



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **OLIVE HILL DEVELOPMENT s. r. o.**, se sídlem Ovocný trh 579/6, Praha 1 - Staré Město, zastoupený JUDr. Pavlem Kačírkem, advokátem se sídlem Zenklova 230/66, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 7. 6. 2010, č. j. 6699/10-1300-107220, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Af 23/2010 – 107,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Af 23/2010 – 107, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 7. 6. 2010, č. j. 6699/10-1300-107220, **se zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasačních stížnostech celkem 26 360 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Pavla Kačírka, advokáta.
- IV. Žalobci se vrací zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost ve věci sp. zn. 2 Afs 62/2015 ve výši 5000 Kč. Tato částka bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Pavla Kačírka.

O d ů v o d n ě n í :

- I. Rozhodnutí městského soudu a jemu předcházející rozhodnutí

[1] Rozsudkem Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Af 23/2010 – 107, byla zamítnuta žaloba, kterou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu (dále jen „odvolací orgán“) ze dne 7. 6. 2010, č. j. 6699/10-1300-107220, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 9. 2006, č. j. 274136/06/001512/5989, o vyměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za 3. čtvrtletí roku 2005 ve výši 934 538 Kč.

[2] Dne 21. 9. 2006 byla žalobci platebním výměrem stanovena výše označená daňová povinnost oproti žalobcem nárokovánému nadměrnému odpočtu daně ve výši 21 447 051 Kč. Žalobce proti platebnímu výměru podal odvolání, které odvolací orgán rozhodnutím ze dne 13. 8. 2007, č. j. 12078/07-1300-107220, zamítl. Následně se žalobce bránil žalobou k městskému soudu, který dne 29. 10. 2009 napadené rozhodnutí odvolacího orgánu zrušil a věc vrátil tomuto orgánu k dalšímu řízení. Po provedeném doplnění řízení odvolací orgán dne 7. 6. 2010 odvolání opět zamítl. Žalobce rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 7. 6. 2010 znovu napadl žalobou k městskému soudu, který ji rozsudkem ze dne 14. 3. 2013, č. j. 3 Af 23/2010 – 45, zamítl.

[3] Městský soud v rozsudku ze dne 14. 3. 2013 dospěl k závěru, že vady řízení, k nimž došlo v řízení před správcem daně, byly odvolacím orgánem v souladu s § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní), v úplnosti odstraněny.

[4] Dále se městský soud v rozsudku ze dne 14. 3. 2013 zabýval hmotněprávními žalobními námitkami. Vyslovil názor, že technické zhodnocení (ve smyslu vylepšení věci) je součástí vlastnického práva k věci, tedy patří vlastníkově věci a nemůže být převáděno jinak než spolu s věcí. Technické zhodnocení nemůže náležet nájemci, i kdyby jeho provedení financoval a i kdyby vlastník věc dlouho neužíval, neboť pronájmem věci neztrácí její vlastník své vlastnické právo. Městský soud proto odmítl stěžovatelovo rozlišování mezi „technickým zhodnocením“ a „právy souvisejícími s technickým zhodnocením“. Právo na odpis hmotného majetku podle městského soudu vázne podle ust. § 28 odst. 3 č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), na nemovitosti samé a tímto právem disponuje pouze vlastník. Uzavřením dodatku č. 8 k nájemní smlouvě přešel nájem ze společnosti Na Příkopě, a. s. (dále jen „NP“) na stěžovatele, čímž zaniklo ve smyslu § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů právo společnosti NP jako nájemce uplatňovat odpisy technického zhodnocení a „vrátilo“ se vlastníkům pronajaté věci (kvůli elasticitě vlastnického práva). Podle městského soudu není možné, aby právo uplatňovat odpisy technického zhodnocení přešlo z jednoho nájemce na druhého nájemce, kterému byla „postoupena“ nájemní smlouva, neboť takový další nájemce již nemůže splnit jednu z kumulativně stanovených podmínek v ust. § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů, a sice že hradit technické zhodnocení musí pouze nájemce, který odepisuje. Nový nájemce již nemůže tuto podmínku (hrazení technického zhodnocení) splnit, protože ji splnil již někdo jiný. Co se týče vztahů mezi společností NP, stěžovatelem a společností Products for Industrial Manufacturing Holdings Pim B. V. (dále jen „IMH“), městský soud především vyšel z toho, že mezi stěžovatelem a společností IMH nevznikl žádný právní vztah. Ten vznikl a trval pouze mezi společností IMH jako věřitelem a společností NP. Společnost NP tak nemohla stěžovatele „vyvázat“ ze žádných

pokračování

závazků vůči společnosti IMH, neboť stěžovatel závazky vůči společnosti IMH neměl. Nebylo proto důvodu, aby od stěžovatele za to dostávala jakoukoli odměnu. Dále městský soud potvrdil závěr odvolacího orgánu o propojení mezi stěžovatelem a společností NP, neboť vzal za prokázané, že v určité době J. Č. jednala za oba subjekty.

[5] Proti rozsudku městského soudu ze dne 14. 3. 2013 podal žalobce kasační stížnost. Nejvyšší správní soud o ní rozhodl rozsudkem ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013 – 23, tak, že rozsudek městského soudu ze dne 14. 3. 2013 zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku dospěl k závěru, že městský soud i správci daně neposoudili správně právní otázku, když dospěli k závěru, že závazek společnosti NP vůči žalobci na základě smlouvy ze dne 16. 12. 2004 nemohl být poskytnutím služby. K této otázce Nejvyšší správní soud blíže uvedl, že je předně nutno identifikovat a navzájem oddělit právní a ekonomické aspekty věci a v rámci právních aspektů přesně rozlišovat mezi soukromoprávními vztahy věcněprávní a závazkověprávní povahy a veřejnoprávními vztahy daňovými. Nejvyšší správní soud dospěl k dílčímu závěru, že působení jako „finanční nárazník“ může být podle okolností službou ve smyslu § 14 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[6] Nejvyšší správní soud však konstatoval, že jeho závěr o nesprávném a zčásti nepřesném posouzení některých rozhodných právních otázek městským soudem ještě neznamená, že za současných skutkových zjištění lze uplatněný nárok na odpočet DPH shledat oprávněným, a uložil městskému soudu, aby posoudil, do jaké míry má odlišné posouzení právní otázky, k němuž dospěl Nejvyšší správní soud ohledně toho, zda zdanitelným plněním může být plnění spočívající v tom, že společnost NP měla pro žalobce fungovat jako jakýsi „finanční nárazník“, vliv na zákonnost rozhodnutí odvolacího orgánu a zda takový vliv mohl mít i závěr Nejvyššího správního soudu, že pokud by plnění spočívající v „převodu práv k technickému zhodnocení“ podle smlouvy ze dne 3. 2. 2005 bylo skutečné a spočívalo i v něčem jiném než v „převodu“ nepřevoditelného veřejného subjektivního práva společnosti NP, mohlo by za splnění zákonných podmínek jít o zdanitelné plnění. Nejvyšší správní soud městskému soudu rovněž uložil, aby přihlédl ke skutečné ekonomické podstatě a skutečnému obsahu transakcí mezi žalobcem 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. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že 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 žalobce jako na toho, kdo nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně skutečností, které tvrdí, klade zvýšené nároky. Stejně tak na něho zvýšené nároky klade určitá neobvyklost uvedených transakcí, u nichž není na první pohled patrné, jakou výhodu mělo pro stěžovatele přinést plnění poskytnuté mu společností NP podle smlouvy ze dne 16. 12. 2004. Nejvyšší správní soud uzavřel, že je na žalobci, aby přesvědčivě doložil ekonomickou smysluplnost uvedených transakcí a to, že jím tvrzená plnění na základě smluv byla skutečná, a nikoli fiktivní, a rozptýlil pochybnosti o tom, že jediným účelem uvedených transakcí bylo 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.

[7] V návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu vyzval městský soud žalobce, aby doložil ekonomickou smysluplnost smluvního závazku společnosti NP ohledně správy půjček. Žalobce na výzvu soudu v přípisu doručeném soudu dne 13. 2. 2015 sdělil, že plnění poskytnuté společností NP mělo pro něj takovou výhodu, že mu toto plnění a cese práv ze smlouvy umožnily stát se nájemcem domu, sice s břemenem závazku, ale s možností dalšího aktivního rozvoje firmy. K přípisu žalobce žádné důkazní prostředky nepřipojil a ani jejich provedení nenavrhoval. U jednání, které se ve věci konalo dne 18. 2. 2015, soud žalobce vyzval k doložení ekonomického smyslu smluvního závazku společnosti NP, který je označen na faktuře č. OH 05r/189, jako „správa půjček a úvěrů“. Zástupce žalobce k tomu odkázal na přípis doručený soudu dne 13. 2. 2015 a na kasační stížnost. Na výzvu soudu, aby upřesnil, o jaká práva se v souvislosti s plněním „práv souvisejícím s technickým zhodnocením“ jednalo, odkázal na podanou žalobu. K prokázání svých tvrzení nenavrhoval provedení důkazních prostředků.

[8] Městský soud se na základě pokynu Nejvyššího správního soudu následně zabýval otázkami, zda v daném případě může zdanitelným plněním být plnění spočívající v tom, že společnost NP měla pro žalobce fungovat jako jakýsi „finanční nárazník“, a zda se v daném případě s ohledem na obsah faktury č. OH 05r/189 jednalo o skutečné, či fiktivní plnění spočívající v přijetí služby „správy půjček a úvěrů“. Městský soud při posuzování vycházel především z obsahu správního spisu, neboť žalobce nenavrhoval žádné nové důkazní prostředky. Dospěl k závěru, že žalobce neprokázal ekonomickou smysluplnost plnění uvedeného na faktuře č. OH 05r/189 ani fakticitu tvrzeného zdanitelného plnění, a vyhodnotil tak předmětné plnění jako fiktivní. Žalobce neprokázal, že transakce mezi žalobcem a společností NP měly jiný smysl a účel než předstíráním jiného než skutečného stavu věcí získat neoprávněnou daňovou výhodu. S ohledem na uvedené se soud ztotožnil se závěrem správce daně, potažmo žalovaného, že důkazními prostředky žalobce neprokázal, že přijal předmětná zdanitelná plnění od společnosti NP uvedená na faktuře č. OH 05r/189, kterou byla žalobci vyúčtována tzv. „správa půjček a úvěrů“.

[9] Dále se městský soud vypořádal s jednotlivými žalobními námitkami. Námitky ohledně faktury č. OH 05r/187, kterou byl žalobci vyúčtován tzv. „převod práv vztahujících se k technickému zhodnocení a to v souvislosti s cessí nájemní smlouvy“, rozebral městský soud v návaznosti na závazný právní názor Nejvyššího správního soudu. Zabýval se tak otázkou existence jiných soukromých subjektivních práv, kterými společnost NP fakticky disponovala a jež byla penězi ocenitelná. Městský soud vyjádřil, že neshledal účelnost a smysluplnost žalobcem vyjádřeného práva, neboť soud neměl pochyb, že Dodatek č. 8 ze dne 3. 2. 2005 k nájemní smlouvě ze dne 10. 4. 1996 nemohl být uzavřen, aniž by nájemní právo již v sobě zahrnovalo i právo žalobce na užití pronajaté nemovitosti, včetně technického zhodnocení této nemovitosti, tedy žalobcem uváděné právo na užití efektu technického zhodnocení. Byla-li tedy vystavena faktura za plnění, které se nemohlo uskutečnit, když již bylo spotřebováno v rámci převodu nájemního práva, nemohl být ani žalobce úspěšný ve svém nároku na odpočet DPH za takové plnění.

[10] K námitce, že po doručení rozsudku městského soudu ze dne 29. 10. 2009 odvolací orgán nerespektoval právní názor soudu, nemohl postupovat dle § 50 odst. 3 zákona o správě daní, a že tedy zvoleným postupem odvolací orgán žalobci odňal právo na dvojinstanční daňový proces, městský soud s odkazem na ustálenou judikaturu

pokračování

konstatoval, že odvolací orgán byl nepochybně oprávněn po vrácení věci městským soudem postupovat dle § 50 odst. 3 zákona o správě daní. Soud dospěl k závěru, že vady řízení, k nimž došlo v předmětném řízení před správcem daně, byly uvedeným postupem odstranitelné, a v daném případě odvolacím orgánem po vrácení věci tomuto orgánu městským soudem v úplnosti odstraněny.

[11] Námitku, že odvolací orgán v napadeném rozhodnutí pouze reprodukoval své předcházející rozhodnutí, včetně původních závěrů bez ohledu na závazné dispozice městského soudu, vyhodnotil městský soud jako nedůvodnou, protože odkázal na obsah napadeného rozhodnutí.

[12] Ani závěrečnou námitku, v níž žalobce zpochybnil poukaz odvolacího orgánu na personální propojení společnosti NP a žalobce osobou vybavenou jednatelem oprávněnými za oba tyto subjekty, tj. paní J. Č., neshledal městský soud opodstatněnou. Uzavřel, že odvolací orgán v napadeném rozhodnutí zmíněný odkaz uvedl pouze pro doplnění a že meritorní rozhodnutí spočívalo v neunesení důkazního břemene žalobcem.

[13] Žalobce se ještě dovolával odpovědi na dotaz odvolacímu orgánu ohledně zaúčtování technického zhodnocení v souvislosti s převodem práv a povinností z nájmu nemovitosti. K tomuto poukazu, jakož i k námitce, že by odvolací orgán neměl argumentovat v napadeném rozhodnutí nezaplacením daně ze strany jiného subjektu (společnost NP), soud uvedl, 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 přinejmenším informačního charakteru, a rovněž že by odvolací orgán neměl argumentovat v napadeném rozhodnutí nezaplacením daně ze strany jiného subjektu. Shrnl však, že z uvedeného nelze dovozovat, že by na základě informačního přípisu odvolacího orgánu, který se nezabývá posouzením konkrétní daňové věci, či z podpůrného odkazu na nezaplacení daně ze strany jiného subjektu bylo možno dovodit skutečnosti týkající se merita věci, tj. posouzení, zda bylo žalobcem prokázáno, že zdanitelná plnění uvedená ve faktuře č. OH 05r/189 přijal od deklarovaného plátce v deklarovaném rozsahu a předmětu. Městský soud vyjádřil, že rovněž tento odkaz uvedl odvolací orgán v napadeném rozhodnutí pouze pro doplnění, a že meritorní rozhodnutí spočívalo v neunesení důkazního břemene žalobcem.

[14] Městský soud tak z výše uvedených důvodů podanou žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

II. Kasační stížnost

[15] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti výše uvedenému rozsudku městského soudu podal v zákonné lhůtě kasační stížnost opřenu o § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[16] Stěžovatel postavil svoji kasační stížnost na námitce, že se městský soud dostatečně neřídil právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013 – 23.

[17] Předně stěžovatel zpochybnil postup městského soudu, když namítl, že tento soud nedodržel dispozice Nejvyššího správního soudu ohledně prověření, zda plnění spočívající v tom, že společnost NP měla pro stěžovatele fungovat jako jakýsi „finanční nárazník“, může být zdanitelným plněním, a zda má odlišné posouzení této právní otázky, k němuž dospěl Nejvyšší správní soud, vliv na zákonnost rozhodnutí, a dispozice ohledně problematiky „převodu práv k technickému zhodnocení“, kdy měl posoudit, zda byl převod skutečný, zda spočíval i v něčem jiném než v „převodu“ nepřevoditelného veřejného subjektivního práva společnosti NP, a zda tedy mohlo jít o zdanitelné plnění.

[18] Městský soud dispozice Nejvyššího správního soudu naplnil výzvou ze dne 23. 1. 2015, kterou mu uložil prokázat ekonomickou smysluplnost smluvního závazku společnosti NP ohledně „splátky půjček“, zejména doložit, jakým způsobem došlo k převzetí závazku z půjčky dle čl. 2 bod 2 z Dohody o vypořádání ze dne 3. 2. 2005, včetně souhlasu společnosti IMH, a dále doložit ke „zbývajícím částem závazků“ dle téhož bodu Dohody její výši a to, jak došlo k vypořádání této nepřevedené části závazku ve vztahu ke společnosti IMH. Stěžovatel na uvedenou výzvu reagoval podáním ze dne 13. 2. 2015, přestože dle jeho názoru požadavky městského soudu neodpovídaly dispozicím Nejvyššího správního soudu, když vyžadoval informace, které byly zcela mimo informační zdroje žalobce (ohledně aktivního zapojení společnosti IMH a o vztahu společností IMM a NP), a současně nežádal žádné informace o „převodu práv spojených s technickým zhodnocením nemovitosti“. Stěžovatel v této souvislosti uvedl, že k nastíněným požadavkům městského soudu mohl pouze odkázat na žalobu a své vyjádření ze dne 13. 2. 2015, a to pouze v průběhu jednání dne 18. 2. 2015, které bylo časově omezené na půl hodiny. Zároveň ale zdůraznil, že trvá na tom, že na základě úvah formulovaných v rozhodnutí mohl městský soud dospět nejvýš k závěru o neunesení důkazního břemene (což však stěžovatel rovněž odmítá), s případnými daňovými důsledky pro něj. Městský soud však dle stěžovatele nebyl oprávněn pouze na základě svých úvah popsat konání stěžovatele způsobem navozujícím dojem, že se z jeho strany jednalo o vědomou úmyslnou činnost postižitelnou předpisy trestního práva. Stěžovatel vyjádřil své přesvědčení, že městský soud byl v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu v případě, kdy dojde k závěru o řešení věci v neprospěch stěžovatele, oprávněn nejvýš tuto věc vrátit odvolacímu orgánu k dalšímu řízení.

[19] Stěžovatel se dále vyjádřil k „převodu práv spojených s technickým zhodnocením“ v návaznosti na cessi nájemní smlouvy tak, jak byla vymezena dodatkem č. 8 k nájemní smlouvě, a to za účasti společnosti NP, stěžovatele a pronajímatelů předmětné nemovitosti. Stěžovatel uvedl, že je mu známý obsah § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů, který upravuje právo na odpis hmotného majetku, vyjádřil však své přesvědčení o tom, že uvedené oprávnění nemá pouze ten nájemce, který zhodnocení reálně financoval, ale rovněž ten, na kterého byla příslušná smlouva o nájmu postoupena. Stěžovatel k tomu odkázal na § 524 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném v předmětné době (dále jen „starý občanský zákoník“), dle kterého *„[s] postoupenou pohledávkou přechází i její příslušenství a všechna práva s ní spojená.“* Z toho dle stěžovatele vyplývá, že takto na postupníka přešlo též právo poskytnuté majitelem nemovitosti postupiteli – aktuálně tedy tomu subjektu, na kterého byla nájemní smlouva postoupena, aby pokračoval v odepisování technického zhodnocení, a to v rozsahu, který doposud nebyl odepsán, to vše kontinuálně na zbytek doby dohodnuté s nájemcem originálním. Jakýkoli jiný výklad citovaného ustanovení, zejména výklad aplikovaný žalovaným a

pokračování

převzatý městským soudem, označil stěžovatel za vadný a zakládající nepřípustný zásah do jejich vzájemných vztahů. Stěžovatel vyjádřil své přesvědčení o legitimitě uvedeného uspořádání vztahů účastníků transakce i o ekonomické smysluplnosti těchto vztahů.

[20] Další námitka se týkala tzv. facilitace, nebo též „finančního nárazníku“. Stěžovatel uvedl, že městský soud nevyhodnotil správně podstatu hodnoceného smluvního vztahu ani jeho daňových souvislostí, když své závěry opřel prakticky pouze o konstatování o neunesení důkazního břemene. V návaznosti na nesprávné věcné posouzení pak městský soud dle stěžovatele vyvodil zcela nesprávné právní závěry. Stěžovatel namítl, že ohledně svých předmětných tvrzení již žádné další důkazy předložit nemůže, neboť již všechny relevantní důkazy správci daně předložil.

[21] Stěžovatel vyjádřil, že trvá na tom, že byl oprávněn uzavřít se společností NP příslušné ujednání za smluvní cenu, která byla logicky odvozena od výše závazků společnosti NP a v té době obvyklé úrokové míry. Skutečnost, že obě smluvní strany v předmětné době zastupovala paní Č., označil stěžovatel za zcela bez významu, stejně jako otázku, zda jednala ve prospěch jednoho či druhého účastníka nebo obou.

[22] Následně stěžovatel opět zpochybnil postup městského soudu, když rozsudkem ze dne 29. 10. 2009 nezrušil rozhodnutí prvoinstanční, ale pouze rozhodnutí o odvolání. Tímto postupem došlo dle stěžovatele k zásadnímu zásahu do principů daňového řízení, když mu bylo odňato právo na dvojinstanční proces.

[23] Stěžovatel uzavřel, že stav autorizovaný městským soudem, který potvrdil, že odvolací orgán byl v průběhu odvolacího řízení oprávněn postupy dle § 50 odst. 3 zákona o správě daní dodatečně odůvodnit již vydaný platební výměr, k němuž soud v předcházejícím řízení konstatoval vydání na základě nezákonného procesu, byl postupem zcela formálním. Aplikovaný názor městského soudu o tom, že v odvolacím řízení může odvolací orgán postupem dle § 50 odst. 3 zákona o správě daní odstranit odvoláním napadenou nezákonnost prvoinstančního rozhodnutí, a to jakoukoli, označil stěžovatel za vadný.

[24] Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[25] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 9. 4. 2015 uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry městského soudu, a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[26] Předně je nutno poznamenat, že kasační stížnost je v nyní projednávané věci přípustná s ohledem na § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. pouze v rozsahu, v jakém je namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu; to by neplatilo pouze ohledně právních či skutkových otázek, které nebyly předmětem posuzování Nejvyšším správním soudem v řízení o první kasační stížnosti (tj. v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013 – 23).

[27] V nynější, tj. druhé kasační stížnosti stěžovatel především přípustně namítá, že se Městský soud v Praze neřídil právním názorem Nejvyššího správního soudu při posuzování, zda jím tvrzené platby společnosti NP byly platbami vynaloženými za plnění skutečně mu poskytnuté a mající povahu ekonomické činnosti, konkrétně za služby spočívající v plnění funkce „finančního nárazníku“, jímž měla být společnost NP vůči společnosti IMH.

[28] A tato jeho námitka je důvodná. Nejvyšší správní soud v prvním rozsudku uvedl (zdůraznění přidal nyní Nejvyšší správní soud): *„Na městském soudu 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. Městský soud rovněž posoudí, zda takový vliv mohl mít závěr Nejvyššího správního soudu, že pokud by plnění spočívající v „převodu práv k technickému zhodnocení“ podle smlouvy ze dne 3. 2. 2005 bylo skutečné a spočívalo i v něčem jiném než v „převodu“ nepřevoditelného veřejného subjektivního práva společnosti NP, mohlo by za splnění zákonných podmínek jít o zdanitelné plnění. 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 jimi měla být poskytnuta a měla být relevantní z hlediska DPH, jednalo o plnění skutečná nebo fiktivní. Skutečnost, že plněno bylo mezi společnostmi, které v určitou dobu byly 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 skutečnosti, 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 údajně mu poskytnuté společností NP podle smlouvy ze dne 16. 12. 2004. Je tedy na stěžovateli, aby přesvědčivě doložil ekonomickou smysluplnost uvedených transakcí a to, že jím tvrzená plnění na základě smluv jsou skutečná, a nikoli fiktivní, a rozptýlil obavy, že jediným účelem uvedených transakcí bylo předstírání jiného než skutečného stavu věcí získat neoprávněnou daňovou výhodu. Pokud by dosavadní skutková zjištění nedávala dostatečný podklad městskému soudu k tomu, aby si učinil výše uvedené závěry, bylo by nutné rozhodnutí odvolacího orgánu zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.“*

[29] Městský soud v Praze, jak je patrné z odůvodnění na str. 10 (zhruba uprostřed) jeho rozsudku, svůj závěr o fiktivnosti transakce mezi stěžovatelem a společností NP založil na závěru, že – zjednodušeně řečeno – stěžovatel neměl důvodu společnosti NP nic platit, jestliže sám neměl žádné právní povinnosti vůči společnosti IMH, neboť tyto právní povinnosti měla pouze společnost NP. Městský soud však pominul, že plněním podle právního názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v předchozím rozsudku může být i takové chování společnosti NP, které zajistí, že stěžovatel bude moci nerušeně fakticky užívat a provozovat prostory v domě Na Příkopěch 13/394 a inkasovat z tohoto provozování výnosy. Samotný stěžovatel nemusí k tomu být v přímém právním vztahu s IMH, nýbrž celý faktický a ekonomicky racionální vztah může fungovat za pomoci řetězce vztahů mezi stěžovatelem a NP a NP a IMH. Nejvyšší správní soud k tomu ve svém předchozím rozsudku uvedl (zdůraznění přidal nyní Nejvyšší správní soud):

„Se stěžovatelem je tedy třeba souhlasit v tom, že developerský projekt je komplexním svazkem nejrozličnějších dílčích právních vztahů mezi různými osobami, přičemž vlastníci

pokračování

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.

[30] Z dokazování provedeného v řízení před Městským soudem v Praze vyplynulo, že stěžovatel a NP uzavřeli smlouvu, jejímž obsahem byl závazek společnosti NP být výše popsaným „finančním nárazníkem“ a závazek stěžovatele za to společnosti NP platit ujednané částky. Nevyšlo najevo, že by smlouva nebyla plněna. Na druhé straně však se Městský soud v Praze v důkazní rovině nezabýval – a vzhledem k pravděpodobnému rozsahu dokazování ani zabývat neměl, neboť by to bylo neúčelné a vybočující z mezí zásadně přezkumné role soudu v řízení o žalobě podle § 65 a násl. s. ř. s. – tím, zda cena za plnění spočívající ve fungování jako „finanční nárazník“ a další ujednané podmínky, případně další faktické okolnosti spojené ve vztahem mezi stěžovatelem a společností NP nebyly takové povahy, že se jednalo o právní vztah nějakým způsobem „křivý“ (účelový, umělý, zaměřený výlučně na získání daňové výhody či daňovými důvody podmíněné realokace prostředků apod.). Přesto však Městský soud v Praze, aniž by pro to měl dostatek důvodů, shledal vztah mezi stěžovatelem a společností NP postrádajícím ekonomický smysl. Soud rovněž bez dostatečných skutkových podkladů shledal, že stěžovatel neprokázal smysluplnost smlouvy o „finančním nárazníku“, a tedy poskytnutí

zdanitelného plnění společností NP. Z těchto důvodů pak Městský soud v Praze žalobu zamítl.

[31] Nejvyšší správní soud však v předchozím rozsudku jasně zavázal Městský soud v Praze k tomu, aby, pokud by dosavadní skutková zjištění nedávala dostatečný podklad k závěru o daňově relevantních okolnostech výše uvedené transakce, rozhodnutí odvolacího orgánu zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Jestliže tak Městský soud v Praze neučinil, zatížil své rozhodnutí vadou řízení spočívající v nedodržení závazného právního názoru vysloveného ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu. Z uvedeného důvodu nezbylo než rozsudek městského soudu zrušit. Vzhledem k tomu, že podle závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu měl již Městský soud v Praze za daných podmínek (tj. za situace, kdy skutková zjištění opatřená správcí daně nedávala dostatečný podklad k posouzení věci stěžovatele) zrušit rozhodnutí žalovaného a vrátit mu věc k dalšímu řízení, učinil tak podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. sám Nejvyšší správní soud.

[32] K dalším stížním bodům za této situace postačí jen stručné odůvodnění.

[33] Nejvyšší správní soud již v prvním rozsudku vyslovil jasný a zřetelný právní názor, že veřejné subjektivní právo na provádění daňových odpisů nelze „převádět“ mezi nájemcem, který technické zhodnocení provedl (tj. jenž byl nájemcem v době, kdy byla z podnětu nájemce a na jeho účet provedena vylepšení pronajímané budovy, která mají daňověprávní povahu technického zhodnocení, ať již je provedl fyzicky nájemce sám anebo si na provedení zjednal jiného), a dalším nájemcem, který se jím stal poté, co byla vylepšení provedena. Tímto právním názorem je v kasační rovině nyní vázán i samotný Nejvyšší správní soud. Jak vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS, *„zruší-li Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti rozhodnutí krajského soudu, je vysloveným právním názorem vázán nejen krajský soud, ale také Nejvyšší správní soud sám, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu. Změny původně vysloveného právního názoru se senát, který o nové kasační stížnosti rozhoduje, nemůže domoci ani předložením věci rozšířenému senátu postupem podle § 17 s. ř. s.“*

[34] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že právní názor jím vyslovený je částí daňové praxe hájen jako správný, částí praxe naopak kritizován. Ti, kdo uvedenému názoru přitakávají, jej považují za odpovídající dikci příslušných zákonných ustanovení a zásadě, že uplatňování daňových odpisů jinou osobou než vlastníkem odepisovaného majetku má být úzkou výjimkou z pravidla. Kritici naopak mají za to, že vyloučení možnosti, aby odpisy po nájemci, který technické zhodnocení provedl, mohl provádět i ten, kdo se stal jeho nástupcem na základě cese nájemní smlouvy, odporuje ekonomické realitě (nájemní smlouvy se běžně cedují) i rozumnému uspořádání právních vztahů. Nelze proto vyloučit, že může dojít k posunům v náhledu na uvedenou právní otázku, nicméně v dané konkrétní věci v nyní vydaném rozsudku se jí nelze dále zabývat. I za nynější situace však lze najít spravedlivé a ekonomicky adekvátní řešení. Případná plnění mezi původním a novým nájemcem související se soukromoprávním ujednáním o převodu práv povinností z nájemní smlouvy totiž zpravidla budou mít povahu daňově uznatelných výdajů ve smyslu generální klauzule v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

pokračování

[35] V tomto světle je třeba promyslet i smlouvu ze dne 3. 2. 2005, kterou měla být převedena „práva k technickému zhodnocení“. Taková práva, jak již Nejvyšší správní soud vyslovil ve svém prvním rozsudku, převedena být nemohla, neboť šlo o nepřevoditelná veřejná subjektivní práva. Nicméně stejně tak je z uvedeného právního názoru patrné, že technické zhodnocení, s jehož odepisováním započala společnost NP jako původní nájemce, musí být možno „doodepsat“ (a to vlastníkem nemovitostí, jejíž součástí či příslušenstvím takové technické zhodnocení je) a že vlastník nemovitosti, původní nájemce a nový nájemce si mohou developerský projekt (nikoli ve smyslu vlastnicko-právním, nýbrž jako funkční ekonomickou jednotku) „prodávat“, tedy se nejrozličnějšími smlouvami a ujednáními dohodnout na tom, že projekt bude namísto jednoho zcela či zčásti provozovat druhý či třetí a že takový „převod“ bude provázen vyplacením nejrozličnějších finančních částek tomu či onomu z aktérů. Pokud taková ujednání mezi aktéry nepostrádají ekonomickou racionalitu, zásadně jim nelze bránit a je třeba je i uznávat jako náklady ve smyslu § 24 odst. zákona o daních z příjmů.

[36] Námitka stěžovatele, že – v kostce řečeno – není možné, aby rozsáhlé doplňování skutkových zjištění a komplexní nápravu vad prvoinstančního řízení prováděl v daňovém řízení odvolací orgán, neboť by to odporovalo zásadě dvojinstančnosti, není důvodná. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je daňové řízení „jednocestné“ v tom smyslu, že odvolací orgán má a musí, byť třeba za pomoci správce daně první instance, napravit veškeré případné vady řízení prvoinstančního a má pravomoc řízení jakkoli doplňovat (viz zejména část IV. I. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, č. 1865/2009 Sb. NSS).

IV. Závěr a náklady řízení

[37] Nejvyšší správní soud vyhodnotil kasační stížnost stěžovatele jako důvodnou. Proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek městského soudu zrušil. S ohledem na důvody zrušení rozsudku přistoupil podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. také ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 4 s. ř. s. pak vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[38] Ve věci rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

[39] V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[40] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatel měl v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i řízení o kasační stížnosti stěžovatele.

[41] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského soudu a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[42] S ohledem na to, že stěžovatel nyní ve věci podal opakovanou kasační stížnost (kasační stížnost ze dne 5. 3. 2015, dále jen „opakovaná kasační stížnost“), které bylo vyhověno, a tímto nynějším rozsudkem byl zrušen rozsudek městského soudu ze dne 18. 2. 2015, neboť se v něm městský soud neřídil závazným právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014 v řízení o první kasační stížnosti ze dne 2. 4. 2013, kterým byl zrušen rozsudek městského soudu ze dne 14. 3. 2013 o žalobě ze dne 5. 8. 2010, rozhodne nyní Nejvyšší správní soud o všech nákladech řízení před Nejvyšším správním soudem (tj. o nákladech v řízení o opakované kasační stížnosti i v řízení o první kasační stížnosti) a zároveň rozhodne o všech nákladech řízení před městským soudem o žalobě ze dne 5. 8. 2010.

[43] Náklady řízení o žalobě sestávají ze zaplaceného soudního poplatku za podání žaloby ve výši 2000 Kč dle položky sazebníku 14a odst. 2 písm. a) zákona o soudních poplatcích, ve znění účinném do 31. 12. 2010 a odměny za právní zastoupení za 3 úkony právní služby podle § 1 odst. 1 a § 11 odst. 1 písm. d) a g) vyhlášky č. 177/1966 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném v době provedení úkonů (dále jen „advokátní tarif“). Těmito úkony byly písemné podání – žaloba ze dne 5. 8. 2010, za které dle advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2010 přísluší částka 2100 Kč (§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 bod 5.], písemné podání – vyjádření ve věci ze dne 13. 2. 2015, v němž byla popsána ekonomická smysluplnost dohody mezi žalobcem a NP, a účast na jednání soudu dne 18. 2. 2015, za které dle advokátního tarifu, ve znění nyní účinném, náleží částka 2 x 3100 Kč (§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5.]. Odměna za tyto úkony tak činí 8300 Kč, které se dále navyšují o náhradu hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Protože je advokát stěžovatele plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna o částku odpovídající této dani, kterou je povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), tj. o 1932 Kč (tj. 21 % z 9200 Kč). Náhrada nákladů za řízení o žalobě tedy činí celkem 11 132 Kč + 2000 Kč, tj. 13 132 Kč.

[44] Náklady řízení před Nejvyšším správním soudem sestávají ze zaplaceného soudního poplatku za podání kasační stížnosti ve výši 1 x 5000 Kč dle položky sazebníku 19 zákona o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, a odměny za 2 úkony právní služby ve výši 2 x 3100 Kč (písemné podání ve věci samé – kasační stížnosti ze dne 2. 4. 2013 a ze dne 5. 3. 2015) podle § 1 odst. 1, § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5 a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Odměna za tyto úkony činí 6200 Kč, přičemž se dále navyšuje o náhradu hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Protože je advokát stěžovatele plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna o částku odpovídající této dani, kterou je povinen odvést podle zákona o dani z přidané hodnoty, tj.

pokračování

o 1428 Kč (tj. 21 % z 6800 Kč). Náhrada nákladů za řízení o kasačních stížnostech tedy činí celkem 8228 Kč + 5000 Kč, tj. 13 228 Kč.

[45] V řízení o druhé (nynější) kasační stížnosti stěžovatel zaplatil soudní poplatek ve výši 5000 Kč za tuto kasační stížnost. „Účastník řízení podávající ve své věci opakovaně kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu vydanému poté, kdy bylo předcházející rozhodnutí ke kasační stížnosti téhož účastníka Nejvyšším správním soudem zrušeno, již není povinen soudní poplatek za tuto další kasační stížnost platit, pokud ve věci již jednou tento poplatek zaplatil (§ 6a odst. 5 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích)“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 10 Afs 186/2014 - 60, č. 3396/2016 Sb. NSS). Proto Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 10 odst. 1 věty první zákona o soudních poplatcích o vrácení takto zaplaceného soudního poplatku stěžovateli.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. ledna 2017

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu