



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **OLIVE HILL DEVELOPMENT, s. r. o.** se sídlem Staroměstské nám. 603/15, Praha 1, zastoupený JUDr. Pavlem Kačírkem, advokátem se sídlem Zenklova 230/66, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 3. 2013, č. j. 3 Af 22/2010 – 35,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 3. 2013, č. j. 3 Af 22/2010 – 35, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 14. 3. 2013, č. j. 3 Af 22/2010 – 35, byla zamítnuta žaloba, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 7. 6. 2010, č. j. 6944/10-1300-107220, (dále jen „odvolací orgán“), kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 9. 2006, č. j. 274150/06/001512/5989 o doměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za IV. čtvrtletí roku 2005 ve výši 949.261 Kč.

V odůvodnění rozsudku městský soud nejprve hodnotil v návaznosti na žalobní námitky procesní postup odvolacího orgánu a dospěl k závěru, že vady řízení, k nimž došlo v řízení před správcem daně byly odvolacím orgánem v souladu s ust. § 50 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) v úplnosti odstraněny. Dále se městský soud zabýval hmotněprávními žalobními námitkami. Předmětem posuzování byla otázka, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, resp., zda stěžovatel prokázal, že přijal od společnosti Na Příkopě, a. s. (dále jen

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

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Pokud jde o nesprávné posouzení právní otázky, odvolací orgán a také městský soud podle stěžovatele popírají logiku obchodních vztahů. Stěžovateli jako nájemci objektu na ulici Na Příkopě v Praze se podařilo vyjednat aktivní účast v realizaci a správě projektu, který původně zajišťovala společnost NP. Rekonstrukce byla nákladná a byla hrazena z prostředků zahraničního investora. V této situaci má obchodní logiku, že ten, kdo projekt realizoval a půjčil si na tuto realizaci od třetího subjektu a následně projekt postoupí dalšímu subjektu, předpokládá za tento akt protiplnění. To bylo převzetím závazku ohledně oné části ve výši hodnoty odepisovaného technického zhodnocení. Ohledně druhé části úvěru, který měl původní nájemce, hodlal jej řešit v rámci svých vztahů s půjčitelem – věřitelem. Je samozřejmé, že věřitel mohl požadovat splacení celého úvěru a protože nájemce projekt postoupil novému nájemci, mohl být vystaven tlaku, aby jednak přispěl ke splacení oné části úvěru, kterou na sebe převzal nový nájemce, jednak mohl být věřitelem směřován k tomu, aby v důsledku toho, že přestal mít kontrolu nad projektem, také začal splácet druhou část úvěru. Stěžovatel jako nový nájemce pochopil, že za postoupení provozování projektu je naprosto obvyklé, aby ten, kdo mu vstup umožnil, požadoval protiplnění. Tento fakt měli podle názoru stěžovatele odvolací orgán i městský soud zohlednit. Zásadním momentem pro stěžovatele bylo, že ho společnost NP, chránila před nároky věřitele, kdy navíc takto vymezené zdanitelné plnění vyplývalo přímo z ust. § 14 odst. 1 písm. a), jakož i dalších ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Pokud by stěžovatel neakceptoval určité plnění vůči společnosti NP, a potažmo nedal najevo své, byt

pokračování

zatím zprostředkované, závazky vůči věřiteli, mohl věřitel požadovat přímý vstup stěžovatele do úvěrového vztahu a přijetí zcela nevýhodných závazků. V obchodních vztazích nemusí jít vždy o přímý závazek, ale o závazek odvozený, jehož plnění může strana na základě konkrétních podmínek případu požadovat. Tato nepřímá povinnost či závazek může být v některých záležitostech velmi podstatná a rozhodující. Formálně uplatňované argumenty, že stěžovatel nebyl v přímém závazkovém vztahu s věřitelem projektu, v tomto ohledu nemohou obstát, protože stěžovatel potřeboval řešit řadu otázek, jak uspokojivě uspořádat pro všechny zúčastněné závazky z financovaného projektu. Tyto skutečnosti měly vzít finanční orgány a městský soud v úvahu. Není také na závadu, jak deklaruje městský soud, že zdanitelné plnění mělo spočívat v tom, že společnost NP se má zdržet určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci a je přitom na příslušné faktuře uvedeno zdanitelné plnění představující zprávu půjček a úvěrů. Tato společnost spravovala půjčky a úvěry tak, že strpěla jednání, aby na ni věřitel mohl požadovat plnění závazku, aniž by tyto požadavky přenášela na nového nájemce. Stěžovatel tedy trvá na tom, že původní nájemce, tj. společnost NP, byla oprávněna mu vyúčtovat „převod práv vztahujících se k technickému zhodnocení, a to v souvislosti s cesí nájemní smlouvy“, jak to učinila fakturami č. OH 05r/256 a č. OH 05r/257. Finanční orgány měly při respektování ust. § 2 odst. 1 písm. b) a § 14 odst. 1 písm. a), jakož i dalších ustanovení zákona o DPH tento převod práv respektovat jako zdanitelné plnění. Ohledně stížní námitky, že byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, stěžovatel uvedl, že zrušil-li městský soud předchozí rozhodnutí odvolacího orgánu a nikoliv i rozhodnutí správce daně, dal tím jednoznačně najevo, že odvolací orgán rozhodl vadně o podaném odvolání. Ze závěrů, které formuloval městský soud v předchozím zrušujícím rozsudku nemůže vyplynout nic jiného než že odvolací orgán měl odvolání vyhovět, neboť vady konstatované městským soudem zcela zřejmě nejsou napravitelné postupem podle ust. § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Na základě uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil městskému soud k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnilo s právním názorem městského soudu reflektujícím právní závěry odvolacího orgánu vyjádřené v napadeném rozhodnutí i ve vyjádření k žalobě. Stěžovatel v daňovém řízení neprokázal existenci závazku vůči společnosti IMH, z něhož by mu mohly vyvstat jakékoliv povinnosti. Ani po opakovaných výzvách neprokázal plnění ve smyslu uzavřených smluv a předloženého daňového dokladu, a proto odvolací orgán dospěl k závěru, stejně jako městský soud, že podmínky pro uplatnění nároku DPH nebyly naplněny. Ke druhé stížní námitce odvolací finanční ředitelství uvedlo, že odvolací orgán je povinen odstranit všechny vady postupu správce daně či jeho rozhodnutí při zachování ostatních procesních práv daňového subjektu. Touto námitkou stěžovatel brojí proti původnímu rozhodnutí městského soudu ze dne 29. 10. 2009, sp. zn. 8 Ca 312/2007. Vzhledem k tomu, že lhůta k podání kasační stížnosti proti tomuto rozsudku již marně uplynula, je projednání této námitky v tomto řízení nepřípustné. Proto odvolací finanční ředitelství navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel, přičemž

neshledal vadu uvedenou v odstavci 4 citovaného ustanovení, k níž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Jádrem sporu mezi stěžovatelem a správcí daně obou stupňů jsou stěžovatelem deklarovaná plnění podle faktur č. OH 05r/256 a OH 05r/257, konkrétně to, zda se jednalo o plnění, z nichž může stěžovatel uplatnit nárok na odpočet DPH. Skutkový stav zjištěný v průběhu správního řízení, jsou mezi účastníky v zásadě nesporné. Rozdílné je však jejich právní hodnocení.

Společnost NP na základě smluvního ujednání daného smlouvou o nájmu nemovitostí z 10. 4. 1996 zrekonstruovala pronajatou budovu z prostředků poskytnutých půjčkami či úvěry od společnosti IMH se sídlem v Amsterdamu.

Prvotní záměr, vyjádřený ve smlouvě zejména v bodu 21. 6., spočíval v tom, že klíčovým podnájemcem měla být společnost Planet Hollywood International Inc. Tento záměr se však nezdařil a uvedený podnájemce v průběhu doby přestal pronajaté prostory užívat a odstěhoval se (na to mimo jiné reagoval dodatek k nájemní smlouvě č. 5 ze dne 5. 12. 2001 úpravou pravidel placení nájemného).

Ekonomická a obchodní podstata činnosti stěžovatele spočívá v provozování činžovního domu a pronajímání jednotlivých jeho prostor dalším podnájemcům, kteří je užívají jako prodejní prostory, restaurační prostory, kanceláře apod. Po právní stránce byla činnost stěžovatele uspořádána následujícím způsobem: Prostory, které se pronajímají, se nacházejí na adrese N. P., P., v budově č. p. 394 v k. ú. Staré Město, obec Praha, stojící na pozemku č. 488. Budova i pozemek jsou vlastnictvím manželů M. a F. B., kteří je pronajali smlouvou o nájmu nemovitostí ze dne 10. 4. 1996 společnosti NP. V této nájemní smlouvě a jejích osmi dodatcích uzavřených v průběhu let 1996 až 2005 byly velmi podrobně upraveny vztahy pronajímatelů a nájemce, zejména pak podoba, provedení a financování stavebních úprav pronajaté budovy tak, aby mohla být adekvátním způsobem užívána, placení nájemného a pravidla, podle kterých mohl nájemce jednotlivé prostory dále pronajímat podnájemcům. V bodě 20 nájemní smlouvy pronajímatel dal souhlas s tím, že nájemce bude daňově odepisovat způsobem, jaký umožňuje právní řád, veškeré své náklady, které mu vyvstanou při případném stavebním zhodnocení nemovitosti, jejím zařizování a vybavení movitými věcmi, a že nájemce bude odepisovat i samotnou nemovitost.

Ekonomické pozadí a ekonomické důvody dalších kroků, k nimž došlo v průběhu let 2004 a 2005 v souvislosti s pronajímáním prostor v předmětné budově, nebyly v dosavadních řízeních zkoumány. Konkrétně nebyl vyjasněn důvod, proč určitý další subjekt vstoupil do vztahů mezi vlastníky budovy a společností NP jako ten, kdo na sebe převzal faktickou správu budovy a její pronajímání podnájemcům, a proč tímto subjektem byl právě stěžovatel.

Smlouvou ze dne 16. 12. 2004 se společnost NP a stěžovatel dohodli, že budou spolupracovat na managementu, financování a správě předmětné budovy. Konstatovali, že v účetnictví společnosti NP jsou závazky ze smluv o půjčkách a úvěrech od společnosti IMH ke dni podpisu dohody v celkové výši 275.429.212 Kč včetně úroku. Dohodli se, že

pokračování

společnost NP vyváže za úplatu stěžovatele ze všech závazků souvisejících se správou těchto půjček a úvěrů a bude je i nadále spravovat a nést všechna rizika s tím spojená. Za to si smluvní strany ujednaly úplatu pro společnost NP od stěžovatele ve výši určitého procenta z hodnoty závazků, tj. z částky 275.429.212 Kč. Dále si dohodly, že řízení, správu, údržbu, účetnictví, právní služby, evidenci a další náležitosti činnosti související s fungováním pronajímané budovy bude pro stěžovatele vykonávat společnost NP (která tak činila již od 30. 11. 2004) a že za to bude od stěžovatele dostávat měsíční paušální úplatu 1.275.000 Kč. S účinností od 30. 11. 2004 byl developerský projekt ohledně pronajímané budovy postoupen ze společnosti NP na stěžovatele, a to za úplatu 8.000.000 Kč.

Dodatkem č. 8 z 3. 2. 2005 k nájemní smlouvě ze dne 10. 4. 1996 převedli pronajímatel, společnost NP a stěžovatel vzájemnou dohodou práva společnosti NP jako původní nájemce na stěžovatele jako nového nájemce. Dohodou datovanou téhož dne o vypořádání práv a povinností vyplývajících ze smlouvy o nájmu nemovitosti si společnost NP jako původní nájemce a stěžovatel jako nový nájemce vypořádali vzájemné vztahy. Podle bodu 2 této dohody společnost NP převedla na stěžovatele technické zhodnocení budovy za zůstatkovou hodnotu 115.897.835 Kč. Stěžovatel naopak převzal od společnosti NP závazek z půjčky od společnosti IMH ve stejné výši. Hodnota technického zhodnocení byla stěžovatelem společnosti NP uhrazena formou převzetí závazku v zůstatkové hodnotě technického zhodnocení. Zbývající část půjčky od společnosti IMH, tj. část přesahující zůstatkovou hodnotu technického zhodnocení, tedy přesahující částku 115.897.835 Kč, nebyla na stěžovatele převedena a vypořádat ji byla povinna (i nadále) společnost NP.

Fakturou ze dne 16. 12. 2005 č. 050025 (v interní evidenci společnosti NP označovaná jako č. OH 05r/256) vyúčtovala společnost NP stěžovateli za správu půjček a úvěrů za „poslední část roku 2005“ podle smlouvy ze dne 16. 12. 2004 částku 4.551.750 Kč, z níž 3.825.000 Kč činila cena plnění a 736.750 Kč činila DPH z této částky. Fakturou ze dne 25. 12. 2005 č. 050024 (v interní evidenci společnosti NP označovaná jako č. OH 05r/257) vyúčtovala společnost NP stěžovateli za správu půjček a úvěrů bez uvedení období, za které je tak činěno, podle smlouvy ze dne 16. 12. 2004 částku 1.249.500 Kč, z níž 1.050.000 Kč činila cena plnění a 199.500 Kč činila DPH z této částky. V přiznání k DPH za 4. čtvrtletí 2005 vykázal stěžovatel vlastní daňovou povinnost ve výši 23.012 Kč, přičemž takovou výši daně docílil v převážné míře právě uplatněním odpočtu daně na vstupu za výše uvedené úplaty za správu půjček a úvěrů.

Správcí daně opakovaně (jejich rozhodnutí již bylo jednou zrušeno městským soudem pro nepřezkoumatelnost) dospěly k závěru, že stěžovatel neprokázal, že by mu za částku, kterou zaplatil společnosti NP, bylo poskytnuto nějaké plnění, které by mělo charakter služby ve smyslu ust. § 14 odst. 1 zákona o DPH. Odvolací orgán ve svém rozhodnutí připustil, že strany v uzavřených smlouvách vyjádřily určitou smluvní vůli, ale stěžovatel neprokázal poskytnutí konkrétních plnění. Vyvázání stěžovatele ze závazku vůči společnosti IMH, tj. ze závazku zajistit splacení půjček a úvěrů použitých na rekonstrukci pronajímané budovy, mělo podle smlouvy spočívat v určité činnosti, takže podle odvolacího orgánu nemůže jít o povinnost strpět určité jednání nebo situaci ve smyslu ust. § 14 odst. 1 písm. d) zákona o DPH. Stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění spočívajícího v poskytnutí ochrany ze strany společnosti NP a týkajícího se technického zhodnocení budovy. Dále odvolací orgán dospěl k závěru, že vzhledem

k vymezení technického zhodnocení v ust. § 33 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jako výdajů na dokončené nástavby, 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 proto podle odvolacího orgánu nemohlo být jako předmět zástavního práva postoupeno věřitelem spolu s pohledávkami na jinou společnost, před čímž měl být stěžovatel společností NP podle jejich ujednání chráněn. Navíc měl odvolací orgán za to, že podle čl. 1. 3. dohody ze dne 3. 2. 2005 o vypořádání práv a povinností vyplývajících ze smlouvy o nájmu nemovitosti mělo být technické zhodnocení předmětem zástavního práva ve prospěch věřitele, společnosti IMH, a k tíži společností NP, a případný převod zástavního práva z věřitele na jinou společnost by tak byl i nadále záležitostí (k tíži) společností NP. Odvolací orgán nakonec poukázal i na skutečnost, že za stěžovatele a společnost NP v určitých fázích jejich spolupráce jednala tatáž fyzická osoba, J. Č., která byla i členkou představenstva společností NP. Odvolací orgán měl za to, že na základě deklarovaných smluvních vztahů byl v podstatě konstruován nárok na nadměrný odpočet za plnění, která stěžovatel neprokázal, za situace, kdy společnost NP neodvedla přířzanou DPH na výstupu v řádech milionů Kč. Odvolací orgán proto nastolil otázku, zda celá smluvní konstrukce a jednání stěžovatele a společností NP nebylo účelové, vedeno snahou získat nadměrný odpočet.

V projednávané věci je v první řadě nutno identifikovat a navzájem oddělit právní a ekonomické aspekty věci a v rámci právních aspektů přesně rozlišovat mezi soukromoprávními vztahy věcněprávní a závazkověprávní povahy a veřejnoprávními vztahy daňovými.

V ekonomické rovině se na základě obsahu správního a soudního spisu jeví vztahy stěžovatele, vlastníků pronajímané budovy, společností NP a společnosti IMH takto: Vlastníci (manželé B.) poskytli svoji budovu společnosti NP k vybudování developerského projektu. Ten spočíval v zásadní rekonstrukci budovy tak, aby mohla sloužit k umístění obchodů, restaurace, kanceláří a jiných prostor v luxusní a frekventované lokalitě v centru Prahy. Rekonstrukce budovy byla financována společností IMH. Vzhledem k tomu, že skutečnosti ohledně charakteru, financování, úroků a jiných ekonomických parametrů úvěru ani ohledně případného ekonomického nebo jiného propojení mezi společností NP, společností IMH ani případně nějakým jiným, jim fakticky ekonomicky nadřazeným subjektem, pokud by takový existoval, nebyly v dosavadním řízení zjišťovány, lze jen spekulovat o tom, z jakého důvodu si společnost NP půjčovala peníze od společnosti IMH se sídlem v Nizozemsku. Důvody pro to mohly být zcela legitimní, například snaha o daňovou úsporu využitím vhodného režimu zdanění úroků placených společností IMH na základě podmínek daných konkrétními smlouvami o zamezení dvojímu zdanění či jinými specifiky daňových režimů v České republice a v Nizozemsku. V průběhu doby se však developerský projekt dostal do ekonomických obtíží. Opět lze na základě informací obsažených ve spisech jen spekulovat o tom, jaké byly příčiny těchto obtíží a proč se objevil právě stěžovatel jako subjekt, který měl developerský projekt převzít a dále sám provozovat. Nicméně, lze-li soudit na základě kusých informací obsažených ve spisu, smyslem a účelem vstupu stěžovatele bylo, aby developerský projekt provozoval subjekt

pokračování

pokud možno co nejméně přímo zatížený dřívějšími závazky souvisejícími se vznikem projektu a jeho provozováním před rokem 2004.

Lze tedy shrnout, že vlastníci budovy poskytli „holou“ budovu, společnost IMH finanční kapitál k jejímu uvedení do patřičně atraktivního stavu a společnost NP zajišťovala vlastní provoz projektu po organizační a provozní stránce. Zajišťovala agendu podnájmu koncovým uživatelům jednotlivých prostor v budově, vybírala nájemné a platila z něho běžící platby, včetně splátek půjček a úvěrů, starala se o funkčnost a patřičný technický stav budovy aj. Všechny tři výše popsané komponenty byly nezbytné k tomu, aby developerský projekt přinášel výnos a všichni tři aktéři měli z projektu jasně identifikovatelné benefity. Vlastníci budovy dostávali nájem, jehož hodnota po ekonomické stránce odpovídala hodnotě „holé“ budovy. Společnost IMH dostávala jako výnos z projektu úroky z jí poskytnutých půjček a úvěrů, přičemž úroky byly generovány právě tím, že projektu se podaří dobře pronajmout rekonstruované prostory patřičně bonitním koncovým uživatelům, kteří budou řádně platit adekvátní nájem. Společnost NP pak ekonomicky profitovala z rozdílu mezi „náklady“ projektu tvořenými zejména nájemným vlastníkům budovy, splátkami jistiny a úroků úvěrů a půjček společnosti IMH a provozními náklady budovy a jeho „výnosy“, jež sestávaly ze sumy nájmu vybraných od koncových uživatelů. Bylo zejména na společnosti NP, aby našla a udržela dostatečně bonitní nájemce jednotlivých prostor v pronajímané budově, neboť jen tak byla schopna získat z projektu více, než kolik činily náklady s ním spojené.

Se stěžovatelem je tedy třeba souhlasit v tom, že developerský projekt je komplexním svazkem nejrozličnějších dílčích právních vztahů mezi různými osobami, přičemž vlastníci pronajímané budovy zde zdaleka nemusí být z ekonomického hlediska nejdůležitějšími aktéry. Projekt má sám o sobě ekonomickou hodnotu v řadě ohledů záviselých i na jiných faktorech než na hodnotě samotné budovy a ve významné míře se na jeho úspěšnosti projeví schopnosti provozovatele projektu (jeho obchodní zdatnost, vyjednávací schopnosti, odhad budoucího vývoje např. ohledně cen nájmu v dané lokalitě aj.). Proto je zcela logické, pokud takový projekt bude jako celek předmětem obchodních vztahů, tj. bude „prodáván“ a „kupován“ jednotlivými subjekty na trhu, a to za ceny, které budou odrážet jeho očekávané budoucí výnosy nebo jiný jeho ekonomický potenciál.

Obecně vzato proto může být zcela účelné a logické, že projekt v obtížích převezme jiný subjekt zajišťující jeho organizaci a provoz, bude-li se domnívat, že za projekt zaplatí méně, než kolik na něm v budoucnu jeho provozováním vydělá. Je přitom zřejmé, že developerský projekt bude mít určitou „historii“. Zejména za ním budou stát určité finanční závazky spojené s jeho vybudováním (v případě stěžovatele spojené s úvěry a půjčkami od společnosti IMH) či provozováním (nastavení nájemních smluv s koncovými nájemci, zejména jejich délka a výše nájmu; věcné, administrativní, právní a jiné náklady na provoz samotné budovy a toho, co s ní souvisí aj.). Je velmi dobře představitelné, že při „prodeji“ developerského projektu jinému provozovateli se smluvní strany dohodnou, že původní provozovatel poskytne novému provozovateli asistenci spojenou s řešením této „historie“ či odvíjející se od specifického know-how, které při dřívějším provozování projektu získal. Asistence jistě může spočívat i v tom, že původní provozovatel bude fungovat ve vymezeném rozsahu jako jakýsi „finanční nárazník“ mezi tím, kdo projekt financoval (ten je v ekonomickém smyslu věřitelem projektu a fakticky v rozsahu

nesplacených půjček či úvěrů jeho „majitelem“, neboť k zajištění své pohledávky má k věcem a právům, jež jsou součástí projektu, zpravidla zřízena zástavní práva – v projednávané věci má přesně takové postavení společnost IMH), a novým provozovatelem. Fungování jako „finanční nárazník“ může spočívat jak v konání (administrativních či jiných úkonech „nárazníku“ vůči věřiteli), tak v nekonání, resp. v prosté existenci „nárazníku“ (v tom, že to je právě „nárazník“, a nikoli nový provozovatel, na něhož se ten, kdo projekt financoval, obrací při řešení otázek spojených se splácením půjček či úvěrů). Fungování jako „finanční nárazník“ či – jak to označuje stěžovatel – jakási facilitace provozu projektu a vztahu mezi jeho provozovatelem a financérem tedy může mít ekonomickou logiku a smysl, a může být proto činěno za odměnu.

Podle ust. § 14 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2013, poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Poskytnutím služby se rozumí také a) převod práv, b) poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty, c) vznik a zánik věcného břemene, d) přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.

Z dikce citovaného ustanovení je zřejmé, že službou pro účely zákona o DPH může být velmi široký okruh jednání ekonomických subjektů. DPH je univerzální daň postihující vytvoření zásadně jakékoli přidané hodnoty, a proto zásadně (až na výjimky stanovené zákonem) nemá být nic, co by unikalo zdanění touto daň. V zásadě je pro účely DPH irelevantní, jak se poskytnutím služby změní soukromoprávní vztahy, anebo že se vůbec nezmění. Podstatná je fakticita plnění, které může spočívat i jen v prostém vystavení se určité situaci, stejně jako v poskytnutí v zásadě jakékoli majetkově využitelné hodnoty. Takovým vystavením může být za určitých okolností i působení společnosti NP jako jakýsi „finanční nárazník“ mezi stěžovatelem a společností IMH. Mohlo by tomu tak být, pokud by smlouvou mezi stěžovatelem a společností NP nebyl zastírán jiný skutečný stav, např. snaha bez poskytnutí adekvátního protiplnění společností NP a fingováním plnění, která ve skutečnosti nebyla poskytnuta, vytvořit stěžovateli podmínky pro snížení jeho daňové povinnosti, aniž by pro to byly splněny zákonné podmínky.

Na závěru, že působení jako „finanční nárazník“ může být podle okolností službou ve smyslu ust. § 14 zákona o DPH nemění nic ani skutečnost, že – jak vyplývá i z dosavadních skutkových zjištění – stěžovatel neměl vůči společnosti IMH žádné právní povinnosti týkající se splácení úvěrů a půjček, jimiž byl financován developerský projekt, neboť takové právní povinnosti měla pouze společnost NP. Smyslem a účelem využití společnosti NP jako „finančního nárazníku“ ve prospěch stěžovatele mohlo být i to, aby z hlediska plnění povinností spojených se splácením úvěrů a půjček pokračovalo využití již vytvořeného smluvního aparátu mezi společnostmi NP a IMH. Tím by stěžovatel svůj zcela zjevný ekonomický vztah ke společnosti IMH (na chování IMH k NP a na důsledcích z toho plynoucích bylo závislé, do jaké míry mohl stěžovatel fakticky developerský projekt provozovat; měl proto zájem, aby IMH do něho nezasahovala) mohl regulovat prostřednictvím společnosti NP tak, že právně do přímého vztahu se společností IMH nevstoupil a spokojil se s řetězcem vzájemně smluvně provázaných právních vztahů stěžovatel-společnost NP a společnost NP-společnost IMH.

pokračování

Je na podnikatelích, jak si uspořádají své vzájemné obchodní vztahy a zda je uzavrou přímo, anebo nepřímo prostřednictvím někoho třetího. Daní z přidané hodnoty je daněna přidaná hodnota, kterou každý z podnikatelů vytvoří. Tato přidaná hodnota není žádnou abstraktní, fiktivní kategorií, nýbrž reálným výsledkem činnosti podnikatele, zásadně bez ohledu na to, jakou má právní či faktickou povahu. Z hlediska DPH je podstatné, že pokud budou transakce podnikatelů skutečné a plnění jimi vykazovaná budou opravdu poskytována, takže nepůjde jen o plnění předstíraná, a pokud všichni své povinnosti v oblasti DPH splní a žádný z nich řízeným a předem naplánovaným způsobem nezmizí z ekonomického života tak, aby neměl nesplněnou daňovou povinnost, kterou ve skutečnosti mají plnit jiní, bude zásadně u každého z nich zdaněna daní z přidané hodnoty jím vytvořená přidaná hodnota. Proto je v zásadě nerozhodné, kdo z podnikatelů v rámci určitého uzavřeného souboru transakcí vytvoří přidané hodnoty více, a kdo méně, na základě jakých faktických plnění a pomocí kterých soukromoprávních institutů. Ve výsledku by za běžných okolností měl být celkový daňový výnos státu v oblasti DPH zásadně nezměněn, odhlédneme-li od případných posunů inkasa daně v čase.

Správci daně a městský soud proto neposoudily správně rozhodnou právní otázku, pokud dospěly k závěru, že závazek společnosti NP vůči stěžovateli na základě smlouvy ze dne 16. 12. 2004 nemohl být poskytnutím služby. Proto Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a rozsudek městského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 věta první, část věty za středníkem s. ř. s.).

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Závěr Nejvyššího správního soudu o nesprávném posouzení rozhodné právní otázky městským soudem ovšem ještě neznamená, že za současných skutkových zjištění lze shledat stěžovatelem uplatněný nárok na odpočet DPH oprávněným. Na městském soudu proto bude, aby posoudil, do jaké míry odlišné posouzení právní otázky, k němuž dospěl Nejvyšší správní soud ohledně toho, zda zdanitelným plněním může být plnění spočívající v tom, že společnost NP měla pro stěžovatele fungovat jako jakýsi „finanční nárazník“, má vliv na zákonnost rozhodnutí odvolacího orgánu. Při posuzování těchto otázek bude třeba, aby městský soud přihlédl ke skutečné ekonomické podstatě a skutečnému obsahu transakcí mezi stěžovatelem a společností NP a zhodnotil, jaký měly smysl a účel a zda se případně u plnění, která měla být poskytnuta a měla být relevantní z hlediska DPH, jednalo o plnění skutečná, anebo fiktivní. Skutečnost, že plněno bylo mezi společnostmi, které v určitou dobu byly fakticky propojeny osobou J. Č., sama o sobě nesmí vést k apriornímu závěru, že již jen z tohoto důvodu šlo o transakce fiktivní či účelové. Existence personálního propojení mezi stěžovatelem a společností NP však na stěžovatele jako na toho, kdo nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně skutečností, které tvrdí, klade zvýšené nároky. Stejně tak na něho zvýšené nároky klade určitá neobvyklost uvedených transakcí, u nichž není na první pohled patrné, jakou výhodu mělo pro stěžovatele přinést plnění poskytnuté mu společností NP podle smlouvy ze dne 16. 12. 2004. Je tedy na stěžovateli, aby přesvědčivě a do hloubky doložil ekonomickou smysluplnost uvedených transakcí a to, že jím tvrzená plnění na základě smluv jsou skutečná, a nikoli fiktivní, a rozptýlil pochybnosti o tom, že jediným účelem uvedených transakcí bylo předstíráním jiného než skutečného stavu věcí získat neoprávněnou daňovou výhodu. Pokud by dosavadní skutková zjištění nedávala

dostatečný podklad k tomu, aby městský soud mohl učinit výše uvedené závěry, nezbylo by než rozhodnutí odvolacího orgánu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s., podle níž, zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 25. září 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu