



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jakuba Camrdy a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **BNP Paribas Real Estate Investment Management Germany GmbH (dříve Internationales Immobilien-Institut GmbH)**, se sídlem Spolková republika Německo, Mnichov, Albrechtstraße 14, zastoupeného JUDr. Danielem Weinholdem, Ph.D., advokátem se sídlem Praha 2, Karlovo nám. 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31 (původně Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 7. 2012, č. j. 7 Ca 308/2009 - 110,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 7. 2012, č. j. 7 Ca 308/2009 - 110, **se zrušuje.**

- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 31. 8. 2009, č. j. 10824/09-1200-100430, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 18 616 Kč do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právního zástupce JUDr. Daniela Weinholda, Ph.D., advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Rozhodnutím ze dne 31. 8. 2009, č. j. 10824/09-1200-100430, zamítl žalovaný odvolání žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti platebnímu výměru ze dne 10. 6. 2008, č. j. 204992/09/00153310603 2, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 5 947 830 Kč.

[2] Stěžovatel v odvolání tvrdil, že je investiční společností založenou podle práva Spolkové republiky Německo, která obhospodařuje podílové fondy, mimo jiné také fond iii-Pan European Property Fund PEP (dále jen „Podílový fond“). Příjemcem příjmů organizační složky stěžovatele zřízené na území České republiky, které byly předmětem vydaného platebního výměru, pak měl být právě podílový fond. Z uvedeného důvodu se měla na příjmy organizační složky stěžovatele uplatit nižší sazba daně ve výši 5 % podle § 21 odst. 2 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro posuzované zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a nikoliv obecná sazba daně ve výši 21 % podle § 21 odst. 1 téhož zákona. Žalovaný však dospěl k závěru, že stěžovatel svá tvrzení neprokázal.

[3] Stěžovatel podal proti rozhodnutí žalovaného správní žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“).

[4] Mezi účastníky byla sporná otázka, zda budova č. p. 1238 v k. ú. Stodůlky a pozemky související (dále jen „Nemovitost“) byla jménem stěžovatele nabyta za prostředky podílníků podílového fondu a na jejich účet, tj. zda výnosy (příjmy) z nemovitosti jsou výnosy (příjmy) náležející podílovému fondu a jako takové podléhají sazbě daně z příjmů ve výši 5 %.

[5] Městský soud žalobu stěžovatele zamítl s konstatováním, že rozhodnutí žalovaného nebylo vydáno v rozporu se zákonem, neboť stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

[6] Městský soud konkrétně dovodil, že stěžovatel je investiční společností se sídlem ve Spolkové republice Německo, která dne 20. 12. 2004 zřídila na území České republiky svou organizační složku – Internationales Immobilien-Institut GmbH, organizační složka, se sídlem Klimentská 1216/46, 110 02 Praha 1 (dále jen „organizační složka stěžovatele“), jejímž předmětem podnikání je pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor. Předmětem činnosti stěžovatele (zřizovatele organizační složky) jako investiční společnosti je kolektivní investování, tj. žalobce zřizuje a obhospodařuje podílové fondy. Dle tvrzení stěžovatele je přitom jedním z těchto fondů iii-Pan European Property Fund PEP (dále jen „Podílový fond“), který získává prostředky ke kolektivnímu investování zejména od penzijních fondů a tyto prostředky investuje do pořízení nemovitostí ve státech Evropy, z jejichž pronájmů pak získává výnosy.

[7] Dle městského soudu však stěžovatel neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ke svému tvrzení, že investiční výbor Podílového fondu schválil v říjnu 2004 nákup Nemovitosti, která byla stěžovatelem koupena pro Podílový fond a organizační složka stěžovatele byla založena právě za účelem správy Nemovitosti, neboť Podílový fond jako subjekt bez právní subjektivity nemohl v České republice zřídit svou stálou provozovnu, proto ji zřídil stěžovatel. Stěžovatel rovněž neprokázal své tvrzení, že Nemovitost byla pořízena ve prospěch podílníků Podílového fondu. Tvrzení žalobce, že Podílový fond nemá právní subjektivitu, takže z tohoto důvodu nemůže být

pokračování

nikde v dokladech (zejména kupní smlouvě) uveden, je pak vyvráceno skutečností, že organizační složka stěžovatele (tj. také subjekt bez právní subjektivity) je na předmětných dokladech (výpis z katastru nemovitostí, kde je organizační složka zapsána jako vlastník Nemovitosti) uveden. Z výpisu z katastru nemovitostí a kupní smlouvy ze dne 21. 12. 2004 bylo dle městského soudu prokázáno, že vlastnické právo k Nemovitosti nabyla organizační složka zřízená v České republice investiční společností se sídlem ve Spolkové republice Německo. Organizační složka přitom může nabývat majetek (tj. i nemovitosti) v České republice tak, že nemovitost pro organizační složku bez právní subjektivity nakupuje její zřizovatel se sídlem mimo území České republiky. S tímto majetkem pak může organizační složka nakládat a zdanitelné příjmy jejím prostřednictvím plynou jejímu zřizovateli. Skutečnost, že organizační složka stěžovatele byla zřízena za účelem nakládání s nemovitostmi, také potvrzuje její předmět podnikání zapsaný v obchodním rejstříku.

[8] Městský soud dále dospěl k závěru, že pokud investiční společnost pořídí z prostředků nashromážděných v podílovém fondu určitou nemovitost (resp. pořídí nemovitost pro podílový fond), měla by být tato skutečnost zřejmá z dokladů, do nichž se zaznamenává. Městský soud uvedl, že *„tvrzení, že podílové fondy nemají právní subjektivitu, a proto je v dokladech uvedena jako vlastník investiční společnost, nepotvrzuje vlastnictví podílového fondu.“* Městský soud k tomu rovněž poukázal na to, že dle českého právního řádu je nabytí nemovitosti vždy zachyceno na listu vlastnictví vedeném příslušným katastrálním úřadem, a to včetně nabytí vlastnictví podílovým fondem. Vlastnické právo se v takovém případě zapíše ve prospěch podílníků nebo podílového fondu a na listu vlastnictví se uvede investiční společnost, která majetek podílového fondu obhospodařuje, přičemž je nerozhodné, že zřizovatel podílového fondu není založen podle českých právních předpisů, neboť z ust. § 7 odst. 2 zákon č. 189/2004 Sb., zákona o kolektivním investování, v tehdy platném znění (dále jen „zákon o kolektivním investování“), plyne, že zapsání vlastnického práva k Nemovitosti ve prospěch Podílového fondu nebrání žádný právní důvod, přičemž není podstatné, že Podílový fond nemá právní subjektivitu, jakož i skutečnost, že do právních vztahů za tento fond vstupuje investiční společnost (stěžovatel). Zakoupení Nemovitosti pro Podílový fond pak neprokazuje ani souhlas depozitáře Podílového fondu s jejím nabytím a rozhodnutí investičního výboru Podílového fondu z prosince 2004, a to zejména s ohledem na znění kupní smlouvy, kde je uvedena organizační složka stěžovatele, a nikoli Podílový fond. Tvrzení žalobce o nabytí Nemovitosti pro Podílový fond je naopak vyvráceno zejména sdělením České národní banky, účetní evidencí, kupní smlouvou, návrhem na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí.

[9] Městský soud uzavřel, že jestliže byla nemovitost zakoupena z prostředků Podílového fondu a veškeré výnosy (příjmy) z nemovitosti náležely Podílovému fondu, resp. jeho podílníkům, měl stěžovatel tuto skutečnost prokázat, což se nestalo, a stěžovatel byl proto ve zdaňovacím období roku 2008 podle § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů zatížen 21% sazbou daně z příjmů, a nikoli 5% sazbou, která platila podle § 21 odst. 2 zákona o daních z příjmů pro podílové fondy. Za tohoto stavu věci městský soud žalobu stěžovatele podle ust. § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), rozsudkem ze dne 31. 7. 2012, č. j. 7 Ca 308/2009 - 110, zamítl.

II.

Z obsahu kasační stížnosti stěžovatele

[10] Rozsudek městského soudu napadl stěžovatel kasační stížností pro nesprávné posouzení právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], porušení ustanovení o řízení před správním orgánem [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[11] Stěžovatel napadá nedostatky v daňovém řízení a v řízení před městským soudem. V dané věci je dle jeho názoru zásadní posouzení, zda příslušný příjem má být zdaněn sazbou 5 %, nebo 21 %, přičemž sazba ve výši 5 % se v rozhodném období vztahovala na základ daně podílových fondů.

[12] Stěžovatel má za to, že v daňovém řízení prokázal skutečné vlastnictví Nemovitosti. Tento fakt lze dovodit zejména z usnesení výboru Podílového fondu z října 2004, zprávy auditora za rok 2007, souhlasu depozitáře Podílového fondu s nabytím nemovitosti a potvrzení Finančního úřadu v Mnichově. Žalovaný se přiklonil k opačnému názoru, aniž by se podrobně zabýval jednotlivými důkazy předloženými stěžovatelem a aniž by zdůvodnil, proč tyto důkazy stěžovatelem tvrzené skutečnosti neprokazují. Místo toho žalovaný pouze odkazuje na zápis stěžovatele jako vlastníka Nemovitosti na listu vlastnictví a vytýká stěžovateli, že v souladu s ustanovením § 7 odst. 2 zákona o kolektivním investování nenechal zachytit skutečné vlastnictví Nemovitosti v katastru nemovitostí.

[13] Ustanovení § 7 odst. 2 zákona o kolektivním investování dle názoru stěžovatele nestanoví právní povinnost. Jedná se o ustanovení, které umožňuje specifický způsob evidence vlastnictví, aby v praxi nečinilo potíže. Stěžovatel tedy nebyl povinen zapisovat do listu vlastnictví, pro koho a zda je Nemovitost spravována. I kdyby snad uvedené ustanovení ukládalo právní povinnost, tato povinnost by se na stěžovatele jako zahraniční investiční společnost nevztahovala. Nadto je dle stěžovatele třeba uvést, že ani případný rozpor s evidencí vlastnického práva podle § 7 odst. 2 zákona o kolektivním investování by neznamenal, že Nemovitost není stěžovatelem vlastněna ve prospěch Podílového fondu, resp. jeho podílníků.

[14] Stěžovatel namítl, že předložil v rámci řízení před žalovaným celou řadu důkazů, že Nemovitost byla pořízena stěžovatelem ve prospěch Podílového fondu. Žalovaný však tyto důkazy téměř pomíjí a neuvádí, jaké poznatky z nich získal, resp. proč tyto důkazy dostatečně neprokazují skutečnosti tvrzené stěžovatelem. Městský soud pak sám žádný ze stěžovatelem předkládaných důkazů neprováděl ani nehodnotil a jen odkázal na závěry obsažené v rozhodnutí žalovaného. Jak ovšem vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, „*při přezkumu správních rozhodnutí není přípustné vycházet, resp. spoléhat se jen na skutkový stav popsany žalovaným v napadeném rozhodnutí*“ (rozsudek ze dne 11. 8. 2009, sp. zn. 1 Afs 17/2009; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Kromě těchto důkazů si navíc žalovaný opatřil i další důkazy, ke kterým však stěžovateli neumožnil se vyjádřit, a doplnil jimi daňové řízení.

[15] Jak vyplývá z odůvodnění rozsudku městského soudu vztahujícího se ke skutkově i právně totožnému případu (rozsudek městského soudu ze dne 20. 5. 2011, č. j. 7 Af 16/2011 - 225), pokud by byl důkaz spočívající v prohlášení, že podílový fond je vlastníkem příjmů vyplacených mu prostřednictvím organizační složky stěžovatele, „*bodnocen v kontextu důkazů dalších, zejména v kontextu s potvrzením Finančního úřadu pro korporace v Mnichově, v němž je uvedeno, že předmětný fond je spravován stěžovatelem, byla*

pokračování

by dle názoru soudu prokázána základní skutečnost posuzované věci, a to vazba mezi investiční společností [tj. žalobcem] a podílovým fondem.“ Městský soud si tedy při rozhodování o skutkově i právně téměř totožné věci byl vědom toho, že pokud by žalovaný posuzoval všechny stěžovatelem navržené a předložené důkazy v souvislostech, došel by k závěru o vazbě stěžovatele a Podílového fondu. V kontextu všech důkazů by bylo dle stěžovatele zároveň prokázáno, že Nemovitost byla pořízena z prostředků Podílového fondu, kterému zároveň náleží výnosy z provozování Nemovitosti. Stěžovatel je přesvědčen, že je oprávněn legitimně očekávat konzistentnost rozhodování soudů ve svých skutkově i právně obdobných věcech. Již z tohoto důvodu je napadený rozsudek městského soudu zatížen zásadní vadou. S ohledem na všechny tyto skutečnosti proto stěžovatel navrhl, aby kasační soud napadený rozsudek a rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu zrušil.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[16] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své stanovisko k žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 5159/10-1200-100430, a uvedl, že se nebude v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s. k obsahu kasační stížnosti dále vyjadřovat. Žalovaný souhlasí se závěry městského soudu vyplývajícími z napadeného rozhodnutí a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[17] Stěžovatel se kasační stížností podanou ve stanovené lhůtě (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhal přezkumu rozhodnutí městského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[18] Nejprve je třeba uvést, že namítá-li stěžovatel v kasační stížnosti, že si žalovaný v rámci odvolacího řízení sám opatřil několik dalších důkazů, aniž by mu umožnil se k nim vyjádřit, jde o námitku podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustnou, neboť ji stěžovatel, ač mu v tom nic nebránilo, neuplatnil v řízení před městským soudem. Nejvyšší správní soud přitom setrvale judikuje: *„Námitka kasační stížnosti, uplatňující jiné právní důvody než ty, které byly uplatněny v řízení před krajským soudem, je nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), jestliže takové důvody mohly být uplatněny v dřívější fázi řízení. Ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. naproti tomu brání uplatňování skutkových novot. K uplatněným novým skutečnostem Nejvyšší správní soud nepřiblíží.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2006, č. j. 1 Azs 143/2005 - 90). Formulace této stížní námitky je nadto natolik obecná, že z ní ani není zřejmé, s jakými zcela konkrétními důkazy žalovaný stěžovatele neseznámil. Není přitom na místě, aby soud za stěžovatele spekulativně domýšlel argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které kasační stížnost podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci právního zástupce stěžovatele.

[19] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatňoval stěžovatel ve svém podání, a dospěl k závěru, že jeho kasační stížnost je důvodná.

[20] Předtím než kasační soud osvětlí důvody svého rozhodnutí, považuje za nutné také uvést, že původním žalovaným v řízení o žalobě před městským soudem bylo Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu. Nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, však tento správní orgán zanikl (§ 19 odst. 1) a jeho agendu převzal dle § 20 tohoto zákona žalovaný.

IV. A.

K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[21] K otázce nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí se Nejvyšší správní soud vyjádřil mj. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, v němž konstatoval, že *„[n]edostatkem důvodů nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody [...] budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“*

[22] Za nepřezkoumatelné je pak dle navazující judikatury nutné považovat taktéž rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky (rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74) či rozhodnutí, z jehož odůvodnění není *„[z]řejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, [to] zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby.“* (podle rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS).

[23] Kasační soud přezkoumal napadený rozsudek v částech, v nichž se městský soud zabýval námitkami stěžovatele, a dospěl k závěru, že přezkoumávané rozhodnutí žádnou z výše uvedených vad netrpí. Rozsudek je sice ve vybraných částech velmi stručný a pohybuje se na samé hraně přezkoumatelnosti, přesto z něho lze bez pochybností dovodit, jakými úvahami byl městský soud při svém rozhodování veden.

[24] Namítá-li stěžovatel, že městský soud ve svém rozsudku toliko opakuje závěry již jednou vyslovené žalovaným v daňovém řízení a do problematiky nic nové nepřináší, lze s ním souhlasit. Stejně tak lze městskému soudu vytknout nesprávné právní posouzení věci či nesprávné hodnocení důkazů (viz dále). Námitce stěžovatele však přesto nelze vyhovět, neboť napadený rozsudek netrpí vadou nepřezkoumatelnosti ve výše uvedeném pojetí. Z jeho odůvodnění je totiž jinak zřejmé, proč městský soud považoval důkazy předložené stěžovatelem za nedostatečné, resp. proč přikládal největší důkazní sílu obsahu kupní smlouvy a zápisu v katastru nemovitostí. Stejně tak je patrné, proč městský soud odvíjel své úvahy od ust. § 7 odst. 2 zákona o kolektivním investování a proč nepovažoval za prokázané, že příjmy z nakládání s Nemovitostí patří Podílovému fondu. Nebyl tedy naplněn kasační důvod dle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a zdejší soud se proto bude v dalším zabývat zbylými námitkami stěžovatele.

pokračování

IV. B.

Meritorní posouzení věci

[25] Podstata projednávané věci spočívá v otázce, zda příjmy plynoucí z nakládání s Nemovitostí náleží stěžovateli coby zahraniční investiční společnosti s organizační složkou v České republice, nebo Podílovému fondu stěžovatelem obhospodařovanému. Na posouzení vznesené otázky pak závisí, zda příjmy generované Nemovitostí budou zdaněny sazbou 21 % ve smyslu ust. § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nebo sazbou 5 % dle § 21 odst. 2 písm. b) téhož zákona, a to za situace, kdy ust. § 21 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů nerozlišuje mezi zahraničním podílovým fondem a podílovým fondem založeným dle českého právního řádu.

[26] Mezi účastníky je nesporné, že stěžovatel je investiční společnost se sídlem v Spolkové republice Německo, která zřizuje a obhospodařuje podílové fondy. Tyto fondy získávají finanční prostředky zejména od penzijních fondů, které investují do nákupu nemovitého majetku, z jehož pronájmů následně získávají výnosy.

[27] Podle výpisu z obchodního rejstříku, vedeného Městským soudem v Praze, oddíl A, vložka 50804, byl stěžovatel od 20. 12. 2004 do 31. 12. 2012 zapsán jako „Internationales Immobilien – Institut GmbH, organizační složka, se sídlem Praha 1, Klimentská 1216/46, právní forma: odštěpný závod zahraniční právnické osoby, s předmětem podnikání: pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb, zajišťujících řádný provoz nemovitostí, bytů a nebytových prostor s tím, že stěžovatel se řídí německým právem.

[28] Nejprve je nezbytné zabývat se postavením a subjektivitou zahraničních právnických osob podnikajících na území České republiky.

[29] Podle § 22 obchodního zákoníku právní způsobilost, kterou má jiná než fyzická zahraniční osoba podle právního řádu, podle něhož byla založena, má rovněž v oblasti českého právního řádu. Právním řádem, podle něhož byla tato osoba založena, se řídí i její vnitřní právní poměry a ručení členů nebo společníků za její závazky.

[30] Z výše uvedeného je zřejmé, že obchodní zákoník v § 22 větě první uznával právní způsobilost zahraničních osob, kterou si podrží i v případě, že by jí český právní řád jinak způsobilost nepřiznával. Co do podstaty jde o kolizní normu odkazující na zásadu inkorporace, právem založení se proto řídí i řada otázek vznikajících za trvání společnosti. Právní způsobilost zahraničních osob pak obecně byla upravena v § 3 odst. 1 zákona č. 97/1963 Sb., o mezinárodním právu soukromém a procesním, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodním právu soukromém), podle kterého způsobilost osoby k právům a k právním úkonům se řídí, nestanoví-li se v tomto zákoně něco jiného, právním řádem státu, jehož je příslušníkem. Právním řádem založení se tedy řídí především práva a povinnosti společníků vůči společnosti (např. vkladová povinnost, právo účasti na řízení společnosti, právo na podíl na zisku, právo na vypořádací podíl), práva a povinnosti členů orgánů společnosti (např. pravidla pro výkon funkce, odpovědnosti vůči společnosti, zákaz konkurence), organizační struktura společnosti (např. druhy orgánů, jejich pravomoc a působnost), způsobilost právnické osoby k právům a povinnostem a k právním úkonům (viz ASPI komentář k § 22 obchodního zákoníku).

[31] Stěžovatel jako zahraniční právnická osoba pak na území České republiky mohla podle § 21 odst. 3 obchodního zákoníku podnikat, podmínkou zahájení jeho podnikání byl přitom podle § 21 odst. 4 obchodního zákoníku zápis organizační složky do českého

obchodního rejstříku, přičemž se však poměry stěžovatele (a tedy i Podílového fondu) řídí německým právem, a nikoli právem českým.

[32] Podnikání zahraničních osob v některých oblastech v rozhodné době bylo dále podrobeno speciální úpravě – např. v zákoně o bankách nebo zákoně o kolektivním investování.

[33] Podle § 35m odst. 1 zákona č. 248/1992 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o investičních společnostech a investičních fondech“), se zahraničními osobami zabývajícími se kolektivním investováním rozumí a) právnické osoby se sídlem v zahraničí, nebo 2) jakékoli jiné organizační formy obhospodařované právnickými osobami se sídlem v zahraničí, které vykonávají činnost odpovídající činnosti podle § 2 tohoto zákona na základě povolení příslušného orgánu dozoru ve státu sídla.

[34] Podle § 35m odst. 2 zákona o investičních společnostech a investičních fondech se podnikáním zahraniční osoby zabývající se kolektivním investováním na území České republiky rozumí zřízení pobočky v České republice nebo nabízení, vydávání, prodej nebo zpětný odkup cenných papírů jí emitovaných uskutečňovaný přímo nebo prostřednictvím jiné osoby.

[35] Z obsahu správního spisu dále po skutkové stránce plyne, že dle potvrzení Finančního úřadu pro korporace v Mnichově ze dne 10. 2. 2006 fond ii-Pan European-Property Fund PEP, který spravuje Internationales Immobilien Institut GmbH se sídlem 80636 Mnichov, Albrechtstr. 14, má sídlo a obchodní vedení ve Spolkové republice Německo, fond je daňovým rezidentem Spolkové republiky Německo. Dále podle potvrzení o daňové registraci Finančního úřadu pro korporace v Mnichově je stěžovatel investiční kapitálovou společností ve smyslu zákona o investičních kapitálových společnostech (KAGG). Investuje do něj vložené prostředky pod vlastním jménem a na společný účet vkladatelů (vlastníků podílů) v souladu se zásadami rozložení rizika do majetkových předmětů, které připouští zákon o investičních kapitálových společnostech (KAGG), odděleně od svého vlastního majetku, ve formě zvláštního majetku - pozemků a vystavuje dokumenty (podílové listy) potvrzující z toho vyplývající práva vkladatelů (majitelů podílů). Stěžovatel a jeho organizační složky, iii-BVK Europa Immobilien-Specialfonds a iii-Pan European property Fund PEP, nejsou na seznámech České národní banky ani jako investiční společnosti ani jako fondy kolektivního investování, v případě stěžovatele jde o investiční společnost, která má povolení německého orgánu dohledu Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht a jeho organizační složka v České republice dle názoru České národní banky neprovozuje kolektivní investování dle zákona o kolektivním investování, ale jinou činnost mimo tuto zákonnou úpravu (sdělení České národní banky ze dne 17. 10. 2007). Ze souhlasu depozitáře Podílového fondu Deutsche bank ze dne 15. 12. 2004 plyne, že uvedený depozitář podle §§ 67, 25 věta 2 č. 1 a 27 odst. 3 InvG (zákon o investičních kapitálových společnostech) souhlasil s nabytím Nemovitosti (objekt „Šafránkova 1238/1“ v Praze). Podle výpisu z katastru nemovitostí k datu 20. 11. 2006 jako vlastník Nemovitosti byl zapsán „Internationales Immobilien-Institut GmbH, Klimenstská 1216/46, Praha 1, Nové Město, 110 02 Praha 02, IČ: 27205321“, a to na základě kupní smlouvy ze dne 21. 12. 2004. V této kupní smlouvě byl kupující označen jako „Internationales Immobilien-Institut GmbH, se sídlem Albrechtstrasse 14, 80636, Mnichov, Německo, identifikační číslo společnosti: HRB 95098 (Amtsgericht München)...se založenou organizační složkou Internationales Immobilien-Institut GmbH, organizační složka, se sídlem

pokračování

Praha 1, Klimenstká 1216/46, IČ: 272 05321, zapsaná v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze, oddíl A, vložka 50804. “ Z prohlášení o skutečném vlastnictví stěžovatele ze dne 16. 2. 2006 plyne, že iii-Pan European Property Fonds PEP potvrzuje, že je skutečným vlastníkem příjmu, který je mu vyplácen prostřednictvím stěžovatele.

[36] V posuzované věci tedy není pochyb o tom, že stěžovatel je investiční společností se sídlem ve Spolkové republice Německo, která zřizuje a obhospodařuje podílové fondy a která jako zahraniční právnická osoba na území České republiky v rozhodné době podnikala prostřednictvím své organizační složky v souladu s § 21, § 22 obchodního zákoníku, aniž by ona sama na území České republiky provozovala služby kolektivního investování ve smyslu § 36 odst. 1 zákona o kolektivním investování, mezi které náleží zejména nabízení, vydávání, prodej nebo zpětný odkup cenných papírů jí emitovaných, uskutečňovaný přímo nebo prostřednictvím jiné osoby, jak je potvrzeno sdělením České národní banky ze dne 17. 10. 2007. Stěžovatel se omezoval jen na správu koupené Nemovitosti, tj. činnost odpovídající výpisu z obchodního rejstříku - pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb, zajišťujících řádný provoz nemovitostí, bytů a nebytových prostor. Z těchto důvodů na stěžovatele také nelze aplikovat ani zákon o kolektivním investování, neboť v rozhodném období nebyl v postavení zahraniční investiční společnosti ve smyslu § 39 tohoto zákona.

[37] Z hlediska aplikace ust. § 21 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů je pro rozhodnutí podstatné zjištění, jak jinak správně žalovaný i krajský soud dovodili, zda vlastníkem příjmů generovaných pronájmem Nemovitosti je Podílový fond či nikoli (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 17/2009 - 128).

[38] Městský soud ve shodě se žalovaným dospěl k závěru, že stěžovatel v průběhu daňového ani soudního řízení neprokázal vlastnictví Nemovitosti Podílovým fondem. Dle jeho názoru proto nelze na postavení stěžovatele, resp. příjmy z nakládání s Nemovitostí použít daňovou sazbu ve výši 5 %.

[39] Stěžovatel uvedený závěr zpochybňuje a namítá jeho nesprávnost. Vzhledem k relevantní právní úpravě mu je třeba dát za pravdu, neboť pro rozhodnutí věci ostatně ani není podstatné, zda vlastníkem Nemovitosti je Podílový fond nebo stěžovatel, ale kdo je vlastníkem příjmů z Nemovitosti.

[40] Žalovaným shromážděné důkazy přitom jsou dle zdejšího soudu s to tvrzení stěžovatele o tom, že jde o příjmy Podílového fondu prokázat.

[41] Městský soud v napadeném rozsudku pominul, že jednání Podílového fondu, resp. jeho způsobilost být subjektem právních vztahů, jsou otázkami, které se řídí právním řádem Spolkové republiky Německo, jak výše rozvedeno.

[42] Toto pochybení žalovaného a městského soudu se prolíná celým přezkoumávaným rozsudkem a napadeným rozhodnutím žalovaného, přitom se zásadně podílí na jejich nezákonnosti, neboť nezohledňuje rozdíly mezi právní úpravou podílového fondu dle českého a německého právního řádu.

[43] Podle § 6 odst. 1 zákona o kolektivním investování peněžní prostředky shromažďuje do podílového fondu investiční společnost nebo zahraniční investiční společnost vydáváním podílových listů podílového fondu. Podle odstavce 2 téhož ustanovení podílový fond je souborem majetku, který náleží všem vlastníkům podílových listů podílového fondu (dále jen "podílníci"), a to v poměru podle hodnoty vlastněných podílových listů. Podílový fond není právnickou osobou.

[44] Podle § 7 odst. 1 zákona o kolektivním investování *majetek v podílovém fondu obhospodařuje investiční společnost svým jménem na účet podílníků*. Podle odstavce 2 téhož ustanovení jestliže jiný právní předpis nebo právní úkon vyžadují údaj o osobě vlastníka, *nabírá se údaj o všech podílnících názvem podílového fondu a údaji o investiční společnosti, která jej obhospodařuje*. Podle odstavce 3 téhož ustanovení z právních úkonů učiněných v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu je oprávněna a zavázána investiční společnost. Závazek vzniklý z obhospodařování majetku v podílovém fondu hradí investiční společnost z majetku v podílovém fondu.

[45] Jednání podílového fondu *dle českého právního řádu* je tedy zákonem o kolektivním investování postaveno na koncepci nepřímého zastoupení. Subjekty nabývající vlastnického práva jsou jednotliví podílníci Podílového fondu. Činí tak prostřednictvím obhospodařující společnosti, která dle ustanovení § 7 odst. 1 zákona o kolektivním investování jedná vlastním jménem, avšak na cizí účet.

[46] Nepřímé zastoupení nevyžaduje, jak to naznačuje městský soud, resp. žalovaný, aby již v kupní smlouvě bylo najisto postaveno, na čí účet zmocněnec jedná: „O nepřímé zastoupení se jedná tehdy, když práv a povinností nabývá sám zástupce, který jedná svým jménem, avšak na účet zastoupeného. Nepřímý zástupce tedy činí úkony svým vlastním jménem a práva a povinnosti z právních úkonů nepřímého zástupce vznikají přímo jemu a on je poté povinen dalším právním úkonem tato práva a tyto povinnosti převést na toho, na jehož účet právní úkony činil.“ (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 32 Odo 1378/2004, rozhodnutí je dostupné také na internetové adrese www.nsoud.cz) Současné pak ani není nezbytné, aby druhá strana měla povědomí o tom, že kupní smlouva není uzavírána na účet jedající osoby.

[47] Dle *právní úpravy Spolkové republiky Německo* je otevřený podílový fond (tj. Podílový fond v nyní projednávané věci) investující do nemovitostí účelovým sdružením majetku bez právní subjektivity (*Sondervermögen*). Jeho majetek je spravován investiční společností splňující zákonné podmínky a držící povolení Spolkového úřadu pro finanční dohled. Dle německé právní úpravy se pak právě investiční společnost (v projednávané věci stěžovatel) z pohledu občanského práva stává vlastníkem spravovaného nemovitého majetku, a je proto jako vlastník zapisována do katastru nemovitostí (viz PATZNER, A.; DÖSER, A. § 30 Sondervermögen. In *Kommentar Investmentgesetz (InvG)*. Nomos, 1. Auflage 2012, Rn. 1).

[48] Právním titulem, na základě kterého investiční společnost spravuje majetek podílového fondu, je důvěrnická správa (*Treuhand*), která vzniká na základě smlouvy mezi podílovým fondem a investiční společností. Dle § 31 odst. 1 Investmentgesetz (dostupný na www.gesetze-im-internet.de) je investiční společnost oprávněna nakládat s majetkem podílového fondu svým vlastním jménem a musí přitom respektovat investiční podmínky podílového fondu. Toto obecné ustanovení má však ve vztahu k investičním společnostem spravujícím podílové fondy investující do nemovitostí pouze deklaratorní povahu, neboť jejich oprávnění jednat vlastním jménem vyplývá již z toho, že jsou vlastníky majetku náležejícího danému fondu (viz blíže in PATZNER, A.; DÖSER, A. § 31 Verfügungsbefugnis, Treuhänderschaft, Sicherheitsvorschriften. Op. cit., Rn. 1.).

[49] Oddělení majetku fondu od majetku investiční společnosti má zajišťovat úschova, popříp. dohled depozitáře. Některé úkony investiční společnosti proto vyžadují jeho předchozí souhlas (viz zejména nakládání s nemovitým majetkem, § 26 odst. 1 bod 3 *Investmentgesetz*). Depozitář je souhlas povinen poskytnout, pokud zamýšlený úkon

pokračování

vyhovuje požadavkům zákona a je v souladu s investičními podmínkami podílového fondu. Poskytl-li nicméně depozitář svůj souhlas, ačkoliv nebyly splněny všechny podmínky, není účinnost jednání investiční společnosti dotčena (viz ust. § 26 odst. 2 *Investmentgesetz*, viz blíže HARTROTT, S.; GOLLER, S. *Immobilienfonds nach dem Kapitalanlagegesetzbuch. Betriebs-Berater*, 2013, č. 27/28, s. 1606.; PATZNER, A.; DÖSER, A. § 76 Verfügungsbeschränkung. Op. cit., Rn. 1-2.)

[50] Z výše uvedeného vyplývají následující závěry. *Otevřený podílový fond se dle německého práva nemůže nikdy stát přímo vlastníkem majetku.* Tím je u nemovitého majetku vždy investiční společnost, která jej spravuje na základě důvěrnické správy (Treuhand). Investiční společnost je povinna spravovat majetek fondu odděleně od svého majetku a pro nakládání s nemovitostmi fondu je vyžadován souhlas depozitáře. Depozitář souhlas udělí, pokud zamýšlený úkon vyhovuje požadavkům zákona a je v souladu s investičními podmínkami fondu. Investiční společnost jedná při obhospodařování majetku podílového fondu svým vlastním jménem a sama je též zapsána do katastru nemovitostí jako vlastník.

[51] Udržitelný není ani závěr žalovaného a městského soudu, že Nemovitost byla porížena ve prospěch organizační složky stěžovatele. Tato skutečnost je městským soudem, resp. žalovaným, dovozována toliko ze záhlaví kupní smlouvy, v němž je organizační složka stěžovatele výslovně identifikována a městský soud dokonce dovozuje, že „*tvrzení žalobce, že Podílový fond nemá právní subjektivitu, takže z tohoto důvodu nemůže být nikde v dokladech (zejména kupní smlouvě) uveden, je pak vyvráceno skutečností, že organizační složka stěžovatele (tj. také subjekt bez právní subjektivity) je na předmětných dokladech (výpis z katastru nemovitostí, kde je organizační složka zapsána jako vlastník Nemovitosti) uveden.*“ Městský soud tak nesprávně pokládá organizační složku (zahraniční osoby-stěžovatele) a Podílový fond za typově totožné subjekty bez právní subjektivity.

[52] Tak tomu však není, neboť jde o dva zcela rozdílné subjekty, které spojuje pouze to, že jim nesvědčí (samostatná) právní subjektivita. Podílový fond (dle českého i německého práva) je účelovým sdružením majetku, oproti tomu organizační složka představuje určitou vnitřní část podniku (nikoli jen jeho majetek), organizační složkou podniku byl např. dle české právní úpravy také odštěpný závod (srov. § 7 odst. 1 obchodního zákoníku).

[53] Otázkou právní subjektivity organizační složky zahraniční právnické osoby se pak již zabýval i Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 7. 4. 2011, sp. zn. 21 Cdo 1027/2010, v němž uvedl: *Skutečnost, že organizační složka zahraniční (fyzické nebo právnické) osoby umístěná na území České republiky je zapsána do obchodního rejstříku, proto neznamená, že tato organizační složka je nositelem právní subjektivity a způsobilým účastníkem řízení...(…) Ve všech záležitostech (...) týkajících se této organizační složky je totiž vždy nositelem práv a povinností zahraniční osoba, již je organizační složka součástí. Právní subjektivitu a tedy i způsobilost být účastníkem řízení (§ 19 o. s. ř.) má proto ve všech případech (včetně pracovněprávních) pouze zahraniční (fyzická nebo právnická) osoba a nikoli její organizační složka (srov. usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 29. 7. 2003 sp. zn. 31 Odo 945/2002 a ze dne 25. 1. 2001 sp. zn. 30 Cdo 1634/2000 a usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 11. 7. 1996 sp. zn. 10 Cmo 755/1995).*“

[54] V souvislosti s uzavřením kupní smlouvy ze dne 21. 12. 2004 (zejména označení jejích stran) pak městský soud opět přehlíží skutečnost, že jednou ze stran kupní smlouvy byla zahraniční právnická osoba zamýšlející nákup nemovitosti v České republice, tj. stěžovatel. Podle ust. § 17 odst. 2 písm. d) zákona č. 219/1995 Sb., devizový zákon, ve znění účinném do 18. 7. 2011 (dále jen „devizový zákon“), mohly zahraniční právnické

osoby nabývat v České republice nemovitý majetek pouze za předpokladu, že zde umístily podnik, nebo organizační složku. Postupoval-li stěžovatel v souladu s devizovým zákonem, umístil zde organizační složku a následně na její existenci v kupní smlouvě výslovně poukázal, nelze pouze z této skutečnosti usuzovat, že jeho pravým úmyslem nebylo pořídit Nemovitost pro Podílový fond. Organizační složka stěžovatele či Podílový fond se ostatně s ohledem na již výše uvedené ani vlastníky Nemovitosti stát nemohli, stěžovatel tedy na základě kupní smlouvy nabyl Nemovitost výlučně do svého vlastnictví.

[55] Z týchž důvodů není správný ani závěr městského soudu, že návrh na vklad do katastru nemovitostí, resp. zápis vlastnického práva na listu vlastnictví, označuje za vlastníka nemovitosti organizační složku stěžovatele. Z obsahu návrhu na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí je bez dalšího zřejmé, že stěžovatel se u katastrálního úřadu původně domáhal, aby jako vlastník nemovitosti byl zapsán on sám. Pro účely doručování sice v návrhu na vklad uvedl také údaje o organizační složce zřízené v České republice, nicméně ani z této skutečnosti rozhodně nelze usuzovat na jeho úmysl pořídit nemovitost ve svůj výlučný prospěch (své organizační složky), a nikoli Podílového fondu. Stejně tak list vlastnictví sice obsahuje adresu organizační složky stěžovatele, nicméně označení vlastníka plně odpovídá znění obchodní firmy stěžovatele.

[56] Stěžovatel svůj postup při komunikaci s katastrálním úřadem zdůvodňoval skutečností, že podílový fond je účelovým sdružením majetku bez právní subjektivity, a proto nemohl být zapsán jako vlastník do katastru nemovitostí. Městský soud, jakož i žalovaný, argumentaci stěžovatele odmítli s poukazem na § 7 odst. 2 zákona o kolektivním investování, dle něhož „*jestliže jiný právní předpis nebo právní úkon vyžadují údaj o osobě vlastníka, nahradí se údaje o všech podílnících názvem podílového fondu a údaji o investiční společnosti, která jej obhospodařuje.*“

[57] S uvedeným právním posouzením se kasační soud nemůže ztotožnit. Jak již bylo výše uvedeno, *zákon o kolektivním investování* ve spojení se zákonem o investičních společnostech a investičních fondech upravuje postavení „českého“ podílového fondu a v projednávané věci jej ani *na stěžovatele aplikovat nelze.*

[58] Městský soud také přehlíží smysl a účel § 7 odst. 2 zákona o kolektivním investování, který pouze navazuje na předchozí ustanovení § 6 téhož zákona, jenž stanoví, že majetek podílového fondu náleží všem vlastníkům podílových listů, tj. podílníkům. Ustanovení § 7 odst. 2 zákona o kolektivním investování tedy jen zjednodušuje vedení evidence katastru nemovitostí, když umožňuje nahradit údaje o jednotlivých vlastnících uvedením označení podílového fondu, jak ostatně plyne již z důvodové zprávy k zákonu o kolektivním investování, dle které ust. § 7 odst. 2 „*v praxi umožňuje, aby investiční společnost mohla do majetku podílového fondu, který spadá do kategorie speciálních fondů, nakupovat nemovitosti a movité věci, aniž by se museli do příslušné evidence zapisovat všichni podílníci jako spolumajitel.*“

[59] Lze proto uzavřít, že požadují-li městský soud a žalovaný, aby se i stěžovatel jako zahraniční právnická osoba při své činnosti řídil ust. § 7 odst. 2 zákona o kolektivním investování, nejsou jejich závěry správné, neboť toto ustanovení se na stěžovatele nevztahuje a v postupu stěžovatele, jehož poměry se řídí německým právem, při zápisu vlastnického práva do katastru nemovitostí proto neshledal zdejší soud jakoukoli nezákonnost.

pokračování

[60] Stěžovatel v průběhu daňového řízení dále předložil mj. souhlas depozitáře Podílového fondu s pořízením Nemovitosti, který vzhledem k obsahu právní úpravy rozhodného práva představuje relevantní doklad o záměrech stěžovatele při nákupu Nemovitosti. Mimoto je třeba opět zdůraznit, že stěžovatel je zahraniční kapitálovou investiční společností, která ve prospěch jím obhospodařovaných podílových fondů nabývá nemovitosti, které následně využívá k zhodnocování shromážděného majetku. Zaměřil-li tedy stěžovatel svoji činnost také na území České republiky, je jeho tvrzení, že stejně jako v jiných státech i zde pořizoval Nemovitost ve prospěch Podílového fondu, zcela věrohodné.

[61] Z pohledu pravděpodobností předkládaných verzí skutkového stavu, shledává zdejší soud naopak nelogický právě popis událostí uváděný žalovaným či městským soudem, neboť nelze dovodit rozumný důvod, proč by měl stěžovatel Nemovitost pořizovat výhradně ve prospěch svůj (své organizační složky), když předmětem jeho činnosti je obhospodařování podílových fondů. Dovozuje-li soud i žalovaný tento závěr z údajů zapsaných v katastru nemovitostí, pak zdejší soud již výše osvětlil nemožnost aplikace ust. § 7 odst. 2 zákona o kolektivním investování na projednávanou věc.

[62] Pro úplnost zbývá dodat, že bylo ostatně i právně nezbytné, aby stěžovatel ještě před pořízením Nemovitosti umístil v České republice organizační složku, protože bez ní by totiž v souladu s ustanovením § 17 odst. 2 písm. d) devizového zákona nebyl oprávněn nabýt vlastnické právo k nemovitosti nacházející se na území České republiky. Dovozovali proto městský soud a žalovaný v této souvislosti, že i předmět podnikání organizační složky stěžovatele („*pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb, zajišťujících řádný provoz nemovitostí, bytů a nebytových prostor*“) prokazuje správnost jejich úvah, ani zde s nimi nelze souhlasit. Byla-li organizační složka stěžovatele v České republice umístěna pouze za účelem budoucího nákupu Nemovitosti, lze si totiž jen obtížně představit, jaký jiný předmět podnikání by měla mít jako popis své činnosti do obchodního rejstříku zapsán.

[63] Tvrzení stěžovatele byla tedy prokázána a odpovídají logickému chodu událostí při nákupu nemovitého majetku v České republice zahraničním podílovým fondem.

[64] Důvěryhodnost tvrzení stěžovatele je v neposlední řadě podporována rovněž skutečností, že stěžovatel na svých stanoviscích setrval v průběhu celého daňového řízení i řízení před městským soudem, když pořízením nemovitosti ve prospěch Podílového fondu stěžovatel argumentoval již v době, kdy ve svém daňovém přiznání (snad z důvodu neznalosti daňových předpisů) dovozoval, že se na příjmy podílového fondu použije daňová sazba ve stejné výši jako u organizační složky, tj. 21 %. S ohledem na uvedené tak nelze z ničeho usuzovat, že tvrzení stěžovatele jsou pouze účelová se snahou vyhnout se placení vyšší daně.

[65] Na závěr se zbývá vyjádřit k poslední námitce stěžovatele vytykající nejednotnost rozhodování městského soudu v obdobných věcech. Ústavní soud setrval judikuje, že účastník řízení má právo na předvídatelné rozhodnutí a jednotný náhled soudu na stejný právní problém. Předvídatelnost výsledku soudního rozhodování napomáhá právní jistotě a zajišťuje obecnou důvěru v právo. Pokud soud rozhodl ve více rozhodnutích v téže nebo podobné věci na základě totožných nebo obdobných skutkových zjištění diametrálně odlišným způsobem a svůj názorový posun přezkoumatelně neodůvodnil, je jeho rozhodnutí v rozporu s ústavně chráněným principem právní jistoty a zasahuje do práva na

spravedlivý proces garantovaného čl. 36 Listiny základních práv a svobod (srov. nález Ústavního soudu ze dne 26. 11. 2002, sp. zn. II. ÚS 296/01, <http://nalus.usoud.cz>).

[66] Stěžovateli je třeba přisvědčit, městský soud rozsudkem ze dne 20. 5. 2011, č. j. 7 Af 16/2011 - 225, v obdobné věci mezi týmiž účastníky, která se jen týkala jiného zdaňovacího období (od 20. 12. 2004 do 31. 12. 2005), rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2006 zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení se závěrem, že pokud by bylo po komplexním zhodnocení všech důkazů prokázáno, že Nemovitost byla pořízena z prostředků Podílového fondu, je nutné uplatnit 5% sazbu daně z příjmů. Od tohoto rozsudku se však v nyní projednávané věci městský soud neodchýlil, neboť (byť s nesprávnými závěry) se zabýval právě otázkou, zda tato skutečnost byla v řízení stěžovatelem prokázána. V tomto směru se tedy městský soud od své judikatury neodchýlil.

V.

Závěr a náklady řízení

[67] Je zřejmé, že rozhodnutí žalovaného mělo být zrušeno již městským soudem. Nepřichází proto v úvahu doplnění řízení či vypořádání dalších žalobních námitek městským soudem. Soud by s odkazem na rozsudek zdejšího soudu pouze zrušil rozhodnutí žalovaného a přenesl závazný právní názor Nejvyššího správního soudu svým novým rozsudkem žalovanému. Proto je kasační soud názoru, že je v dané věci účelné zrušení rozhodnutí žalovaného spolu se zrušením rozsudku městského soudu.

[68] Nejvyšší správní soud tedy zrušil rozsudek městského soudu napadený kasační stížností, věc mu však nevrátil k dalšímu řízení, neboť současně zrušil také rozhodnutí žalovaného. V řízení o věci tedy bude pokračovat žalovaný, který je v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán výše vysloveným právním názorem zdejšího soudu.

[69] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož je o kasační stížnosti rozhodováno zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[70] Pokud Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí městského soudu a zároveň také i rozhodnutí žalovaného, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému soudnímu rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Náklady řízení o správní žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a soud tedy o jejich náhradě rozhoduje jediným výrokem (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[71] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel byl v řízení úspěšný, neboť dosáhl zrušení napadeného rozhodnutí, proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Stěžovatel uhradil soudní poplatek ve výši 2000 Kč za podání správní žaloby a 5000 Kč za podání kasační stížnosti. Dále byl stěžovatel v obou stupních zastoupen advokátem. Pokud jde o úkony právní služby, soud vycházel ze skutečností zjevných ze soudního spisu. Za zastoupení v řízení před městským soudem přísluší odměna za tři úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, replika k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za

pokračování

poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2012]. Za zastoupení v řízení před Nejvyšším správním soudem přísluší odměna za jeden úkon právní služby, a to sepsání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Odměna za jeden úkon podle § 7 bodu 5, aplikovaného na základě § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu, účinného do 31. 12. 2012, činila 2100 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu je třeba k odměně za každý úkon přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů, celkem tedy jde o částku 9600 Kč. Takto vypočtená odměna a náhrada hotových výdajů byla dále navýšena o částku ve výši 2016 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je zástupce stěžovatele povinen odvést podle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Celková výše přiznaných nákladů řízení tedy činí 18 616 Kč.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 13. února 2014

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu