

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. 6944/10-1300-107220, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Af 22/2010 – 89,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Af 22/2010 – 89, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 7. 6. 2010, č. j. 6944/10-1300-107220, **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 22 246 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 61/2015 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.

Odůvodnění:

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 22/2010 – 89, 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. 6944/10-1300-107220, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 9. 2006, č. j. 274150/06/001512/5989, o doměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za 4. čtvrtletí roku 2005 ve výši 949 261 Kč.

[2] Dne 21. 9. 2006 byla žalobci platebním výměrem stanovena výše označená daňová povinnost oproti žalobcem vykázané dani v příslušném období ve výši 23 012 Kč. Žalobce proti platebnímu výměru podal odvolání, které odvolací orgán rozhodnutím ze dne 13. 8. 2007, č. j. 12714/07-1300-107220, 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 22/2010 – 35, 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. Předmětem posuzování byla otázka, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, resp., zda stěžovatel prokázal, že přijal od společnosti Na Příkopě, a. s. (dále jen „NP“) zdanitelná plnění deklarovaná na fakturách č. OH 05r/256 a č. OH 05r/257. K předmětu plnění, jak byl specifikován v uvedených fakturách, tj. jako „správa půjček a úvěrů 2005“, bylo podle čl. 2 smlouvy ze dne 16. 12. 2004 možno konstatovat, že závazku stěžovatele zaplatit společnosti NP konkrétně určenou odměnu odpovídal závazek společnosti NP vyvázat stěžovatele ze všech závazků, placení úroků, poplatků, sankcí a dalších plateb či příslibů, které měla společnost NP zaúčtované a evidované ve svém účetnictví vůči společnosti Products for Industrial Manufacturing Holdings Pim B. V. (dále jen „IMH“). Za podstatné označil městský soud skutečnosti, že uvedená smlouva byla uzavřena pouze mezi společností NP a stěžovatelem a že smlouva o úvěru uzavřená mezi společnostmi NP a IMH nebyla na stěžovatele postoupena. Stěžovatel neprokázal, že by byl v jakémkoliv vztahu vůči společnosti IMH, respektive že měl vůči tomuto subjektu jakýkoliv závazek, z něhož by byl povinen platit úrok či poplatek nebo sankci, případně další platby či přísliby, a proto se společnost IMH nemůže vůči stěžovateli dožadovat jakéhokoliv plnění a společnost NP nemohla stěžovatele „vyvázat“ ze závazků, které má ona sama vůči společnosti IMH. Městský soud neakceptoval tvrzení stěžovatele, že plnění společnosti NP spočívá v deklarovaném zdržení se jednání, kdy na stěžovatele nebyly dosud převedeny veškeré závazky, které má společnost vůči investorovi, a že rozsah vykonávané činnosti fakturované jako správa půjček a úvěrů spočívá v tzv. facilitation, což zahrnuje plnění přijatých závazků zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci. Toto tvrzení bylo podle městského soudu v rozporu s obsahem předložených

faktur. Dále městský soud poukázal na personální propojení mezi společností NP a stěžovatelem při uzavření smlouvy ze dne 16. 12. 2004. Tato skutečnost, stejně jako poukaz odvolacího orgánu na nezaplacení daně jiným subjektem, byly však v napadeném správním rozhodnutí uvedeny pro doplnění a meritorní rozhodnutí vycházelo ze závěru ohledně neunesení důkazního břemene.

[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 27/2013 – 21, 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 správce daně správně neposoudili právní otázku, že závazek společnosti NP vůči žalobci na základě smlouvy ze dne 16. 12. 2004 nemohl být poskytnutím služby. Nejvyšší správní soud však konstatoval, že jeho závěr o nesprávném posouzení rozhodné právní otázky městským soudem ještě neznamená, že za současných skutkových zjištění lze uplatněný nárok na odpočet DPH shledat oprávněným. Uložil proto městskému soudu, aby posoudil, do jaké míry má odlišné posouzení právní otázky ohledně toho, že zdanitelným plněním může být plnění spočívající v tom, že společnost NP měla pro stěžovatele fungovat jako jakýsi „finanční nárazník“, vliv na zákonnost rozhodnutí odvolacího orgánu. Nejvyšší správní soud nadto městskému soudu uložil zhodnocení smyslu a účelu transakce mezi žalobcem a společností NP a posouzení, zda se u plnění, která měla být poskytnuta a měla být relevantní z hlediska DPH, jednalo o plnění skutečná, nebo fiktivní. 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.

[6] V návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu vyzval městský soud na jednání dne 18. 2. 2015 žalobce k vysvětlení a doložení ekonomické smysluplnosti smluvního závazku společnosti NP označeného na fakturách č. OH 05r/256 a č. OH 05r/257 jako „správa půjček a úvěrů“. Zástupce žalobce soudu sdělil, že plnění poskytnuté společností NP pro něj mělo takovou výhodu, že mu toto plnění a cesse práv ze smlouvy umožnily stát se nájemcem domu, sice s břemenem závazku, ale s možností dalšího aktivního rozvoje firmy. K prokázání svých tvrzení nenavrhl provedení žádných důkazních prostředků.

[7] 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 se ohledem na obsah faktur č. OH 05r/256 a č. OH 05r/257 jednalo o skutečné, či fiktivní plnění spočívající v přijetí služby „správy půjček a úvěrů“. S ohledem na to, že žalobce neposkytl nové informace, vyšel městský soud při posuzování především z obsahu správního spisu. Městský soud dospěl k závěru, že žalobce neprokázal ekonomickou smysluplnost plnění uvedeného na fakturách č. OH 05r/256 a č. OH 05r/257 ani fakticitu tvrzeného zdanitelného plnění, a vyhodnotil předmětné plnění jako fiktivní. Uvedl, že 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. Ztotožnil se tak se závěrem správce daně, potažmo žalovaného, že žalobce důkazními prostředky neprokázal, že přijal předmětná zdanitelná plnění od společnosti NP uvedená na výše označených fakturách, kterými byla žalobci vyúčtována tzv. „správa půjček a úvěrů“.

[8] Dále se městský soud vypořádal s jednotlivými žalobními námitkami. 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 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.

[9] 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, pročež odkázal na obsah napadeného rozhodnutí.

[10] Ani závěrečnou námitku, v níž žalobce zpochybnil poukaz odvolacího orgánu na personální propojení společnosti NP a žalobce osobou vybavenou jednatelskými oprávněními 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.

[11] 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. Shrnul 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 fakturách č. OH 05r/256 a č. OH 05r/257 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.

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

II. Kasační stížnost

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

[14] 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 27/2013 – 21.

[15] 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.

[16] Městský soud dispozice Nejvyššího správního soudu naplnil výzvou k prokázání označených skutečností adresovanou stěžovateli v průběhu jednání dne 18. 2. 2015, které bylo časově omezené na půl hodiny, což stěžovatel učinil odkazem na žalobu. Městský soud pak v rozhodnutí vyhodnotil, že stěžovatel neprokázal ekonomickou smysluplnost plnění ani fakticitu tvrzeného zdanitelného plnění, jednalo se dle něj tedy o plnění fiktivní. Stěžovatel podle městského soudu neprokázal ani to, že by transakce mezi žalobcem a společností NP měly jiný smysl a účel než získat neoprávněnou daňovou výhodu. Stěžovatel však v kasační stížnosti 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.

[17] 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.

[18] 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.

[19] 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.

[20] 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.

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

[22] 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

[23] 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 27/2013 – 21).

[24] 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.

[25] A tato jeho námitka je důvodná. Nejvyšší správní soud v prvním rozsudku uvedl (zdůraznění přidal nyní Nejvyšší správní soud): *„Na městském soudu proto bude, aby posoudil, do jaké míry odlišné posouzení právní otázky, k němuž dospěl Nejvyšší správní soud ohledně toho, zda zdanitelným plněním může být plnění spočívající v tom, že společnost NP měla pro stěžovatele fungovat jako jakýsi „finanční nárazník", má vliv na zákonnost rozhodnutí odvolacího orgánu. Při posuzování těchto otázek bude třeba, aby městský soud přihlédl ke skutečné ekonomické podstatě a skutečnému obsahu transakcí mezi stěžovatelem a společností NP a zhodnotil, jaký měly smysl a účel a zda se případně u plnění, která jimi měla být poskytnuta a měla být relevantní z hlediska DPH, jednalo o plnění skutečná, anebo fiktivní. Skutečnost, že plněno bylo mezi společnostmi, které v určitou dobu byly fakticky propojeny osobou J. Č., sama o sobě nesmí vést k apriornímu závěru, že již jen z tohoto důvodu šlo o transakce fiktivní či účelové. Existence personálního propojení mezi stěžovatelem a společností NP však na stěžovatele jako na toho, kdo nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně skutečností, které tvrdí, klade zvýšené nároky. Stejně tak na něho zvýšené nároky klade určitá neobvyklost uvedených transakcí, u nichž není na první pohled patrné, jakou výhodu mělo pro stěžovatele přinést plnění poskytnuté mu společností NP podle smlouvy z 16. 12. 2004. Je tedy na stěžovateli, aby přesvědčivě a do hloubky doložil ekonomickou smysluplnost uvedených transakcí a to, že jím tvrzená plnění na základě smluv jsou skutečná, a nikoli fiktivní, a rozptýlil pochybnosti, že jediným účelem uvedených transakcí bylo předstíráním jiného než skutečného stavu věcí získat neoprávněnou daňovou výhodu. Pokud by dosavadní skutková zjištění nedávala dostatečný podklad k tomu, aby městský soud mohl učinit výše uvedené závěry, nezbylo by než rozhodnutí odvolacího orgánu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení."*

[26] Městský soud v Praze, jak je patrné z odůvodnění na str. 9 (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 příkopech 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 nejrůznějších dílčích právních vztahů mezi různými osobami, přičemž vlastníci pronajímané budovy zde zdaleka nemusí být z ekonomického hlediska nejdůležitějšími aktéry. Projekt má sám o sobě ekonomickou hodnotu v řadě ohledů závisející 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 nájmů 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 financiérem tedy může mít ekonomickou logiku a smysl, a může být proto činěno za odměnu.“

[27] 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 se 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.

[28] 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 správci 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.

[29] K dalšímu stížnímu bodu za této situace postačí jen stručné odůvodnění.

[30] 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.1. 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

[31] 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.

[32] 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.

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

[34] 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.

[35] 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).

[36] 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.

[37] 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 2 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.], a účast na jednání soudu dne 18. 2. 2015, za kterou dle advokátního tarifu, ve znění nyní účinném, náleží částka 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5.]. Odměna za tyto úkony tak činí 5200 Kč, které se dále navyšují 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty"), tj. o 1218 Kč (tj. 21 % z 5800 Kč). Náhrada nákladů za řízení o žalobě tedy činí celkem 7018 Kč + 2000 Kč, tj. 9018 Kč.

[38] 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. o 1428 Kč (tj. 21 % z 6800 Kč). Náhrada nákladů za řízení o kasačních stížnostech tedy činí celkem 8228 Kč + 5000 Kč, tj. 18 228 Kč.

[39] 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