



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Michala Bobka v právní věci žalobce: **GASPRA SPV, a. s.**, se sídlem Křížová 96/18, Brno, zastoupen Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Kounicova 685/20, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2022, č. j. 30351/22/5200-11434-713159, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 1. 2024, č. j. 30 Af 48/2022 - 83,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015, na jejímž základě dospěl k závěru, že žalobce neprokázal věcnou a časovou souvislost mezi výnosy z prodeje nemovitých věcí v roce 2015 a náklady na nerealizovaný investiční projekt plánovaný na těchto nemovitostech vynaloženými v letech 2005 až 2009. Žalobce tedy podle správce daně neprokázal daňovou uznatelnost zůstatkové ceny prodaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v celkové výši 374 mil. Kč. Správce daně proto žalobci snížil jím vykázanou daňovou ztrátu a platebním výměrem ze dne 27. 6. 2019

mu vyměřil daň vyšší o 15 556 250 Kč. Žalobce podal proti platebnímu výměru odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou, kterou krajský soud neshledal důvodnou a zamítl ji.

[3] Krajský soud nejprve shrnul skutková zjištění podstatná pro posouzení věci (tato skutková zjištění mají oporu ve spisovém materiálu daňových orgánů, jak NSS ověřil, a rovněž z nich bude vycházet). Žalobce v letech 2005-2008 nakoupil pozemky a stavby (umístěné v jedné lokalitě, vzájemně sousedící) celkem za 98 348 000 Kč; finanční prostředky na jejich nákup a další projekt si povětšinou půjčil od různých subjektů. Žalobce měl v úmyslu na pozemcích realizovat investiční projekt s názvem „Old City Center“ (dále jen „OCC“). V letech 2005-2009 účtoval o různých položkách souvisejících s projektem, jako byly kupní ceny nemovitostí, právní služby, úroky z půjček na různá stavební plnění. Dne 21. 12. 2009 uzavřel žalobce se společností IMAG Architekt, s. r. o. (dále jen „IMAG Architekt“) smlouvu o dílo 365/GP/09, dle níž měla IMAG Architekt připravit architektonickou studii a dokumentaci k územnímu řízení na projekt OCC. Dodatkem č. 2 ze dne 15. 4. 2010 žalobce postoupil práva ze smlouvy se společností IMAG Architekt společnosti Politzerung TRADE SPV, a. s. (dále též „Poltzerung“). Společnost Politzerung pak pokračovala v uskutečňování projektu pod názvem Centrum Brno, Veletržní 1. Dne 16. 4. 2010 spolu žalobce a společnost Politzerung uzavřeli smlouvu o převzetí dokončeného díla, podle níž měl žalobce od společnosti Politzerung zase odkoupit zpět hotovou architektonickou studii a dokumentaci k územnímu řízení za cenu přesahující 32 800 000 Kč (smlouvu o převzetí dokončeného díla podepsala za obě společnosti tatáž osoba – Ing. Roman Grolich) poté, co stavební úřad vydá územní rozhodnutí. K naplnění tohoto zpětného odkupu ale patrně došlo až v roce 2016 (přestože územní rozhodnutí bylo vydáno dne 10. 2. 2012), a to v souvislosti s převodem všech nemovitých věcí a s nimi souvisejících práv na společnost Mendel Plaza, a. s. (dále jen „Mendel Plaza“). Do té doby si žalobce uvedené nemovitosti ponechal ve svém vlastnictví a některé z nich pronajímal.

[4] Krajský soud ze správního spisu zjistil, že žalobce od roku 2010 na projektu OCC nijak nepracoval a na účtu 042 (pořízení dlouhodobého hmotného majetku do okamžiku uvedení technického zhodnocení do užívání) nebyly od roku 2010 evidovány prakticky žádné položky, které by svědčily o uskutečnění investičního záměru. Na účtu 042 aktivita v roce 2010 slábala, jelikož žalobce účtoval už jen o sankčních úrocích za dříve uzavřené půjčky. V letech 2011 a 2012 žalobce neúčtoval na účtu 042 nic. Roky 2013 a 2014 pak obsahují po jedné položce. Jde o úhradu odměny společnosti GHR Conzult (2013) a sankční úroky za úvěr od České spořitelny (2014). V roce 2015 žalobce opět neúčtoval o žádné položce.

[5] Žalobce ve svém daňovém přiznání za rok 2015 uvedl, že nemovité věci nabyté v letech 2005 až 2008 prodal společnosti Mendel Plaza za 181 mil. Kč. Proti tomu uplatnil náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (na účtech 541 900 a 541 000) související s prodanými nemovitostmi. Měly formu zůstatkové ceny prodaného hmotného a nehmotného majetku ve výši 473 281 543,47 Kč. Žalobce tak vytvořil značnou daňovou ztrátu. Krajský soud vyjmenoval, jaké náklady žalobce zahrnul do nákladů, konkrétně se jednalo o náklady na nákup pozemků a nemovitostí, na úroky ze smluv o půjčkách, na náhrady související s úvěrem od České spořitelny, a. s. ze dne 18. 6. 2007 (jednalo

pokračování

se o největší částku v uplatněných nákladech, téměř 280 mil. Kč), na právní služby v letech 2007 a 2008, na bourací, demoliční a obdobné práce a uložení odpadu (související s projektem výstavby) v letech 2006 až 2009, na notářské zápisy, na získání peněžních prostředků, znalecké a jiné posudky projektové a obdobné dokumentace v letech 2006 až 2009, na pronájem dvora Karla Němce v roce 2007 a na pronájem penzionu v roce 2008.

[6] Většinu uplatněných nákladů správce daně žalobci neuznal. Jako daňově účinný výdaj uznal pouze částku ve výši 98 581 776 Kč zahrnující kupní cenu všech nemovitostí, úroky uhrazené K. M. za půjčku na nákup nemovitosti, a administrativní poplatky společnosti IPB Invest, s. r. o. za půjčku poskytnou žalobci v roce 2005. Zbývající část zůstatkové ceny dosahující téměř 375 mil. nebylo možno podle správce daně uznat jako daňově uznatelný náklad ve zdaňovacím období roku 2015.

[7] Krajský soud dále popsal časové rozvržení celé transakce mezi žalobcem a Mendel Plaza, což bylo podstatné pro posouzení jak věcné souvislosti nákladů a výnosů, tak i dodržení časové souvislosti (akruální princip). Celý obchodní případ započal tím, že dne 14. 12. 2015 spolu obě uvedené společnosti uzavřely rámcovou smlouvu o převodu nemovitých věcí. Z ní vyplývá, že se smluvní strany dohodly na převodu nemovitostí, které žalobce v letech 2005-2008 nakoupil a na nichž plánoval projekt OCC. To vše za cenu 181 mil. Kč (bod 4.1 rámcové smlouvy). Uzavřením rámcové smlouvy však k převodu vlastnického práva ještě nedošlo; strany měly následně uzavírat dílčí smlouvy, které upraví jednotlivá plnění. První z nich byla smlouva o převodu nemovitých věcí uzavřená téhož dne jako smlouva rámcová, tedy 14. 12. 2015. Pak následovaly další smlouvy – postupní smlouvy označené I-1 a I-2, smlouva o započtení, smlouva o převodu práv k projektovým rozhodnutím a licenční smlouva.

[8] Z rámcové smlouvy jednoznačně vyplývá, že žalobce byl v době jejího uzavření oprávněn okamžitě převést na nabyvatele pouze nemovitosti. Práva k vydaným územním rozhodnutím svědčila v době uzavření rámcové smlouvy společnosti Politzerung. Rámcová smlouva proto počítala s tím, že tato práva nejprve koupí žalobce [čl. 4.5 písm. b) bod III] a následně je převede na společnost Mendel Plaza. Na základě dohody o převodu práv ze dne 22. 1. 2016 převedla společnost Politzerung za úplatu na žalobce jednak práva k dokumentaci použité pro vydání územního rozhodnutí pro stavbu investičního záměru, a dále též práva a povinnosti vyplývající z územního rozhodnutí a ohlášení stavebního záměru. Uzavření těchto smluv rámcová smlouva upravuje jako nutnou podmínku k zaplacení druhé splátky kupní ceny [viz čl. 4.5 písm. b) rámcové smlouvy]. V době uzavření rámcové smlouvy nevlastnil žalobce ani licenci k využití projektové dokumentace. Práva k ní měla společnost IMAG Architekt. Podle rámcové smlouvy [čl. 5.3 a 5.4] měl žalobce zajistit, že IMAG Architekt převede tato práva přímo na Mendel Plaza v termínu do 30. 6. 2016. Žalobce měl v této transakci pouze roli zprostředkovatele, za což měl obdržet odměnu 5 mil. Kč.

[9] K předání věcí podle rámcové smlouvy docházelo v různých časových okamžicích. Nemovitosti předal žalobce kupujícímu Mendel Plaza podle předávacího protokolu už 30. 12. 2015, tedy ještě v řešeném zdaňovacím období. Ovšem podle předávacího protokolu ze dne 13. 10. 2016 mělo až k tomuto datu dojít k předání dokumentů vztahujících se k investičnímu záměru (např. služby realizované externími dodavateli na převáděných

nemovitostech v období prosinec 2009–březen 2013). K převodu práv a povinností z územních rozhodnutí a práv k projektové dokumentaci došlo také až v roce 2016.

[10] Z uvedených skutkových zjištění učinil krajský soud následující závěry.

[11] Shodně s daňovými orgány konstatoval, že žalobce si nemohl ve zdaňovacím období roku 2015 do nákladů (daňově účinných výdajů) vynaložených na prodané nemovité věci začlenit různé náklady z let 2005 až 2009, tedy z doby, kdy na těchto nemovitostech zamýšlel uskutečnit projekt OCC. Nebyla zde totiž naplněna podmínka věcné a zejména časové souvislosti nákladů a výnosů.

[12] Ačkoliv se žalobní argumentace stěžovatele týkala zejména „jednoty projektu“, tj. toho, že jím uskutečňovaný investiční záměr ve letech 2005 – 2009 a projekt, jenž realizovala společnost Mendel Plaza po nákupu nemovitostí, je jeden a týž projekt, pointa příběhu je dle krajského soudu jinde. Důvod, proč správce daně nakonec vyškrtl z daňově účinných nákladů částku přesahující 374 mil. Kč, totiž spočívá zejména v nenaplnění časové souvislosti uplatněných nákladů s výnosy dosaženými v roce 2015. Podstatné bylo, že žalobce prodal v roce 2015 pouze nemovitosti, nikoliv investiční projekt jako celek. K prodeji práv k projektu a k vydaným územním rozhodnutím došlo až v následujícím zdaňovacím období. Krajský soud vysvětlil, že vlastně nezáleží na tom, zda šlo v dané věci o dva různé projekty, nebo o projekt jediný, jenž pouze v průběhu času změnil název. Ani v jednom případě totiž není dána časová souvislost vynaložených nákladů se zdaňovacím obdobím roku 2015. Pokud žalobce původní projekt OCC ukončil v roce 2010 („převedel“ jej na společnost Politzerung), pak si v této době měl uplatnit v daňovém přiznání náklady vynaložené na jeho realizaci. Jestliže naopak žalobce v projektu pokračoval pod novým názvem prostřednictvím společnosti Politzerung a následně ho prodal společnosti Mendel Plaza, měl náklady na přípravu svého záměru daňově uplatnit až v okamžiku, kdy na svého smluvního partnera úplatně převedel práva s tímto projektem spojená (práva k projektu a práva vyplývající z úředních rozhodnutí), tj. v roce 2016.

[13] Dále se krajský soud zabýval námitkou brojící proti nevyslechnutí navržených svědků v daňovém řízení, konkrétně se jednalo o tři osoby: Ing. arch. G. (ke shodě investičních záměrů), Ing. Romana Groliga (ke skutečné povaze jednání mezi žalobcem a společností Politzerung) a Ing. Jirího Pecha (k povaze právního jednání mezi žalobcem a Mendel Plaza). Výslechy Ing. arch. G. a Ing. Pechy považoval soud s ohledem na skutečnosti, o nichž měli vypovídat, za nadbytečné. Výslech Ing. Groliga, který byl předsedou představenstva žalobce a v rozhodné době rovněž společností Politzerung, by podle soudu mohl být přínosnější, žalovaný však správně uzavřel, že vztah mezi žalobcem a společností Politzerung, o němž měl navržený svědek vypovídat, dokládají uzavřené smlouvy předložené žalobcem. Výslechem by těžko mohl žalobce prokázat, že k předání dokumentace od Politzerung společnosti Mendel Plaza ve skutečnosti došlo už v roce 2015, pokud všechny listiny včetně předávacího protokolu ukazují shodně na rok 2016.

II. Důvody kasační stížnosti

[14] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního,

pokračování

dále jen „s. ř. s.“). Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[15] Nejprve stěžovatel vysvětlil celý kontext případu. Shrnul, že v roce 2015 prodal pozemky a stavby za cenu 181 mil. Kč; tyto nemovitosti nabyt v letech 2005 až 2008 za cenu 98 348 000 Kč. Ve zdaňovacím období roku 2015 si stěžovatel oproti příjmům dosaženým z prodeje nemovitostí uplatnil náklady v celkové výši 473 281 543,47 Kč, a vytvořil tak značnou daňovou ztrátu. Zásadní správcem daně neuznanou položkou nákladů je náklad ve výši 278 683 258,09 Kč vynaložený na náhrady související s úvěrem u České spořitelny, a. s. vyplývajícím ze smlouvy o úvěru ze dne 18. 6. 2007 č. 1443/07/LCD. Z toho podstatnou část tvoří sankční úroky v celkové výši 211 802 749,83 Kč. Stěžovatel zdůraznil, že tento úvěr byl použit k refinancování závazků, které měl stěžovatel vůči dalším subjektům, od nichž si původně půjčil prostředky na koupi předmětných nemovitostí. Žalovaný však nikterak nevysvětlil, proč by měl náklad na tyto úroky souviset výhradně se zamýšleným „projektem“, a zároveň ani v nejmenším neměl souviset s financováním pořízení samotných nemovitostí. Z obsahu úvěrové smlouvy totiž vyplývá pravý opak – úvěr byl určen k financování závazků stěžovatele vyplývajících z koupě předmětných nemovitostí v letech 2005 až 2008.

[16] Stěžovatel je přesvědčen, že v důsledku neuznání nákladů představujících úroky vůči České spořitelně mu daňové orgány vyměřily daň, která má pro něj rdousící efekt. Taková daň je přitom protiústavní (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 53). Jejím vyměřením bylo zasaženo do ústavně zaručeného práva stěžovatele na pokojné užívání majetku.

[17] Své kasační námítky směřující proti meritornímu posouzení věci rozdělil stěžovatel do dvou skupin. První se týká jednoty projektu, resp. argumentu, že po celou dobu šlo o jeden a ten samý projekt. Druhá skupina námitek směřuje proti posouzení časové souvislosti nákladů a výnosů.

[18] V rámci první skupiny námitek stěžovatel uvedl, že původní projekt se měl jmenovat OCC. V době, kdy se již vyřizování územního rozhodnutí k tomuto projektu věnovala společnost Politzerung, figuruje tento záměr pod názvem „Centrum Brno, Veletržní 1“. Změna názvu však nemůže mít jakýkoliv vliv na daňové povinnosti stěžovatele. Jedná se o autonomní sféru jednotlivce; úvahy správce daně tuto sféru nerespektují a jsou nepatřičné. Ke změně názvu došlo po konzultaci s marketingovými odborníky z objektivních důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti vysvětlil. Již v žalobě stěžovatel uvedl, že při realizaci stavebního projektu běžně dochází k situaci, kdy v postavení stavebníka, developera, investora a vlastníka jsou zcela odlišné subjekty. Krajský soud však na žalobní argumentaci ve prospěch jednoty projektu reagoval konstatováním, že „pointa celého příběhu leží jinde“ a dále se věnuje jen časové souvislosti. V tomto ohledu je rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[19] K jednotě projektu se sice soud vyjádřil ještě v bodech [52] až [57] napadeného rozsudku, ovšem jeho argumentace je dle stěžovatele spíše laickou polemikou než vypořádáním žalobních námitek. Pokud soud připustil své pochybnosti o tvrzení stěžovatele, že byl hlavním realizátorem projektu kontinuálně až do roku 2015, pak měl

shledat důvodnou žalobní námitku směřující proti tomu, že žalovaný neprovedl navrhované výslechy svědků Ing. arch. M. G. a Ing. J. P. a Ing. R. G., kteří měli vypovídat k jednotě projektů.

[20] Za neudržitelné považuje stěžovatel další úvahy krajského soudu uvedené v bodech [53] [54] a [57] napadeného rozsudku. Zejména jde o úvahu soudu, že se stěžovatel fakticky již v roce 2010 projektu zbavil jeho prodejem společnosti Politzerung, a tedy ho již od tohoto roku neměl pod kontrolou. Stěžovatel zdůraznil, že hlavní roli vždy hraje vlastník nemovitostí, na nichž má být projekt uskutečněn. Tím byl po celou dobu stěžovatel. Společnost Politzerung sice činila kroky vedoucí k dokončení územních rozhodnutí a projektové dokumentace, avšak nebyla vůbec vlastníkem předmětných nemovitostí a ani se jejich vlastníkem nikdy neměla stát. Ústřední roli i po převodu projektu tedy zastával stěžovatel jako vlastník nemovitostí. Podle smlouvy o převzetí dokončeného díla ze dne 16. 4. 2010 měl od společnosti Politzerung odkoupit projektovou dokumentaci na stavbu zpět poté, co stavební úřad vydá stavební povolení (jakým způsobem byla tato smlouva o převzetí dokončeného díla nakonec uskutečněna, nemůže mít žádný zpětný vliv na stav, který byl v roce 2010 navozen). Krajský soud proto nemá pravdu v tom, že by se stěžovatel na projektu nijak neangažoval.

[21] Krajský soud neoprávněně vnesl do věci zcela novou „laickou“ otázku, proč by měla být společnost Politzerung ekonomicky silnějším hráčem a co vlastně projektu přinesla. Stěžovatel k tomu uvedl, že společnost Politzerung nebyla doposud úvěrově angažovaná, a v tomto ohledu se jednalo o ekonomicky silnějšího hráče. Naopak stěžovatel již dosáhl takového stadia zadluženosti u banky, že už sám svým jménem nemohl dosáhnout na další financování, a dokonce sama banka vznik této společnosti iniciovala.

[22] V rámci druhého okruhu kasačních námitek týkajících se časové souvislosti vynaložených nákladů s daňovým obdobím roku 2015 stěžovatel namítl, že nemůže obstát závěr krajského soudu, podle něhož měl stěžovatel v případě jednoty projektu uplatnit náklady na tento projekt až v okamžiku, kdy na společnost Mendel Plaza úplatně převedl práva k tomuto projektu, tj. v roce 2016. Stěžovateli není zřejmé, proč by měly být úroky z úvěru u České spořitelny poskytnutého na (re)financování pořízení předmětných nemovitostí oprávněným nákladem v roce 2016, když právě tyto nemovitosti byly převedeny na kupujícího, společnost Mendel Plaza s účinky vkladu vlastnického práva k 14. 12. 2015. Zároveň stěžovatel trvá na tom, že převod celého projektu byl uskutečněn ještě v roce 2015. Stěžovatel totiž ve skutečnosti postupoval v souladu s Rámcovou smlouvou o převodu nemovitostí ze dne 14. 12. 2015 mezi stěžovatelem jako prodávajícím a společností Mendel Plaza jako kupujícím, a v době předání nemovitých věcí byl skutečným vlastníkem jak pozemků, tak i celkového stavebního projektu.

[23] K prokázání skutečného jednání mezi stěžovatelkou a společností Politzerung navrhoval stěžovatel již v řízení před žalovaným výslech svědka Romana Groliga a k prokázání předmětu prodeje uskutečněného v roce 2015 mezi žalobcem a společností Mendel Plaza provedení svědecké výpovědi Jiřího Pechy, který byl v době prodeje jednatelem společnosti Mendel Plaza. Krajský soud však považoval celou věc za zjevnou již z uzavřených smluv. Nezabýval se celou transakcí vyplývající z rámcové smlouvy ze dne 14. 12. 2015. Soud na jedné straně na řadě míst rozsudku pokládá nové otázky (srov. bod 59.

pokračování

„krajskému soudu uniká proč ...“, bod 54. „není jasné proč...“), na straně druhé zároveň aprobejuje neprovedení důkazních návrhů výsledkem právě těch osob, které se nejlépe mohly k celé věci vyjádřit. Stěžovateli bylo znemožněno svá tvrzení prokázat výsledkem navrhovaných svědků, čímž bylo zasaženo do jeho práva na spravedlivý proces.

III. Vyjádření žalovaného

[24] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti. V souvislosti s tvrzeným rdousícím efektem, který stěžovateli navozuje vyměřená daň, žalovaný s odkazem na dispoziční zásadu uvedl, že stěžovatel dopady tohoto efektu nijak nekonkretizoval. Daňové orgány nejsou povinny zkoumat, zda stanovená daň může u daňového subjektu vyvolat rdousící efekt. Žalovaný nepovažuje za přínosné vést polemiku s kasačními námitkami týkajícími se jednoty projektu, neboť již krajský soud správně vysvětlil, že „pointa celého příběhu leží jinde“. Narušení akruálního principu shledává žalovaný, stejně jako krajský soud, jen v tom, že stěžovatel prodal v roce 2015 „jen“ nemovitosti. Práva k územním rozhodnutím a projektové dokumentaci v roce 2015 nevlastnil, tudíž je ani v tomto roce nemohl prodal, a náklady na jejich získání se zdaňovacím obdobím roku 2015 nesouvisí. K prodeji práv k projektu a k vydaným rozhodnutím došlo až v následujícím zdaňovacím období. Věcná, a především časová souvislost nákladů s příslušným zdaňovacím obdobím byla „významně zpřetrhána“ – byť stěžovatel stále vlastnil pozemky, nestaví ho to do hlavní role a nepotvrzuje, že by měl mít projekt stále ve svých rukou.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[26] Kasační stížnost **není** důvodná.

[27] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, ke které je případně povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je založeno na dostatku relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Podle kasačního soudu je z odůvodnění napadeného rozsudku jednoznačně seznatelné, proč krajský soud považoval žalobní námitky za nedůvodné a jaké úvahy ho vedly k zamítnutí žaloby. Rozsudek krajského soudu tedy splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Nejvyšší správní soud se neztotožnil s námitkou stěžovatele, že by nepřezkoumatelnost spočívala v tom, že se krajský soud podrobně nezabýval žalobní argumentací týkající se „jednoty projektu“. Z rozsudku je totiž zřejmé, že pro posouzení věci nebyla podstatná skutečnost, zda investiční záměr uskutečňovaný stěžovatelem v letech 2005 až 2009 a projekt, jenž realizovala později společnost Politzerung, představuje jeden a tentýž projekt. Krajský soud srozumitelně vysvětlil, proč dle jeho

přesvědčení „pointa celého příběhu leží jinde“. Toto posouzení uvedené žalobní námitky považuje Nejvyšší správní soud rovněž za věcně správné.

[28] Stěžovatel na úvod své kasační stížnosti namítl, že žalovaný nikterak nevysvětlil, proč by měl náklad na sankční úroky (tj. náklad, který tvoří významnou část daňovými orgány neuznaných nákladů jako daňově účinných) plynoucí z úvěru od České spořitelny souviset pouze se zamýšlenou investicí (projektem) a nikoliv s financováním samotných nemovitostí. K této kasační námitce Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel ji uvedl poprvé až v kasační stížnosti, resp. ji neuplatnil v řízení před krajským soudem (a ani v odvolání proti rozhodnutí správce daně), ač tak učinit mohl. Kasačnímu soudu tak nyní nezbývá než tuto námitku odmítnout jako nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Pro úplnost však odkazuje na zprávu o daňové kontrole, ve které se správce daně podrobně zabýval oprávněností zahrnutí položek účtovaných na účtu 042 do daňově účinných nákladů a vysvětlil, jaké náklady související s pořízením nemovitostí nakoupených stěžovatelem v letech 2005 až 2008 vstupují do jejich ocenění, a je možné je uplatnit jako daňově účinné (viz str. 9 – 10 zprávy o daňové kontrole).

[29] Dále stěžovatel, rovněž poprvé až v kasační stížnosti, namítl, že vyměřená daň je protiústavní a má pro něj rdousící efekt. V této souvislosti Nejvyšší správní soud přisvědčuje žalovanému, že daňové orgány, a případně ani krajský soud, nemají povinnost zkoumat případný rdousící efekt stanovené daňové povinnosti. Rozhodně to nemůže být důvod pro přehodnocení, jaké náklady lze při stanovení daně z příjmů uznat jako daňově účinné a jaké nikoliv, jak patrně naznačuje stěžovatel. Takový postup by byl zcela v rozporu s cílem správy daní, kterým je podle § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Daňový subjekt může případný rdousící účinek uložené daňové povinnosti namítat v souvislosti s návrhem na přiznání odkladného účinku žalobě, resp. kasační stížnosti, směřující proti rozhodnutí daňových orgánů ve věci vyměření (doměření) daně, a případně tak dosáhnout odložení povinnosti uhradit daň do rozhodnutí soudů v dané věci. To také stěžovatel učinil, ovšem nebyl úspěšný. K zohlednění případného rdousícího efektu stanovené daně slouží rovněž některé instituty upravené v daňovém řádu, jako je posečkání úhrady daně či rozložení její úhrady v čase. Stěžovatelem odkazovaný náleží Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, v němž se jednalo o posouzení ústavnosti daně z převodu nemovitostí, není na posuzovanou věc přílehlavý. Ústavní soud sice v bodě 53 tohoto nálezu (na který stěžovatel odkazuje) mimo jiné potvrdil, že hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivcem vůči státu nemůže nabýt „škrťícího rdousícího“ působení, toto se však vztahuje primárně k zákonem stanovenému zdanění, které by svou nepřiměřenou výší mohlo vést až k protiústavnímu omezení vlastnického práva. V posuzované věci se však jedná o daň z příjmů právnických osob, jejíž výše se odvíjí od činnosti daňového subjektu. Tato kasační argumentace tedy není důvodná.

[30] Při posouzení stěžovatelových námitek týkajících se „jednoty projektu“ a časové souvislosti vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkových zjištění shrnutých v napadeném rozsudku krajského soudu, které rekapituloval v bodech [3] až [9] výše, a rovněž je ověřil ze správního spisu. V souvislosti s vypořádáním těchto námitek je již nebude tedy znovu opakovat.

pokračování

[31] Nejvyšší správní soud nejprve považuje za vhodné zdůraznit, že podle § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je základem daně rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Podle § 23 odst. 10 téhož zákona se při zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Předmětem sporu v posuzované věci je otázka, zda stěžovatel mohl do zůstatkové ceny prodaných nemovitostí, kterou si uplatnil jako daňově účinný náklad ve zdaňovacím období roku 2015, zahrnout rovněž náklady vynaložené na investiční projekt, zamýšlený stěžovatelem na těchto nemovitostech. Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu a daňových orgánů, že nikoliv.

[32] Stěžovatel v kasační stížnosti, obdobně jako v žalobě, předkládá argumentaci ve prospěch svého tvrzení, že jím uskutečňovaný investiční záměr v letech 2005 až 2009 a projekt, jenž poté uskutečňovala společnost Politzerung, představuje jeden a tentýž projekt. Nejvyšší správní soud se však zcela ztotožňuje se závěrem žalovaného a krajského soudu, že tato otázka nebyla pro posouzení věci ve skutečnosti rozhodná. Již žalovaný v napadeném rozhodnutí stěžovateli srozumitelně vysvětlil, že podstata věci spočívá v tom, co bylo předmětem prodeje ve zdaňovacím období roku 2015 (a tedy jaké náklady si mohl stěžovatel uplatnit jako daňově účinné), nikoliv v tom, kolik investičních záměrů mělo být uskutečněno. Ze spisové dokumentace přitom vyplynulo, že koncem roku 2015 stěžovatel prodal společnosti Mendel Plaza pouze pozemky a stavby. Nemohlo přitom dojít i k prodeji nedokončené investice, neboť stěžovatel v této době nedisponoval projektovou dokumentací ani jinými dokumenty souvisejícími s investičním záměrem, a nemohl je tak ani na nikoho převést. Stěžovatel si proto mohl ve zdaňovacím období roku 2015 uplatnit jako daňově účinné výdaje toliko náklady související s pořízením prodaných pozemků a staveb, nikoliv rovněž se zamýšleným investičním projektem. Ty totiž s příslušným zdaňovacím obdobím nesouvisely, a nebyla by tak naplněna podmínka časové souvislosti daňově účinných nákladů a výnosů (akruální princip). Proto je nyní nadbytečné, aby se kasační soud podrobněji zabýval otázkou, zda investiční projekt zamýšlený na pozemcích a stavbách ve vlastnictví stěžovatele byl po celou dobu, i přes změnu jeho názvu, jedním a týmž projektem.

[33] Nejvyšší správní soud nepovažuje za případné ani tvrzení stěžovatele, že by odůvodnění krajského soudu uvedené v bodech [52] až [57] napadeného rozsudku představovalo spíše jen „laickou polemiku“. Krajský soud zde vysvětlil, proč náklady na investiční projekt nemohly být uznány jako daňově účinné ve zdaňovacím období roku 2015. Uvedl, že „čistá“ by byla situace, pokud by stěžovatel projekt soustavně připravoval a následně jej v roce 2015 ve své úplnosti (společně s vlastněnými nemovitostmi) prodal společnosti Mendel Plaza. V takovém případě by nebyly pochybnosti o věcné a časové souvislosti uplatněných nákladů se zdanitelnými příjmy ve zdaňovacím období roku 2015. Krajský soud dále uvedl, z jakých důvodů byla tato linka zprerhána. Od roku 2010, kdy stěžovatel převedl práva k projektu na společnost Politzerung (viz dodatek č. 2 ze dne 15. 4. 2010 ke smlouvě o dílo uzavřené dne 21. 12. 2009 mezi stěžovatelem a společností IMAG Architekt), se stěžovatel nechoval jako stavebník či „realizátor“ projektu; tedy neměl v jeho uskutečňování „hlavní roli“. Tuto úlohu totiž převzala společnost Politzerung a stěžovatel nadále figuroval toliko jako vlastník pozemků a staveb, který se však v uskutečňování projektu nijak významně neangažoval a s ohledem na převedení práv k projektu jej v podstatě ani nemohl nijak zásadně ovlivnit. Uzavřel sice se společností

Politzerung dne 16. 4. 2010 smlouvu o převzetí dokončeného díla, podle níž měl opět od společnosti Politzerung odkoupit projektovou dokumentaci na stavbu projektu poté, co vydá stavební úřad územní rozhodnutí. K tomu ovšem v návaznosti na vydaná územní rozhodnutí nedošlo, resp. k převedení projektu došlo až později (v roce 2016).

[34] Nelze přitom souhlasit se stěžovatelem, že hlavní roli v projektu musel mít on, coby vlastník nemovitostí. Jak správně vysvětlil krajský soud, pokud se stěžovatel v projektu v podstatě nijak neangažoval (což ani nyní stěžovatel v kasační stížnosti nijak konkrétně nerozporuje, mimo tvrzení, že zůstal vlastníkem nemovitostí do roku 2015), není možné mu přisvědčit, že by byl tím, kdo projekt na jím vlastněných nemovitostech uskutečňoval. Krajský soud sice možná ne zcela přesně uvedl, že má pochybnosti o tom, že byl stěžovatel hlavním realizátorem projektu, zároveň však uvedl dostatek skutečností vyplývajících ze správního spisu svědčících ve prospěch závěru, že tím, kdo projekt od roku 2010 z převážné části prováděl, byla jednoznačně společnost Politzerung.

[35] Zároveň je nutno podotknout, že argumentace krajského soudu obsažená v bodech [52] až [57] napadeného rozsudku nebyla pro posouzení věci stěžejní. Jak krajský soud uvedl v bodě [58], mnohem významnější přetržení souvislosti mezi náklady na realizaci projektu OCC a výnosy dosaženými v roce 2015 představoval obsah právních jednání uskutečněných v tomto roce, resp. rámcové smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a společností Mendel Plaza. Z toho totiž vyplynulo, že v tomto roce stěžovatel prodal pouze nemovitosti, a nikoliv rovněž investiční projekt. Jiná by tedy byla situace, v níž by stěžovatel nabyl práva k projektové dokumentaci a dalším dokumentům souvisejícím s projektem zpět od společnosti Politzerung již v roce 2015 a v témže roce by je i spolu s nemovitostmi převedl na společnost Mendel Plaza. Pak by bylo možno uvažovat o tom, že by si mohl jako daňově účinný náklad uplatnit rovněž náklady vynaložené v souvislosti se zamýšleným projektem (pak by byla důležitá otázka, zda se i po převodu projektu na společnost Politzerung jednalo o stejný projekt, neboť pokud by tomu tak nebylo, měl by stěžovatel zaúčtovat náklady související s původním projektem do daňově účinných nákladů již v roce 2010, kdy tento projekt převedl).

[36] Krajský soud rovněž správně uzavřel, že žalovaný nepochybil, pokud neprovedl navrhované výslechy svědků, kteří měli vypovídat k jednotě projektu. Nejvyšší správní soud připomíná, že správce daně není povinen provést navržený důkazní prostředek, pokud je zřejmé, že tento důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 8. 2017, č. j. 5 Afs 184/2016 - 20). Pokud žalovaný i krajský soud uzavřeli, že otázka jednoty projektu nebyla pro posouzení věci relevantní (s čímž se Nejvyšší správní soud ztotožnil), nebylo namístě v tomto ohledu doplňovat dokazování.

[37] Stěžovatel dále krajskému soudu vytkl, že do věci nově vznesl otázku, co projektu přinesla společnost Politzerung, resp. z jakého důvodu byla ekonomicky silnějším hráčem. V této souvislosti Nejvyšší správní soud uvádí, že tato otázka není pro posouzení věci nijak zásadní, neboť samotné převedení realizace projektu na nemovitostech na jinou společnost (ať už z jakéhokoliv důvodu) nebylo stěžovateli vytýkáno. Tato skutečnost však svědčila o tom, že stěžovatel přestal v souvislosti s investičním projektem vyvíjet aktivitu, neboť tu převzala společnost Politzerung.

pokračování

[38] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval argumentací týkající se časové souvislosti, kterou (jak již vyplývá z výše uvedeného) shodně s krajským soudem neshledal důvodnou. Stěžovatel v tomto ohledu poznamenal, že mu není zřejmé, proč by úroky z úvěru poskytnutého Českou spořitelnou (resp. stěžovatel má patrně na mysli veškeré náklady spojené s tímto úvěrem) na refinancování pořízení nemovitostí měly být oprávněným nákladem až v roce 2016, jestliže k převodu nemovitostí na společnost Mendel Plaza došlo již v roce 2015. V podstatě shodnou námitku stěžovatel uvedl i v obecném úvodu kasační stížnosti (kde zpochybnil, že by náklad na tyto sankční úroky měl souviset pouze se zamýšlenou investicí, a nikoliv s financováním pořízení nemovitostí). Nejvyšší správní soud mu již vysvětlil, z jakého důvodu tuto námitku považuje za nepřipustnou (viz bod [28] tohoto rozsudku).

[39] Současně stěžovatel tvrdí, že k převodu celého projektu došlo již v roce 2015. Tento závěr však nemá oporu v daňovém spisu, konkrétně nevyplývá z obsahu transakce provedené mezi stěžovatelem a společností Mendel Plaza na základě rámcové smlouvy o převodu nemovitostí ze dne 14. 12. 2015. Stěžovatel ani v kasační stížnosti nijak neozřejmil své tvrzení, že v době předání nemovitých věcí byl rovněž vlastníkem celkového projektu. Ze skutkových zjištění, resp. ze smluvní dokumentace předložené v daňovém řízení stěžovatelem, obsažených ve správním spisu totiž tento fakt nevyplývá. Naopak je z nich bezpochyby zřejmé, že k převodu projektu došlo až v roce 2016. Lze tak souhlasit s krajským soudem, že žalovaný nepochybil, pokud k této otázce neprovedl navrhované výslechy svědků, neboť ty by již nemohly přispět ke zjištění skutkového stavu. Stěžovatel ani nekonkretizoval, co přesně by měly svědecké výpovědi prokázat, resp. jak by mohly znevěrohodnit jednoznačné skutečnosti vyplývající ze smluvní dokumentace a z předávacích protokolů. Neprovedením těchto důkazů tak dle Nejvyššího správního soudu daňové orgány nezasáhly do práva stěžovatele na spravedlivý proces.

[40] Krajský soud neměl pochybnosti o tom, že k převodu projektu došlo až v roce 2016, jak stěžovatel naznačuje. V bodě [59] sice uvedl, že mu „uniká proč“ měl nejdřív stěžovatel práva k projektu převést na sebe a až následně na Mendel Plaza. Zároveň však zdůraznil, že neměl pochyb o tom, že v roce 2015 žalobce stavebníkem nebyl a nepřislušelo mu oprávnění ze stavebního řízení. V bodě [55] pak krajský soud poznamenal, že mu „není jasné“, proč by měla společnost Politzerung být ekonomicky silnějším hráčem a co by projektu vlastně přinesla. Tato pochybnost však nebyla pro posouzení věci nijak významná, jak již soud vysvětlil výše (viz bod [37]).

V. Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[42] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec její úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. července 2024

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu