

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce: **FUTUREX spol. s r.o.**, se sídlem Nádražní 671, Staré Město, zastoupeného JUDr. Zdeňkem Sochorcem, advokátem se sídlem V Teničkách 614, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 20. 3. 2012, čj. 4006/12-1200-701175 a čj. 4007/12-1200-701175, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 6. 2013, čj. 62 Af 46/2012 – 159,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4.114 Kč do jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Zdeňka Sochorce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Uherském Hradišti (dále též pouze „finanční úřad“) na základě daňové kontroly, jejímž předmětem bylo prověření daně z příjmů právnických osob za

zdaňovací období roku 2006 a 2007, vydal dne 17. 12. 2010 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň ve výši 195.840 Kč spolu s penále ve výši 39.168 Kč. Dále vydal finanční úřad dne 21. 12. 2010 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006, ve kterém žalobci dodatečně vyměřil daň ve výši 1.381.200 Kč spolu s penále ve výši 276.240 Kč. Proti těmto rozhodnutím se žalobce odvolal k Finančnímu ředitelství v Brně. Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru týkajícímu se daně za zdaňovací období roku 2007 finanční ředitelství zamítlo rozhodnutím ze dne 20. 3. 2012, čj. 4007/12-1200-701175, rozhodnutí finančního úřadu týkající se daně za zdaňovací období roku 2006 finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 20. 3. 2012, čj. 4006/12-1200-701175, změnilo tak, že dodatečně vyměřená daň byla snížena na částku 1.214.640 Kč a penále na částku 242.928 Kč.

[2] Finanční orgány při svém rozhodování vycházely zejména ze smlouvy o sdružení ze dne 6. 8. 2004, uzavřené podle § 829 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, mezi žalobcem a společností APV INVEST s.r.o. (dále též „Smlouva o sdružení“). Podle uvedené smlouvy bylo účelem tohoto sdružení vytvoření podmínek pro úspěšnou realizaci developerské činnosti, konkrétně výstavby bytového domu v Praze 6 s názvem „Suchdolské zahrady“. Smlouva zároveň stanovila, že každý z účastníků sdružení má právo na podíl na zisku dosaženém veškerými aktivitami prováděnými společně v rámci činnosti sdružení, a to v poměru 50:50 (za podmínky naplnění rozpočtu a kalkulace dle přílohy smlouvy). Změna smlouvy byla možná pouze písemně formou dodatku. Finanční orgány ve svých rozhodnutích konstatovaly, že k realizaci uvedené developerské činnosti došlo (užívání bytového domu bylo povoleno na základě kolaudačního rozhodnutí vydaného odborem výstavby Úřadu městské části pro Prahu 6, které nabylo právní moci dne 1. 11. 2006), dále že ke konci zdaňovacího období roku 2007 byla Smlouva o sdružení v platnosti a že její strany podle ní postupovaly. Bylo tak povinností žalobce účtovat o příslušné části nákladů a výnosů vyplývající z této smlouvy. Vzhledem k tomu, že žalobce nezahrnul do svého účetnictví poměrnou část nákladů a výnosů vykázaných v rámci sdružení na předmětné zakázce, snížil si neoprávněně základ daně z příjmů za zdaňovací období let 2006 a 2007. Žalobci se dle finančních orgánů nepodařilo prokázat jeho tvrzení, podle nichž smlouva nebyla „účinná“, tj. že nikdy nebyla plněna a že realizace výstavby bytového domu „Suchdolské zahrady“ probíhala na základě odlišných právních vztahů, v nichž žalobce vystupoval v pozici generálního dodavatele.

[3] Proti rozhodnutím finančního ředitelství podal žalobce žalobu, které krajský soud vyhověl v záhlaví specifikovaným rozsudkem. Podle krajského soudu skutkový stav, který vzalo finanční ředitelství za základ napadených rozhodnutí (tj. že Smlouva o sdružení byla po celou dobu realizace plněno a tedy že bylo důvodu aplikovat i pravidlo o podílu na zisku „50:50“), nemá oporu ve spisu. Krajský soud tedy uvedená rozhodnutí zrušil a věci vrátil k dalšímu řízení Odvolacímu finančnímu ředitelství (Finanční ředitelství v Brně bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, které tak v nynějším řízení vystupuje jako žalovaný).

[4] Proti rozsudku krajského soudu nyní žalovaný (dále též „stěžovatel“) brojí kasační stížností.

II. Shrnutí odůvodnění rozsudku krajského soudu

[5] Krajský soud dal finančním orgánům za pravdu v tom, že z důkazů shromážděných během daňové kontroly vyplývá, že žalobce a společnost APV INVEST s.r.o. postupovali podle Smlouvy o sdružení alespoň v prvních fázích realizace projektu bytového domu „Suchdolské zahrady“ (tj. v období přípravy samotné výstavby). V dalším průběhu realizace projektu se však dle krajského soudu vyskytly takové prvky, které již nelze stavět bezvýhradně do souladu s pravidly původně sjednanými ve Smlouvě o sdružení, jež navíc nebyly ani pravidly úplnými. Smlouva o sdružení sice formálně nijak změněna nebyla, ale pravidla z ní plynoucí mohla být „fakticky prolomena“ smlouvou o dílo č. 0540, uzavřenou mezi žalobcem a společností APV INVEST s.r.o. dne 5. 5. 2005 (dále též „Smlouva o dílo“). Z pohledu správy daní je přitom rozhodný stav faktický a nikoli formální.

[6] Pochybnost o tom, zda se práva a povinnosti účastníků sdružení v průběhu realizace projektu nezměnily do té míry, že žádná ze stran Smlouvy o sdružení již podle této smlouvy fakticky nepostupovala, je dle krajského soudu umocněna i tím, že si účastníci sdružení vzájemně úročili své pohledávky (půjčky) související s realizací projektu, což by mohlo lépe odpovídat spolupráci dvou fakticky samostatně působících subjektů, nikoli subjektů působících ve sdružení. Žalobce nadto tvrdil, že celý zisk z realizace byl zdaněn druhým účastníkem sdružení (společností APV INVEST s.r.o.). Bylo-li tomu skutečně tak, potom zisk z projektu ve skutečnosti zdaněn byl, a to způsobem, který neodpovídá původní dohodě podle Smlouvy o sdružení, což by korespondovalo s verzí žalobce – a tedy nebylo ani důvodu, aby se žalobce dovolával poloviční podílu na zisku. Krajský soud však konstatoval, že k posouzení otázky, zda společnost APV INVEST s.r.o. celý zisk zdanila či nikoli, chybí podklad ve správním spisu.

[7] Podle krajského soudu tak faktický stav, jenž by měl odůvodňovat zdanění podle Smlouvy o sdružení, nelze pokládat za prokázaný. Aby bylo možné pokládat závěry finančního ředitelství za správné, je zapotřebí podrobněji zkoumat a vyhodnotit podmínky spolupráce mezi žalobcem a společností APV INVEST s.r.o. v průběhu realizace projektu, konkrétně význam Smlouvy o dílo a způsobu daně zisku z projektu společností APV INVEST s.r.o. Ve vztahu ke zjištěným skutečnostem je pak nutno posuzovat listiny, jež se nacházejí ve spisu, především listiny o finančních tocích mezi žalobcem a společností APV INVEST s.r.o., a sice z toho pohledu, zda s verzí žalobce, jejíž prokázání by závěr žalovaného vylučovalo, mohou korespondovat či nikoli. Teprve následně lze posuzovat, jaký zisk (z čeho plynoucí, v jaké době a v jaké výši) měl ve skutečnosti zdanit právě žalobce.

III. Shrnutí argumentace obsažené v kasační stížnosti a ve vyjádření žalobce

[8] Stěžovatel v kasační stížnosti předně konstatoval, že krajský soud vytkl správním orgánům nedostatečné zjištění skutkového stavu ohledně otázky, zda druhý z účastníků sdružení (společnost APV INVEST s.r.o.) celý zisk zdanil či nikoliv. S tímto závěrem o

významu uvedených skutkových zjištění pro posouzení nynější věci však stěžovatel nesouhlasí. Poukázal na § 241 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, podle kterého dohoda, podle níž daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, není vůči správci daně účinná (s tím že obdobné ustanovení bylo obsaženo i v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Z toho, jak se své příjmy rozhodne zdaňovat jiný subjekt (či z toho, zda je za něho zdaní někdo jiný), nelze dle stěžovatele dovozovat, o jaké příjmy se jednalo (z jakého právního vztahu plynuly). Postupovat je třeba opačně, tj. nejprve určit, o jaký příjem se jednalo (z jakého právního vztahu plynul), a následně dovodit, jak měl být tento příjem zdaněn.

[9] Dále stěžovatel zdůraznil, že důkazní břemeno v daňovém řízení leželo na žalobci. Ten nejdříve uvedl, že uzavřel smlouvu o Sdružení. Skutečnost, že podle této smlouvy po určitou dobu její strany mohly a měly postupovat, nerozporuje ani krajský soud. Podle stěžovatele tak bylo na žalobci, který v průběhu daňové kontroly začal tvrdit, že podle Smlouvy o sdružení fakticky postupováno nebylo, aby prokázal faktickou existenci jiného právního vztahu. Bylo jen na žalobci, aby důkazně ozřejmil, jak jinak fakticky bylo či mělo být postupováno a jaký byl relevantní právní důvod tohoto postupu. To se však dle stěžovatele nestalo.

[10] Stěžovatel konečně také namítl, že zisk z realizace zakázky dle Smlouvy o dílo nelze směšovat se ziskem vytvořeným v rámci sdružení, neboť plynou z různých právních titulů, které mohou existovat vedle sebe, aniž by se popíraly. Pokud si smluvní strany zvolily právní titul smlouvy o sdružení, jehož jediným smyslem a účelem je společný postup k cíli, a s ním spojený právní i daňový režim, pak při postupu dle této smlouvy má žalobce, který do projektu investoval osobní i finanční kapitál, právo na podíl na zisku, což svědčí o vzniku konkrétního výnosu ze smlouvy o sdružení. Tato skutečnost a předpokládaný důsledek vyplývající ze Smlouvy o sdružení nebyl dle stěžovatele v řízení relevantně zpochybněn, tím méně podložen důkazem vzniku výnosu jiné osobě.

[11] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že setrvává na svých argumentech uvedených v žalobě. Je přesvědčen, že žalovaná rozhodnutí správního orgánu jsou nezákonná, protože byla vydána v řízeních, která trpěla závažnými procesními vadami (obstrukce kladené správními orgány žalobci při nahlížení do spisů, které vnímá jako snahu zahladit nedostatek důkazů pro dodatečné doměření daně). Za nesprávné považuje i věcné posouzení věci správním orgánem. Z „obsahu spisů“ dle žalobce plyne, že sám správní orgán ověřil, že celý realizovaný zisk zakázky zahrnula do výnosů společnost APV INVEST s.r.o. Z listin, které správci daně poskytl dožádaný správce daně, má plynout, že Smlouva o sdružení plněna nebyla. Finanční orgány však tuto okolnost ve svých rozhodnutích zcela pominuly. Stěžovatel tedy požaduje duplicitní zdanění příjmů, které konstruuje výhradně ze znění neúčinné smlouvy, což považuje žalobce za svévolný postup, který je v rozporu se zákonem i s judikaturou. Podle zákona č. 586/1992, o daních z příjmů, nejsou předmětem zdanění texty smluv, ale skutečné navýšení majetku. Žalobce poukázal také na v judikatuře Nejvyššího správního soudu vyslovovaný požadavek, podle nějž normy veřejného práva nelze užívat v neprospěch daňového subjektu, je-li právní otázka věci sporná či nejasná, anebo pokud k nápravě vede několik procesních možností (například rozsudek ze dne 23. 2. 2011, čj. 1 Afs 99/2010 – 119). Stěžovatel pak dle žalobce postupuje výhradně v jeho neprospěch, neboť vychází pouze z nepodložené hypotetické

úvahy, že se o zkrácení příjmů jednat mohlo, aniž by zkrácení příjmů prokázal. Dále poukázal žalobce na nález Ústavního soudu ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. I. ÚS 1264/11, z nějž dovozuje, že bylo možné ústně změnit Smlouvu o sdružení a že případné relativní neplatnosti takové změny se mohou dovolávat pouze účastníci daného smluvního stavu, nikoliv finanční úřad.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Stěžovatel v kasační stížnosti především namítá, že důkazní břemeno v posuzovaném daňovém řízení leželo na žalobci, který jej neunesl.

[14] K otázce rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu, jejíž závěry sice byly formulovány na podkladě úpravy obsažené ve starém „daňovém řádu“ (tj. v zákoně č. 337/1992 Sb.), avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v aktuálním daňovém řádu (tj. v zákoně č. 280/2009 Sb.), za jehož účinnosti rozhodovalo v nyní posuzované věci finanční ředitelství.

[15] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – v nynější věci je podstatné zejména ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona, podle něhož správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Uvedená ustanovení daňového řádu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a důkazních povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně.

[16] K rozložení těchto povinností viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119. Podle něj splní daňový subjekt „*svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže* (...) *že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem*

spolehlivých informací o konkrétním účetním případu) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případu předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné." K dané otázce lze rovněž odkázat na judikaturu Ústavního soudu, např. na jeho nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95. Zde Ústavní soud konstatoval, že správce daně samozřejmě nemůže postupovat zcela libovolně a požadovat po daňovém subjektu prokázání čehokoliv, nicméně je zcela v souladu se zákonem, pokud požaduje prokázání toho, co daňový subjekt sám tvrdí.

[17] V nynějším případě správce daně pojal pochybnosti o úplnosti údajů obsažených v žalobcově účetnictví kromě jiného z důvodu, že ze Smlouvy o sdružení (k její bližší charakteristice viz bod [2] výše) plynulo právo žalobce na podíl na zisku dosaženém realizací projektu výstavby bytového domu „Suchdolské zahrady" (další v daňovém řízení sporné otázky již nejsou předmětem soudního přezkumu). Dne 12. 6. 2009 proto zaslal žalobci výzvu, aby doložil podklady pro vyúčtování jeho podílu na zisku dosaženém na základě Smlouvy o sdružení a aby sdělil, jakým způsobem byl uvedený podíl začleněn do jeho zdanitelných výnosů v roce 2006 a 2007.

[18] Dne 29. 6. 2009 byla finančnímu úřadu doručena odpověď na tuto výzvu, v níž žalobce uvedl, že Smlouva o sdružení byla uzavřena za účelem řádného zahájení a také dokončení bytového domu v Praze 6 v tehdejší tíživé finanční situaci, kdy banky neposkytovaly úvěrové zajištění na financování těchto developerských projektů. Smlouva byla dle žalobce uzavřena pro případ možného úmrtí některého z jednatelů zúčastněných stran, aby druhý z jednatelů mohl dílo dokončit. K rozdělení zisku mezi žalobce a společnost APV INVEST s.r.o. ale údajně nedošlo a smlouva tak nebyla naplněna. Žalobce dle svého tvrzení vystupoval při realizaci projektu jako generální dodavatel a společnost APV INVEST s.r.o. jako investor - developer.

[19] V reakci na výzvu k součinnosti třetích osob zaslala společnost APV INVEST s.r.o. finančnímu úřadu dohodu o narovnání, kterou uzavřela se žalobcem dne 6. 7. 2009 (dále též pouze „Dohoda o narovnání"). Dle uvedené dohody se její účastníci dohodli, že Smlouva o sdružení se od počátku ruší a žádná ze smluvních stran Smlouvy o sdružení nemá nárok na jakékoliv plnění dle této smlouvy. Žalobce nevykonával žádnou činnost dle Smlouvy o sdružení, tuto činnost vykonávali zejména vedlejší účastníci Dohody o narovnání, a to fyzická osoba Ing. Pavel Štefaník a společnost PROXIMA – 94, s.r.o. Veškerá plnění, která byla případně do dne podpisu Dohody o narovnání zaplacena z titulu Smlouvy o sdružení nebo s odvoláním na tuto smlouvu, jsou dle dohody považována za plnění bez právního důvodu a pokud byla taková plnění vyplacena, budou vrácena.

[20] Další aktivita správce daně v daňovém řízení směřovala k prověření, zda žalobce postupoval v souladu čl. III bodem 3 Smlouvy o sdružení, podle nějž byl zodpovědný za zajištění finančních prostředků na zakoupení pozemku pro výstavbu bytového domu, technickou pomoc v období realizace bytového co do úlohy technického dozoru investora. Dále bylo povinností žalobce měsíčně kontrolovat skutečný rozsah provedených prací, kontrolovat oprávněnost či neoprávněnost vynaložených finančních prostředků na danou akci. V tomto ohledu správce daně vycházel ze smlouvy o půjčce uzavřené dne 6. 8. 2004,

dle níž žalobce vypůjčil společnosti APV INVEST s.r.o. částku ve výši 11 miliónů Kč za účelem nákupu pozemku na výstavbu bytového domu v Praze 6 a na provoz a činnost společnosti APV INVEST s.r.o. po dobu probíhajícího územního a stavebního řízení. Ve zmíněné smlouvě o půjčce je pak mimo jiné uvedeno, že je součástí Smlouvy o sdružení. Dále správce daně vycházel z potvrzení ke smlouvě o půjčce ze dne 17. 2. 2006 (vystaveného žalobcem dne 28. 2. 2006), ve kterém se mimo jiné uvádí, že vypůjčená částka ve výši 2.922.000 Kč je součástí smluvního ujednání smlouvy o půjčce ze dne 6. 8. 2004 a Smlouvy o sdružení. Kromě toho vycházel z ústního jednání ze dne 18. 6. 2009, při němž Ing. Pavel Štefaník (který je jednatelem žalobce) sdělil správci daně, že on osobně vykonával na stavbě bytového domu Suchdolské zahrady pouze funkci konzultanta technického dozoru investora (nikoliv tedy samotnou funkci technického dozoru investora). Za podstatné považoval správce daně konečně také písemné sdělení žalobce ze dne 20. 7. 2009, podle nějž měsíční odsouhlasování faktur a soupisy provedených prací zajišťovala společnost REAL PRIMA, spol. s r.o. (jejímž jednatelem byl rovněž p. Štefaník).

[21] Z těchto důkazů pak správce daně dovodil, že žalobce v roce 2004 i 2006 plnil svůj podíl na předmětu společné činnosti dle Smlouvy o sdružení. Za prokázané dle správce naopak nelze mít, že by podíl na předmětu společné činnost vymezený čl. III bodem 3 Smlouvy o sdružení přešel na vedlejší účastníky Dohody o narovnání, tj. na Ing. Pavla Štefaníka a na společnost PROXIMA - 94, s.r.o. Ve vztahu k Dohodě o narovnání dále správce daně uvedl, že účelem narovnání není zjistit, jak se věci ve skutečnosti mají, ale předejít dalším nesrovnalostem nebo sporům tím, že původní závazek, v němž se sporné právo vyskytlo, se ruší a nahradí závazkem novým. Zároveň odkázal na pokyn Ministerstva financí D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle nějž se pro zjištění základu daně uplatní částky ovlivňující základ k rozhodnému datu, kterým je například v návaznosti na dohodu o narovnání datum účinnosti takové dohody. Pokud by tak Dohoda o narovnání (ze dne 6. 7. 2009) skutečně odstraňovala spornost nebo pochybnost vzájemných práv a povinností, nemohl mít žalobce ke dni 31. 12. 2007 znalost o tom, že později uzavře danou dohodu a měl jednat ve smyslu dikce Smlouvy o sdružení. Změna Smlouvy o sdružení byla možná pouze formou písemného dodatku, k jehož přijetí nedošlo (viz zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2006 a 2007, které byly se žalobcem projednány dne 27. 10. 2010, obdobně také viz rozhodnutí finančního ředitelství o odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům).

[22] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že shora shrnutými důkazy správce daně zřetelně prokázal existenci pochyb o souladu žalobcova účetnictví se skutečností, ve smyslu výše citované judikatury zdejšího soudu k rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení. Při stanovování daňové povinnosti pak sice nelze vycházet pouze ze stavu formálně právního, tj. v daném případě ze stavu plynoucího ze Smlouvy o sdružení (jak stanoví § 8 odst. 3 daňového řádu, správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní; obdobně podle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bral v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud byl zastřený stavem formálně právním a lišil se od něho). Ale existence Smlouvy o sdružení, skutečnost, že v rozhodném období

nedošlo k její změně způsobem, který smlouva předvídala (písemným dodatkem) a že žalobce prokazatelně plnil přinejmenším některé povinnosti, které mu z této smlouvy plynuly, vyvolaly pochyby o tom, zda nebylo povinností žalobce účtovat o příslušné části nákladů a výnosů vyplývající z této smlouvy a zda si tedy nesnížil neoprávněně základ daně z příjmů. Bylo pak na žalobci, aby tyto pochyby vyvrátil.

[23] Potud se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se stěžovatelem. V čem se s ním rozchází, je hodnocení některých tvrzení a důkazů, kterými žalobce výše uvedené pochyby vyvracel. Samotným doložením Smlouvy o dílo, podle které se dle žalobce reálně řídily vztahy mezi ním a společností APV INVEST s.r.o. při výstavbě předmětného bytového domu, a Dohody o narovnání, by žalobce bezpochyby neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke svým tvrzením, že Smlouva o sdružení nebyla nikdy naplněna. Za velmi důležité však Nejvyšší správní soud považuje žalobcem opakovaně uplatněné tvrzení, podle nějž veškerý zisk z realizace daného projektu připadl společnosti APV INVEST s.r.o., která jej také řádně zdanila (v daňovém řízení uvedené tvrzení žalobce uplatnil například ve stanovisku ke zprávě o výsledku daňové kontroly, které doručil finančnímu úřadu dne 23. 11. 2010, či ve svých odvoláních proti dodatečným platebním výměrům). Pokud tato tvrzení odpovídají skutečnosti, pak by se jednalo o důkaz svědčící výrazně ve prospěch žalobcových tvrzení o nenaplnění Smlouvy o sdružení (přinejmenším v části týkající se rozdělení zisku z realizace výstavby, která je ale klíčová pro stanovení žalobcovy daňové povinnosti).

[24] Žalobce v dané souvislosti rovněž namítal, že kdyby mu byla uložena povinnost část tohoto zisku zdanit, jednalo by se o porušení zákazu dvojího zdanění. Krajský soud se s uvedenou argumentací žalobce ztotožnil a vytkl správním orgánům, že se s námitkou dvojího zdanění nevypořádaly dostatečným způsobem. Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti poukázal na § 241 daňového řádu, podle kterého dohoda, podle níž daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, není vůči správci daně účinná (a na § 45 zákona č. 337/1992 Sb.). Uvedený stěžovatelův poukaz se ale míjí podstatou věci. Z § 241 daňového řádu (a obdobně tomu bylo v případě § 45 zákona č. 337/1992 Sb.) plyne pouze tolik, že dohodne-li se daňový subjekt se třetí osobou, že za něj tato osoba bude hradit jeho daňové povinnosti, a tato třetí osoba svému závazku nedostojí, může správce daně přes uvedenou dohodu vymáhat platbu daně od daňového subjektu. Z citovaného ustanovení nelze nijak dovozovat přípustnost dvojího zdanění. Právě naopak, jak již opakovaně judikoval Nejvyšší správní soud i Ústavní soud, při ukládání a vymáhání daní jsou orgány veřejné správy povinny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod, což mimo jiné znamená povinnost respektovat princip zákazu dvojího zdanění (například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, čj. 9 Afs 16/2007 – 87, nebo nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02).

[25] Finanční orgány tedy měly povinnost se vypořádat s tvrzením žalobce, podle nějž veškerý zisk z realizace projektu výstavby bytového domu Suchdolské zahrady připadl společnosti APV INVEST s.r.o., která jej také řádně zdanila. Tento závěr Nejvyšší správní soud činí (kromě výše uvedených důvodů) rovněž s ohledem na příkaz zakotvený v § 1 odst. 2 daňového řádu, podle nějž je cílem správy daní „*správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“. Takto však finanční orgány v daném případě nepostupovaly (za řádné vypořádání námitky dvojího zdanění nelze považovat konstatování finančního

ředitelství uvedené v žalobou napadených rozhodnutích, že neshledává porušení § 8 odst. 2 daňového řádu v nejednotném postupu finančních orgánů u různých daňových subjektů, neboť u společnosti APV INVEST s.r.o. neprováděl Finanční úřad pro Prahu 6 daňovou kontrolu a neprověřoval tak správnost základu daně). Žalobce sice ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že finančnímu úřadu byly jím tvrzené skutečnosti známy z jeho komunikace s dožádaným místně příslušným správcem daně společnosti APV INVEST s.r.o., pro to však Nejvyšší správní soud nenachází žádnou oporu ve správním spise. Ztotožňuje se tak se závěrem krajského soudu, že správní orgány vycházely při svém rozhodování z nedostatečně zjištěného skutkového stavu. V dalším řízení tedy budou finanční orgány povinny uvedená tvrzení ověřit a takto zjištěné skutečnosti promítnout do nového posouzení věci, v intencích závěrů vyslovených v rozsudku krajského soudu.

V. Závěr a náklady řízení

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

[27] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a tak má právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti proti žalovanému, který neúspěšně podal kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu. Náklady řízení na straně žalobce spočívají v jednom úkonu právní služby (podání vyjádření ke kasační stížnosti) a v paušální náhradě hotových výdajů advokáta, tedy ve výši 1 x 3.100 Kč a 1 x 300 Kč, celkem 3.400 Kč [dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a dle § 13 odst. 3 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Protože advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se dle § 57 odst. 2 s. ř. s náklady řízení o částku 714 Kč, odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dle základní sazby, která činí 21 %). Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 20. listopadu 2013

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu