřil a dále sdělením, kterým reagoval na veškeré námitky vznesené žalobcem v rámci celého daňového řízení. Odvolací orgán svým postupem doplnil daňové řízení v souladu s právním názorem Městského soudu v Praze a v souladu s § 50 odst. 3 daňového řádu tak, aby následně mohl rozhodnout na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu. Odvolací orgán umožnil žalobci vyjádřit se k závěrům vytýkacího řízení a před vydáním rozhodnutí o odvolání reagoval na veškeré žalobcovy námitky. Tímto postupem nebyla porušena zásada dvojinstančnosti řízení, jak vyplývá i z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75. Odvolací orgán odmítá, že nedoplnil daňové řízení v souladu s právním názorem Městského soudu v Praze a že v napadeném rozhodnutí nereagoval na veškeré žalobcovy námitky;

- *k námitkám obsaženým ve druhém žalobním bodu, kdy žalobce namítá, že napadené rozhodnutí odvolacího orgánu je pouze reprodukcí předcházejícího rozhodnutí, včetně původních závěrů, bez ohledu na závazné dispozice Městského soudu v Praze*, že v odůvodnění rozsudku č.j. 8 Ca 312/2007-37 vyslovil Městský soud v Praze názor, že žalobci nebyl dán prostor k vyjádření a k závěrům vytýkacího řízení a skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění. Odvolací orgán proto vyzval žalobce výzvou, aby podrobněji objasnil své vyjádření k výsledkům vytýkacího řízení, aby případně navrhl další důkazní prostředky. K požadavku odvolacího orgánu uvedl žalobce, že odkazuje na svá vyjádření obsažená v jeho žádosti o sdělení důvodu mezi daní vyměřenou a přiznanou, v odvolání a ve správní žalobě. Protože Městský soud v Praze vytýkal rovněž nedostatečné vypořádání se s námitkami ze strany správce daně, odvolací orgán se za účelem odstranění této vady řízení vyjádřil svým sdělením č.j. 5277/10-1300-107220 ke všem uplatněným námitkám a se všemi námitkami se rovněž vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí na str. 4-9 napadeného rozhodnutí;

- *k námitkám vztahujícím se k prokázání zdanitelného plnění od společnosti NP* odkázal odvolací orgán na stranu č. 4 – 8 napadeného rozhodnutí;

- *k námitkám obsaženým v závěrečném žalobním bodu*, a to konkrétně k námitce týkající se metodického dotazu zaslaného v souvislosti s posouzením problematiky převodu technického zhodnocení pronajaté nemovitosti, že s napadeným rozhodnutím nesouvisí, proto se k ní nebude více vyjadřovat. K poukazu na vývoj ve společnosti NP, která vstoupila do likvidace, přičemž jednatelské oprávnění Ing. Č. zaniklo již v roce 2005, že žalobce napadá odvolací orgán, který poukázal na skutečnost, že společnost NP neuhradila do státního rozpočtu daň z uskutečněného plnění deklarovaného na faktuře č. OH05r/187, odvolací orgán uvedl, že takovéto skutečnosti v odůvodnění napadeného rozhodnutí neuvedl, neboť s předmětným zdaňovacím obdobím nesouvisí. V době vydání rozhodnutí dne 7.6.2010 společnost NP nebyla v likvidaci, do likvidace vstoupila dle výpisu z obchodního rejstříku až dne 15.6.2010. Skutečnost, že Ing. Č. nebyla ke dni vystavení napadeného rozhodnutí členem představenstva společnosti NP, byla žalovanému známa a personální propojení žalobce a společnosti NP prostřednictvím její osoby zmínil odvolací orgán v souvislosti s plněními uskutečněnými v roce 2005, tedy v době, kdy Ing. Č. v představenstvu společnosti NP figurovala.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobce (výzva k vyjádření ohledně možnosti rozhodnout ve věci bez jednání byla zástupci žalobce doručena dne 13.9.2010) ani žalovaný (výzva k vyjádření ohledně možnosti rozhodnout ve věci bez jednání byla žalovanému doručena dne 23.11.2010) ve stanovené lhůtě dvou týdnů svůj nesouhlas s takovým projednáním věci nevyjádřili (§ 51 s.ř.s.).

Městský soud posoudil věc takto:

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 daňového řádu 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 vytýkacího 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 namítl 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 daní 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 přípise 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 vytýkáacím 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 daňového řádu. Závěrem daňový subjekt upozornil odvolací orgán na ust. § 78 odst. 5 s.ř.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 daňového řádu. Žalobce však založil své námitky na tvrzení, že v daném případě vady konstatované Městským soudem v Praze nejsou napravitelné postupem dle § 50 odst. 3 daňového řádu 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 daňového řádu.

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 daňového řádu 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 vytykácí řízení.*“

Soud dospěl k závěru, že vady řízení, k nimž došlo v daném případě v řízení před správcem daně (v návaznosti na projednání výsledku vytykácího 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 daňového řádu. 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.

Ve vztahu k námitce obsažené ve druhém žalobním bodu spočívající 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 uvádí, že 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. FŘ 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 námitky obsažené 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).

Soud se dále zabýval žalobcem konkrétně označenými námitkami vztahujícími se k hodnocení souvislostí faktur č. OH 05r/256 a č. OH 05r/257, neboť jejich přezkoumání učinil žalobce součástí žalobních námitek vznesených v tomto žalobním bodu.

Obsah hmotně právních žalobních námitek, uplatněných v podané žalobě spočívá v názoru žalobce, že splnil všechny zákonné předpoklady pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za příslušné daňové období. Plátce daně má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za předpokladu, že splní zákonné podmínky pro úspěšné uplatnění tohoto nároku, mezi něž patří právě prokázání jeho oprávněnosti. Jestliže správce daně určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento povinen tvrzené skutečnosti prokázat a pokud tak neučiní a nevyvrátí pochybnosti správce daně, neunesse důkazní břemeno a správce daně je oprávněn daň stanovit nebo uplatněný daňový odpočet neuznat. Daňový subjekt prokazuje podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu všechny skutečnosti, jež je povinen uvádět v přiznání, hlášení nebo vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Předmětem posuzování žalovaného správního orgánu 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. OH 05r/257 v deklarovaném rozsahu a předmětu.

Je zřejmé, že důkazní povinnost stíhá daňový subjekt pouze ohledně skutečností, které tvrdí a uvádí ve svém daňovém přiznání, resp. účetnictví. V daném případě daňový subjekt učinil součástí svého účetnictví i faktury č. OH 05r/256 a č. OH 05r/257 obsahující údaje, které měly odrážet uskutečněné zdanitelné plnění společností NP.

Důkazní břemeno daňový subjekt unese pouze tehdy, pokud jím předložené důkazy zapadají do rámce objektivně zjištěného stavu věci. Pokud vůči skutkovému stavu takové důkazy neobstojí, je na daňovém subjektu, aby předložil důkazy jiné, pokud tak neučiní, znamená to neunesení důkazního břemene se všemi důsledky z toho vyplývajících. Jak již uvedl zdejší soud v rozsudku ze dne 19. ledna 2012, sp.zn. 10 Af 32/2010 důkazní břemeno daňového subjektu lze vnímat i jako jeho odpovědnost za výsledek daňového řízení s tím, že v případě sporu mohou obstát pouze ty daňové doklady odrážející skutečný stav věci. Pokud vůči skutkovému stavu takové důkazy neobstojí, je na daňovém subjektu, aby předložil důkazy jiné, pokud takové jiné důkazy nemá, ať už není v jeho silách je obstat, nebo takové důkazy nemohou objektivně existovat, znamená to neunesení důkazního břemene se všemi důsledky z toho pro daňový subjekt vyplývajících. Uvedené je v souladu s rozsudkem

Nejvyššího správního soudu sp.zn. 9 Afs 67/2007, z něhož mj. vyplývá, že důkazní břemeno stíhá daňový subjekt pouze ohledně skutečností, které tvrdí a uvádí ve svém daňovém přiznání, resp. účetnictví, což již ve své rozhodovací praxi potvrdil Nejvyšší správní soud, jenž opakovaně vyslovil, že důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání všech, resp. jakýchkoli skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt.

V daňovém řízení přísluší hodnocení důkazů výhradně správci daně. Způsob provedení hodnocení důkazů v napadeném rozhodnutí by mohl být úspěšně napadán jen v případech, kdy došlo k takovému hodnocení důkazu, které je v rozporu s obsahem spisu, takže závěry správce daně nejsou podloženy dostatečně skutkovými zjištěními nebo jsou s nimi v rozporu, anebo, že se správce daně nevypořádal se všemi důkazy, anebo, že závěry, k nimž správce daně dospěl při hodnocení důkazů odporují zásadám logického myšlení a uvažování. Pouhý odlišný náhled účastníka řízení na způsob hodnocení důkazů rozhodujícím orgánem však není důvodem ke zrušení rozhodnutí, pokud hodnocení odpovídá zásadám uvedeným shora.

K tvrzení žalobce, že odvolací orgán se nevypořádal s jeho (hmotněprávními) námitkami vztahujícími se k hodnocení souvislosti faktur č. OH 05r/256 a č. OH 05r/257 soud z napadeného rozhodnutí zjistil, že odvolací orgán se námitkami tohoto obsahu zabýval de facto na str. 4 - 9 napadeného rozhodnutí.

Nejprve se odvolací orgán věnoval, na základě vyjádření daňového subjektu a předložených listin, vymezení předmětu deklarovaného plnění, kterým měly být následující činnosti:

1) dle čl. 2.4. smlouvy o spolupráci měla společnost NP vyvázat daňový subjekt ze všech závazků, placení úroků, poplatků, sankcí a dalších plateb či příslibů, které má společnost NP vůči společnosti IMH.

Společnost NP měla tyto půjčky a úvěry v budoucnu spravovat a nést všechna rizika s nimi související. Daňový subjekt v přípise ze dne 2.10.2006 rozvedl, že skutečnost, že převzal od společnosti NP závazek z půjčky ve výši 137 918 425,- Kč, neznamená, že žádné další závazky nemá, neboť fakticky převzal správu developerského projektu se všemi právy, povinnostmi a závazky, tj. včetně závazku v rozsahu celkové výše půjčky od společnosti IMH v částce 275 429 212,- Kč. Činnost společnosti NP měla doložit skutečnost, že na vrub daňového subjektu nejsou účtovány žádné úroky a nejsou požadovány žádné splátky;

2) společnost NP se měla zdržet takového jednání, aby požadovala na daňovém subjektu splátky půjčky, které by společnost NP platila věřiteli – společnosti IMH;

3) společnost NP měla strpět situaci, že je objektem nároků věřitele, tj. společnosti IMH. Daňový subjekt konstatoval, že smlouva o úvěru uzavřená mezi společností NP a společností IMH na něj nebyla postoupena, nicméně celková částka půjčky činila 275 429 212,- Kč a nebylo důvodu, proč by společnost NP, která je nadále z tohoto vztahu v plném rozsahu zavázána, odpovídala bez úplaty ze strany daňového subjektu věřiteli za zbývající část závazku. Daňový subjekt konstatoval, že část dluhu je povinen vypořádat se společností IMH a daňový subjekt tak nenese za tuto část dluhu žádnou přímou odpovědnost, avšak není nikde řečeno, že společnost NP tak činí bezúplatně, když nese všechna další rizika z tohoto vztahu, včetně narůstajícího příslušenství.

4) společnost NP měla daňovému subjektu poskytovat ochranu vůči postoupení pohledávek a zástavního práva vztahujícího se k technickému zhodnocení ze strany společnosti IMH na jinou společnost, což by nutně dopadlo na daňový subjekt a znemožnilo by mu využívat nejen technické zhodnocení najaté nemovitosti, nýbrž nemovitost samotnou (str. 4 – 5 napadeného rozhodnutí).

Poté se zabýval odvolací orgán posouzením předmětu plnění z hlediska předložených listinných důkazů, a to faktur č. OH 05r/256 a č. OH 05r/257, smlouvy o spolupráci ze dne

16. 12. 2004 a dohody o vypořádání práv a povinností vyplývajících ze smlouvy o nájmu ze dne 3. 2. 2005, přičemž dospěl k závěru, že těmito důkazními prostředky daňový subjekt neprokázal, že přijal předmětná zdanitelná plnění od společnosti NP, neboť samotné smlouvy, popř. další listiny nemohou samy o sobě prokázat, že daňový subjekt předmětná zdanitelná plnění skutečně přijal. Listinné materiály sice deklarují smluvní vůli stran, ale její faktické naplnění nebylo žádnými důkazními prostředky doloženo. Daňový subjekt tvrdí, že mu společnost NP poskytla správu půjček a úvěrů, tedy že od ní přijal službu. Poskytnutím služby se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty rozumí dle § 14 odst. 1 všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Jakou konkrétní činnost společnost NP ve prospěch daňového subjektu provedla, však nebylo doloženo, přestože má daňový subjekt důkazní povinnost. Odvolací orgán konstatoval, že jediný jednatel daňového subjektu je současně jediným členem představenstva společnosti NP, je tedy zřejmé, že daňový subjekt měl mít k dispozici a mohl poskytnout takové důkazní prostředky, které by prokázaly tvrzení daňového subjektu. Dále odvolací orgán poukázal i na rozpory mezi jednotlivými důkazními prostředky, a sice, že dle dohody o vypořádání práv a povinností měla společnost NP převést na daňový subjekt svůj závazek vůči společnosti IMH ve výši 115 897 835,- Kč, takže společnost NP mohla dle smlouvy o spolupráci vyvíjet určitou činnost za účelem vyvázání daňového subjektu pouze z tohoto závazku vůči společnosti IMH a nikoliv z celkové dlužné částky společnosti NP vůči společnosti IMH ve výši 275 429 212,- Kč, jak je uvedeno ve smlouvě o spolupráci. Z nepřevedené části závazku nemohl být daňový subjekt žádným způsobem vyvázán, neboť mu tento závazek nevznikl. Společnost NP mohla ve prospěch daňového subjektu vyvíjet činnost dle smlouvy o spolupráci pouze týkající se „správy“ závazku ve výši 115 897 835,- Kč, ale „správa“ vlastních závazků (společnosti NP) nemohla být předmětem plnění poskytnutého daňovému subjektu. Pokud se snažil daňový subjekt vysvětlit, že převzal od společnosti NP fakticky závazek vůči společnosti IMH v celkové výši tj. v částce 275 429 212,- Kč, k této tvrzené skutečnosti nepředložil žádné důkazní prostředky a neprokázal je ani ve vztahu k přijetí plnění týkající se správy závazků ve výši 115 897 835,- Kč. Pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění byly umocněny i časovým nesouladem vyplývajícím ze skutečnosti, že na základě smlouvy o spolupráci měla společnost NP začít vykonávat „správu“ úvěrů a půjček pro daňový subjekt ode dne 1.1.2005, zatímco závazky, které měly být předmětem „správy“, přešly na daňový subjekt až dne 3.2.2005.

Dále se odvolací orgán zabýval tvrzením daňového subjektu, který specifikoval předmět plnění i jako zdržení se jednání, popř. strpění situace, tedy zdanitelného plnění ve smyslu § 14 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, a to zdržení se takového jednání společnosti NP, aby požadovala na daňovém subjektu splátky půjčky, které by platil společnosti IMH, resp. strpění situace, že společnost NP je objektem nároků IMH, aniž by brala z developerského projektu výnos. K tomuto tvrzení odvolací orgán konstatoval, že z předložených důkazních prostředků uvedené nevyplývá. Dle smlouvy o spolupráci ze dne 16. 12. 2004, na kterou předmět plnění odkazuje, mělo být vyvázání daňového subjektu ze závazků, vyvíjení činnosti, tedy poskytnutím služby, nikoliv zdržení se jednání, příp. strpění situace. V takovém případě existuje evidentní rozpor mezi předmětem a rozsahem plnění deklarovaným na faktuře a předmětem a rozsahem téhož plnění v tvrzeních odvolatele, která navíc nijak nedoložil. Daňový subjekt nedoložil ani přijetí zdanitelného plnění jím uváděného jako poskytnutí jeho ochrany ze strany společnosti NP vůči případnému postoupení pohledávek, příp. zástavního práva vztahujícího se k technickému zhodnocení jinému subjektu. Odvolací orgán poukázal na skutečnost, že předmět takto daňovým subjektem pojatého zdanitelného plnění ani v tomto případě ze smlouvy o spolupráci nevyplývá. Nadto vzhledem k vymezení technického zhodnocení v § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) jako výdajů na dokončené stavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace, není možné posuzovat technické zhodnocení

jako samostatnou věc, která by mohla být předmětem zástavního práva, neboť je neoddělitelné od majetku, jehož hodnota byla technickým zhodnocením zvýšena. Technické zhodnocení nemohlo být předmětem zástavního práva, které by mohlo být případně spolu s pohledávkami postoupeno z věřitele na jinou společnost, před čímž měl být daňový subjekt před společností NP chráněn. Dle čl. 1.3. dohody o vypořádání práv a povinností mělo být technické zhodnocení předmětem zástavního práva ve prospěch společnosti IMH k tíži společnosti NP a případný převod zástavního práva na jinou společnost by tak stále zůstal k tíži společnosti NP. Popisovaná ochrana daňového subjektu by byla i v tomto případě bezdůvodná.

Správní spis obsahuje důkazní prostředky, jichž se žalobce k prokázání svých tvrzení dovolává a z nichž lze seznat, že

- fakturou č. OH 05r/256 byl žalobce jako odběratel vyzván společností Na Příkopě k zaplacení částky 4 551 750,- Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 16.12.2005 a s textem „Fakturuje Vám částku za správu půjček a úvěrů 2005 částku dle smlouvy ze dne 16.12.2004, čl. 2 – poslední část roku 2005“,

- fakturou č. OH 05r/257 byl žalobce jako odběratel vyzván společností Na Příkopě k zaplacení částky 1 249 500,- Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 16.12.2005 s textem „Fakturuje Vám za správu půjček a úvěrů 2005 částku dle smlouvy ze dne 16.12.2004, čl. 2“,

- dne 16.12.2004 byla uzavřena ve smyslu § 269 obchodního zákoníku smlouva o spolupráci mezi společností NP a společností OLIVE HILL DEVELOPMENT.

Podle čl. 1 je předmětem smlouvy spolupráce při managementu, financování a správě budovy č.p. 394 vč. pozemku č. parc. 488, ul. Na Příkopě 13, Praha 1 s tím, že smlouva o nájmu nemovitosti je uzavřena společností OLIVE HILL DEVELOPMENT s vlastníky nemovitosti manželi M. a F. B., když v období předcházejícím byla smlouva o nájmu nemovitosti uzavřena se společností NP.

Podle čl. 2 označeného „Správa půjček a úvěrů se strany dohodly na následujícím v bodu 2. 1 - V účetnictví společnosti NP jsou v souladu s českými právními předpisy zaúčtovány a evidovány půjčky a úvěry, které společnost NP získala v předchozím období od společnosti IMH.

v bodu 2. 2 - Půjčky a úvěry byly použity především pro celkovou rekonstrukci a přestavbu nemovitosti popsáné v čl. 1 této smlouvy. Celková výše těchto nesplacených půjček a úvěrů činí ke dni podpisu této smlouvy 275 429 212,- Kč, včetně úroků.

v bodu 2. 3 - Smluvní strany předpokládají, že se správou těchto půjček a úvěrů jsou spojeny určité administrativní náklady a výdaje, které ponese v plném rozsahu společnost NP.

v bodu 2. 4 - Smluvní strany se dohodly, že společnost NP za úplatu vyváže OLIVE HILL DEVELOPMENT ze všech závazků, placení úroků, poplatků, sankcí a dalších plateb či příslibů, které má společnost NP vůči společnosti IMH. Společnost NP bude tyto půjčky a úvěry v budoucnu také spravovat a nést všechna rizika s těmito půjčkami a úvěry související. Za to přísluší od OLIVE HILL DEVELOPMENT pro společnost Na Příkopě níže dohodnutá odměna.

v bodu 2. 5 - Odměna společnosti NP jako správce půjček a úvěrů činí dle dohody smluvních stran maximálně 8,75 % p.a. nebo maximálně 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. Použití konkrétní alternativní sazby a částka čtvrtletní odměny pro

společnost NP a její výše bude mezi smluvními stranami vždy dohodnuta před zasláním faktury na adresu OLIVE HILL DEVELOPMENT.

Soud se s hodnocením daného případu s odvolacím orgánem shoduje a v podrobnostech na ně odkazuje, včetně hodnocení jednotlivých důkazních prostředků, avšak současně soud shledává nutným provedené hodnocení doplnit o následující:

K předmětu plnění, jenž je specifikován v předmětných fakturách jako tj. správa půjček a úvěrů 2005 dle čl. 2 smlouvy ze dne 16.12.2004, dodává soud následující:

Z čl. 2 smlouvy ze dne 16.12.2004 vyplývá, že předmět plnění se týká správy půjček a úvěrů zaúčtovaných a evidovaných v účetnictví společnosti NP, které tato společnost získala v předchozím období od společnosti IMH a které byly použity především pro celkovou rekonstrukci a přestavbu budovy č.p. 394 vč. pozemku č. parc. 488, ul. Na Příkopě 13, Praha 1 a to ke dni 16.12.2004 v celkové výši 275 429 212,- Kč, včetně úroků.

Dle bodu 2. 4 se společnost NP a OLIVE HILL DEVELOPMENT dohodly, že společnost NP vyváže společnost OLIVE HILL DEVELOPMENT ze všech závazků, placení úroků, poplatků, sankcí a dalších plateb či příslibů, které má společnost NP vůči společnosti IMH, za což jí společnost NP zaplatí odměnu.

Lze tedy konstatovat, že závazku žalobce zaplatit společnosti NP konkrétně určenou odměnu odpovídá závazek společnosti NP vyvázat žalobce 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 považuje soud tu skutečnost, že výše uvedená smlouva byla uzavřena pouze mezi společnostmi NP a žalobcem a žalobce nadto ani nepopírá, že smlouva o úvěru uzavřená mezi společnostmi NP a věřitelem IMH nebyla na žalobce postoupena.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že společnost IMH je věřitelem společnosti NP, nikoli žalobce. Dlužníkem ve vztahu k věřiteli – společnosti IMH byla a zůstala (i po podepsání smlouvy ze dne 16. 12. 1994) společnost NP. Jinými slovy, žalobce neprokázal, že by byl v jakémkoli vztahu vůči společnosti IMH, resp. měl vůči tomuto subjektu jakýkoli závazek, z něhož by byl povinen platit úrok či poplatek nebo sankci, příp. další platby či přísliby (jak odpovídá smluvnímu ujednání v čl. 2 smlouvy), a proto jednak společnost IMH se vůči žalobci nemůže dožadovat jakéhokoli plnění a společnost NP nemohla žalobce „vyvázat“ ze závazků, placení úroků, poplatků, sankcí a dalších plateb či příslibů, které má společnost NP, vůči společnosti IMH. Předpokladem závazku sjednaného v čl. 2 smlouvy by totiž nutně musela být existence závazku žalobce vůči společnosti IMH, před kterou by bylo třeba jej ochránit. Žádný takový závazek, resp. placení úroků, poplatků, sankcí a dalších plateb či příslibů žalobce vůči společnosti IMH prokázán nebyl. Z provedeného dokazování naopak vyplývá, že věřitel – společnost IMH má pohledávku toliko vůči společnosti NP.

Pro úplnost lze rovněž dodat, že žalobce ani po opakovaných výzvách (ze strany správce daně dne 20. 4. 2006, odvolacího orgánu ze dne 2. 12. 2009) neprokázal jakékoli plnění společností NP v jeho prospěch ve smyslu čl. 2 smlouvy ze dne 16. 12. 2004, neboť toliko výše uvedené faktury či smlouvy nejsou samy o osobě způsobilé prokázat rozsah a předmět realizovaného plnění společností NP právě ve výši 4.551.750,- Kč či ve výši 1.249.500,- Kč, jak byl žalobce vyzván k zaplacení předmětnými fakturami.

Ze správního spisu rovněž vyplývá, že v přípisu ze dne 18.5.2006 se žalobce vyjádřil k výzvě správce daně a mj. uvedl tvrzení, že jako nový nájemce se zavázal uhradit část zainvestovaných peněz. Plnění společnosti NP spočívá v deklarovaném zdržení se jednání, kdy na žalobce nebyly dosud převedeny veškeré závazky, která má společnost NP vůči investorovi. 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.

K tomuto tvrzení soud především poukazuje na to, že nemohl odhlédnout od skutečnosti, že předmět plnění definovaný v přípisu ze dne 18. 5. 2006 jako plnění ve smyslu ust. § 14 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, tedy že v daném případě byl zdanitelným plněním závazek společnosti NP zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci, je v rozporu s důkazy předloženými žalobcem, tedy v rozporu s fakturou č. OH 05r/256 a s fakturou č. OH 05r/257, dle nichž bylo žalobci fakturováno společností NP za zdanitelné plnění představující správu půjček a úvěrů 2005 částku dle čl. 2 smlouvy ze dne 16.12.2004, tedy za to, že společnost NP měla žalobce vyvázat ze závazků, placení úroků, poplatků, sankcí a dalších plateb či příslibů, které má společnost NP, vůči společnosti IMH; o tom, že zdanitelné plnění mělo spočívat v závazku společnosti NP zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci ve smlouvě ze dne 16. 12. 2004 není ničeho. Takové tvrzení shledává soud proto ryze účelovým a v rozporu s výše uvedenými důkazy.

K námitce, že není rozhodnou skutečností, že v době podpisu smlouvy o spolupráci dne 16.12.2004 neměl žalobce vůči společnosti NP závazky, soud dodává, že za významnější pro posouzení dané věci shledává mezi účastníky nespornou skutečnost, že žalobce neměl žádné závazky vůči společnosti IMH (což již bylo rozvedeno výše). Skutečnost, že uzavřením dohody o vypořádání práv a povinností ze dne 3.2.2005 převzal žalobce od společnosti NP závazek z půjčky vůči společnosti IMH ve výši 137 918 425,- Kč jako vyrovnání za zůstatkovou cenu technického zhodnocení znamená toliko, že žalobce se zavázal splnit závazek v této výši vůči společnosti NP. Lze souhlasit s žalobcem, že je věcí účastníků soukromoprávního obchodního vztahu, jak si vypořádají vzájemné poměry. Tuto skutečnost však odvolací orgán v napadeném rozhodnutí nijak nezpochybňuje.

Soud rovněž konstatuje, že odvolací orgán si v napadeném rozhodnutí nepokládá a ani neřeší otázku, kdo má provádět vyrovnání s věřitelem IMH, nýbrž toliko vychází z předložených důkazních prostředků (z dohody o vypořádání práv a povinností ze dne 3.2.2005 vyplývá závazek žalobce vůči společnosti NP z půjčky poskytnuté věřitelem IMH ve výši zůstatkové ceny technického zhodnocení tj. ve výši 115.897.835,- Kč) i tvrzení žalobce (že smlouva o úvěru uzavřená mezi společností NP a věřitelem IMH nebyla na žalobce postoupena). Dedukuje-li odvolací orgán, že neexistuje tedy důvod k 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, lze s tímto závěrem souhlasit do té míry, že soud je toho názoru, že společnost NP se nemůže domáhat odměny za správu půjček a úvěrů dle čl. 2 smlouvy ze dne 14. 12. 2004 vůbec, tedy ani v souvislosti s částkou ve výši 115.897.835,- Kč, a to z důvodů výše uvedených, tedy že ani ohledně částky v této výši nemohla provádět správu půjčky žalobce, včetně příslušenství, protože žalobce žádný závazek ve vztahu ke společnosti IMH neměl. Pokud se žalobce dovolává v žalobě nutnosti chránění před nároky věřitele IMH jako např. narůstajícího příslušenství, pak žalobce opomíjí skutečnost, že i tato skutečnost jde na vrub společnosti NP, neboť právě tato společnost byla a je dlužníkem ve vztahu ke společnosti IMH.

K poukazu žalobce na ust. bodu 2.2. dohody o vypořádání práv a povinností ze dne 3.2.2005, dle něhož nový nájemce (tj. žalobce) přebírá od nájemce (tj. společnosti NP) závazek z půjčky vůči společnosti IMH ve výši hodnoty technického zhodnocení tj. ve výši 115.897.835,- Kč a zbývající část závazku vůči společnosti IMH je povinen vypořádat nájemce tj. společnost NP s tím, že nový nájemce za tuto část půjčky nenese žádnou odpovědnost, soud uvádí, že se ztotožňuje s odvolacím orgánem, že uvedené představuje vypořádání závazků mezi společností NP a žalobcem, a dodává, že uvedené ustanovení však vůbec nezasahuje do závazkového vztahu společnosti NP vůči společnosti IMH, potažmo uvedené ustanovení nezakládá žalobci žádný závazek vůči této společnosti, z něhož by jej měla dle svého tvrzení společnost NP „vyvázat“ či jej ochránit, popř. zaštitit.

K žalobcem uváděnému tvrzení, že deklarovaným zdržením se ve smyslu zdanitelného plnění v daném případě je skutečnost, že společnost NP nepřevedla na žalobce veškeré závazky, které má vůči společnosti IMH, ale pouze jejich část a o dodržení závazku svědčí, že společnost IMH vůči žalobci dosud nevznesla žádné nároky, soud jednak poukazuje na str. 15, kde se námitkou tohoto obsahu zabýval, a dále dodává, že společnost IMH nemohla logicky vznést vůči žalobci žádné nároky, protože s ním není v žádném smluvním vztahu, z něhož by bylo možno dovozovat jakýkoliv závazek.

K námitce, 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, soud uvádí, že uvedené je důsledkem skutečnosti, že úvěrová smlouva byla uzavřena mezi společností IMH a společností NP, a společnost NP je ve vztahu ke společnosti IMH v postavení dlužníka; na této skutečnosti nezměnily ničeho ani smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností NP. Nadto uvedené skutečnosti zůstaly toliko v rovině tvrzení.

K poukazu žalobce na čl. 1.3. dohody o vypořádání, dle něhož nový nájemce (tj. žalobce) bere na vědomí, že technické zhodnocení je předmětem zástavního práva ve prospěch společnosti IMH a k tíži nájemce v částce 115.897.835,- Kč, soud odkazuje na odůvodnění odvolacího orgánu str. 6 napadeného rozhodnutí a dodává, že vzhledem ke skutečnosti, že dohoda o vypořádání byla uzavřena bez účasti věřitele, lze důvodně předpokládat, že závazek žalobce, na který poukazuje, uvedený v čl. 1.3. dohody o vypořádání, není ani společnosti IMH znám.

Ani žalobní námitky obsažené ve druhém žalobním bodu neshledal soud z výše uvedených důvodů 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 z 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 z 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 z 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, náklady řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejbližší 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 14. března 2013

JUDr. Ludmila Sandnerová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Jana Jeklová