



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **OLIVE HILL DEVELOPMENT, s. r. o.** se sídlem Staroměstské nám. 603/15, Praha 1, zastoupený JUDr. Pavlem Kačírkem, advokátem se sídlem Zenklova 230/66, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 3. 2013, č. j. 3 Af 23/2010 – 45,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 3. 2013, č. j. 3 Af 23/2010 – 45, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 14. 3. 2013, č. j. 3 Af 23/2010 – 45, byla zamítnuta žaloba, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 7. 6. 2010, č. j. 6699/10-1300-107220, (dále jen „odvolací orgán“), kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 9. 2006, č. j. 274136/06/001512/5989 o vyměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za 3. čtvrtletí roku 2005 ve výši 934 538 Kč oproti stěžovatelem nárokovanému nadměrnému odpočtu daně ve výši 21 447 051 Kč.

V odůvodnění rozsudku městský soud nejprve hodnotil v návaznosti na žalobní námitky procesní postup odvolacího orgánu a dospěl k závěru, že vady řízení, k nimž došlo v řízení před správcem daně, byly odvolacím orgánem v souladu s ust. § 50 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) v úplnosti odstraněny. Dále se městský soud zabýval hmotněprávními žalobními námitkami. Podle jeho názoru technické zhodnocení (ve smyslu vylepšení věci) je součástí vlastnického práva k věci, tedy patří vlastníkovu věci a nemůže být převáděno jinak než spolu s věcí. Technické zhodnocení nemůže náležet nájemci, i kdyby jeho provedení financoval a i kdyby vlastník věc dlouho neužíval, neboť pronájmem věci neztrácí její vlastník své vlastnické právo. Městský soud proto odmítl stěžovatelovo rozlišování mezi „technickým zhodnocením“ a „právy souvisejícími s technickým zhodnocením“. Právo

na odpis hmotného majetku podle městského soudu vážne podle ust. § 28 odst. 3 č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), na nemovitosti samé a tímto právem disponuje pouze vlastník. Uzavřením dodatku č. 8 k nájemní smlouvě přešel nájem ze společnosti NP na stěžovatele, čímž zaniklo ve smyslu § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů právo společnosti Na Příkopě, a.s. (dále jen „NP“) jako nájemce uplatňovat odpisy technického zhodnocení a „vrátilo“ se vlastníkům pronajaté věci (kvůli elasticitě vlastnického práva). Podle městského soudu není možné, aby právo uplatňovat odpisy technického zhodnocení přešlo z jednoho nájemce na druhého nájemce, kterému byla „postoupena“ nájemní smlouva, neboť takový další nájemce již nemůže splnit jednu z kumulativně stanovených podmínek v ust. § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů, a sice že hradit technické zhodnocení musí pouze nájemce, který odepisuje. Nový nájemce již nemůže tuto podmínku (hrazení technického zhodnocení) splnit, protože ji splnil již někdo jiný. Co se týče vztahů mezi společností NP, stěžovatelem a společností Products for Industrial Manufacturing Holdings Pim B. V. (dále jen „IMH“) městský soud především vyšel z toho, že mezi stěžovatelem a společností IMH nevznikl žádný právní vztah. Ten vznikl a trval pouze mezi společností IMH jako věřitelem a společností NP. Společnost NP tak nemohla stěžovatele „vyvázat“ ze žádných závazků vůči společnosti IMH, neboť stěžovatel závazky vůči společnosti IMH neměl. Nebylo proto důvodu, aby od stěžovatele za to dostávala jakoukoli odměnu. Dále městský soud potvrdil závěr odvolacího orgánu o propojení mezi stěžovatelem a společností NP, neboť vzal za prokázané, že v určité době J. Č. jednala za oba subjekty.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s.r.s. K nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky stěžovatel zdůraznil, že se mu nejedná o vyplacení příslušné částky odpočtu DPH, ale o potvrzení právního stavu, jak byl popsán v žalobě. Stěžovateli jde hlavně o zachování a potvrzení jeho právních jistot. Nájemní smlouvou založil svůj podnikatelský záměr v kontextu nastaveného právního vztahu, který odvolací orgán svým rozhodnutím zpochybnil. Odvolací orgán i městský soud popírají především skutečnost, že technické zhodnocení je pouze právní a technickou kategorií, která byla vytvořena daňovými předpisy a z tohoto hlediska není správné konstatování, že technické zhodnocení není způsobilé být předmětem práva. Odvolací orgán a městský soud nerespektují logiku obchodních vztahů, když tvrdí, že závazek společnosti NP vůči společnosti IMH podepsáním smlouvy se stěžovatelem nedoznal změny. Stěžovatel nikdy netvrdil, že právo k technickému zhodnocení je právem vlastnickým. Jde pouze o právo k technickému zhodnocení ve smyslu práva na jeho odepisování v daňovém smyslu. Rovněž hodnocení, že společnost, která provedla technické zhodnocení, k němu nemá žádná práva, je zcela chybné. Tato práva mohou být stanovena v nájemní smlouvě, např. tím, že po ukončení nájemního vztahu může nájemce demontovat zařízení, je-li to možné, nebo naopak může být zavázán tato zařízení odstranit a uvést předmět smlouvy do původního stavu. Ve smlouvě mezi původním a novým nájemcem je převodem technického zhodnocení zamýšleno právě právo na odepisování technického zhodnocení. Zásadní otázkou, která byla nesprávně hodnocena, jsou závěry, že dodatkem č. 8 ke smlouvě došlo k zániku nájemní smlouvy mezi společností NP a pronajímateli. Stěžovatel trvá na tom, že vůle všech zúčastněných stran a formulace použitá v trojstranném dodatku je konformní se základními postuláty občanského práva a právní volností účastníků právních vztahů. Pronajímatelé nevystoupili z nastaveného závazkového vztahu, což má pro ně také daňový význam, a také pro ně nepřicházelo v úvahu ukončení nájemního vztahu, protože by se podle ust. § 667 odst. 1 o. z. mohli vystavit riziku tam stanovené úpravy. Pronajímatelé schválili, aby technické zhodnocení odepisoval nový nájemce, takže oprávnění odepisovat se ani na okamžik nevrátilo zpět na pronajímatele. Na základě cese vyjádření v dodatku č. 8, jejíž nezávadnost nemůže být zpochybnována, je nový nájemce subjektem, který může odepisovat podle ust. § 28 odst. 3 zák. o daních z příjmů. Všechny podmínky v citovaném ustanovení jsou kumulativně splněny a nic nebrání tomu, aby smluvní vztah vyjádřený vůlí tří

stran dále pokračoval v nezměněné podobě včetně odepisování technického zhodnocení. Pokud jde o hodnocení právních souvislostí vztahujících se ke zdanitelným plněním vymezeným fakturou č. OH 05r/189, stěžovatel poukázal na to, že odvolací orgán i městský soud popírají logiku obchodních vztahů, když popírají legitimitu této faktury. Stěžovateli jako novému nájemci objektu v ulici Na Příkopě v centru Prahy se podařilo vyjednat aktivní účast v realizaci a správě projektu, který původně zajišťovala společnost NP. Rekonstrukce byla nákladná a byla hrazena z prostředků společnosti IMH. V této situaci má obchodní logiku, že ten, kdo projekt realizoval a půjčil si na tuto realizaci finanční prostředky od třetího subjektu a následně projekt postoupil dalšímu subjektu, předpokládá za tento akt protiplnění. To bylo převzetím závazku ohledně oné části ve výši hodnoty odepisovaného technického zhodnocení. Druhou část úvěru, který měl původní nájemce, hodlal řešit v rámci svých vztahů s věřitelem. Věřitel mohl požadovat splacení celého úvěru, a protože nájemce postoupil novému nájemci, mohl být vystaven tlaku, aby jednak přispěl ke splacení té části úvěru, kterou na sebe převzal nový nájemce, jednak mohl být věřitelem směřován k tomu, aby také začal splácet druhou část zbývajících úvěru. Formálně uplatňované argumenty, že stěžovatel nebyl v přímém závazkovém vztahu s věřitelem projektu, nemohou obstát, protože stěžovatel potřeboval řešit řadu otázek, jak uspokojivě uspořádat pro všechny zúčastněné závazky z financovaného projektu. Finanční orgány a městský soud měly vzít tyto skutečnosti v úvahu a nedělat překážky dohodnutým obchodním vztahům. Stěžovatel trvá na tom, že původní nájemce (společnost NP) byl oprávněn stěžovateli vyúčtovat „převod práv vztahujících se k technického zhodnocení, a to v souvislosti s cesí nájemní smlouvy“, jak to učinil fakturou č. OH 05r/187 a finanční orgány měly při respektování ust. § 2 odst. 1 písm. b), § 14 odst. 1 písm. a), jakož i dalších ustanovení č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), tento převod práv respektovat jako zdanitelné plnění. Ohledně stížní námitky, že byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, stěžovatel uvedl, že zrušil-li městský soud předchozí rozhodnutí odvolacího orgánu a nikoliv i rozhodnutí správce daně, dal tím jednoznačně najevo, že odvolací orgán rozhodl vadně o podaném odvolání. Ze závěrů, které formuloval městský soud v předchozím zrušujícím rozsudku nemůže vyplynout nic jiného, než že odvolací orgán měl odvolání vyhovět, neboť vady konstatované městským soudem zcela zřejmě nejsou napravitelné postupem podle ust. § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Na základě uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil městskému soud k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na právních názorech vyslovených v napadeném správním rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě. Podle jeho názoru nelze výsledek technického zhodnocení oddělit od nemovitosti, na které bylo provedeno, a proto je jím oprávněn disponovat pouze vlastník. Jelikož nelze práva z technického zhodnocení samostatně převést, nemohlo být plnění, které by v takovém převodu spočívalo, vůbec uskutečněno. Proto za ně nemohla vzniknout ani DPH na vstupu, jež by byla základem vzniku nadměrného odpočtu. Platby společnosti NP za „ochranu“ stěžovatele před společností IMH nemohly být tedy rovněž úhradou za zdanitelné plnění. Takové plnění nemohlo být poskytnuto, jelikož dlužníkem společnosti IMH zůstala společnost NP jako původní nájemce. Stěžovatele tak nebylo před čím chránit. Nemohla mu vyvstat vůči společnosti IMH povinnost platit úrok, poplatek, sankci či jinou obdobnou platbu, neboť ty by mohly dopadnout pouze na společnost NP. Z uvedených důvodů odvolací finanční ředitelství navrholo, aby byla kasační stížnost jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Jádrem sporu mezi stěžovatelem a správcí daně obou stupňů, a stejně jako v řízení před správními soudy, jsou stěžovatelem deklarovaná plnění podle faktur č. OH 05r/187 a OH 05r/189, konkrétně to, zda se jednalo o plnění, z nichž může stěžovatel uplatnit nárok na odpočet DPH. Skutkový stav zjištěný v průběhu správního řízení, jsou mezi účastníky v zásadě nesporné. Rozdílné je však jejich právní hodnocení.

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

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

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

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

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

Smlouvou ze dne 16. 12. 2004 se společnost NP a stěžovatel dohodli, že budou spolupracovat na managementu, financování a správě předmětné budovy. Konstatovali, že v účetnictví společnosti NP jsou závazky ze smluv o půjčkách a úvěrech od společnosti IMH ke dni podpisu dohody v celkové výši 275 429 212 Kč včetně úroku. Dohodli se, že společnost NP vyváže za úplatu stěžovatele ze všech závazků souvisejících se správou těchto půjček a úvěrů a bude je i nadále spravovat a nést všechna rizika s tím spojená. Za to si smluvní strany ujednaly úplatu pro společnost NP od stěžovatele ve výši určitého procenta z hodnoty závazků, tj. z částky 275 429 212 Kč. Dále si dohodly, že řízení, správu, údržbu, účetnictví, právní služby, evidenci a další náležitosti činnosti související s fungováním pronajímané budovy bude pro stěžovatele vykonávat společnost NP (která tak činila již od 30. 11. 2004) a že za to bude od stěžovatele dostávat měsíční paušální úplatu 1 275 000 Kč. S účinností od 30. 11. 2004 byl developerský projekt ohledně pronajímané budovy postoupen ze společnosti NP na stěžovatele, a to za úplatu 8 000 000 Kč.

Dodatkem č. 8 z 3. 2. 2005 k nájemní smlouvě ze dne 10. 4. 1996 převedli pronajímatel, společnost NP a stěžovatel vzájemnou dohodou práva společnosti NP jako původní nájemce na stěžovatele jako nového nájemce. Dohodou datovanou téhož dne o vypořádání práv a povinností vyplývajících ze smlouvy o nájmu nemovitostí si společnost NP jako původní nájemce a stěžovatel jako nový nájemce vypořádali vzájemné vztahy. Podle bodu 2 této dohody

společnost NP převedla na stěžovatele technické zhodnocení budovy za zůstatkovou hodnotu 115 897 835 Kč. Stěžovatel naopak převzal od společnosti NP závazek z půjčky od společnosti IMH ve stejné výši. Hodnota technického zhodnocení byla stěžovatelem společnosti NP uhrazena formou převzetí závazku v zůstatkové hodnotě technického zhodnocení. Zbývající část půjčky od společnosti IMH, tj. část přesahující zůstatkovou hodnotu technického zhodnocení, tedy přesahující částku 115 897 835 Kč, nebyla na stěžovatele převedena a vypořádat ji byla povinna (i nadále) společnost NP.

Fakturou z 20. 9. 2005 č. 050021 (v interní evidenci společnosti NP označovaná jako č. OH 05r/187) vyúčtovala společnost NP stěžovateli za převod práv z technického zhodnocení podle smlouvy ze dne 3. 2. 2005 uzavřené mezi společnostmi NP a stěžovatelem částku 137 918 425 Kč, z níž 115 897 836,30 Kč tvořila cena technického zhodnocení a 22 020 588,90 Kč činilo DPH z této částky. Fakturou z 30. 9. 2005 č. 050023 (v interní evidenci společnosti NP označovaná jako č. OH 05r/189) vyúčtovala společnost NP stěžovateli za správu půjček a úvěrů za červen 2005 podle smlouvy ze dne 16. 12. 2004 částku 2 261 000 Kč, z níž 1 900 000 Kč činila cena plnění a 361 000 Kč činila DPH z této částky. V přiznání k DPH za 3. čtvrtletí 2005 uplatnil stěžovatel nadměrný odpočet ve výši 21 447 051 Kč, jehož základem byla právě DPH za úplatu za přijaté zdanitelné plnění v podobě převodu práv z technického zhodnocení a DPH za úplatu za správu úvěrů a půjček.

Správci daně opakovaně (jejich rozhodnutí již bylo jednou zrušeno městským soudem pro nepříkromost) dospěly k závěru, že stěžovatel neprokázal, že by mu za částku, kterou zaplatil, společnost NP poskytla nějaké plnění, které by mělo charakter služby ve smyslu ust. § 14 odst. 1 zákona o DPH. Odvolací orgán ve svém rozhodnutí připustil, nesmluvní strany v uzavřených smlouvách vyjádřily určitou smluvní vůli, avšak stěžovatel neprokázal poskytnutí konkrétních plnění. Vyvázaní stěžovatele ze závazku vůči společnosti IMH, tj. ze závazku zajistit splacení půjček a úvěrů použitých na rekonstrukci pronajímané budovy, mělo podle smlouvy spočívat v určité činnosti, takže nemůže jít o povinnost strpět určité jednání nebo situaci ve smyslu ust. § 14 odst. 1 písm. d) zákona o DPH. Stěžovatel podle odvolacího orgánu neprokázal přijetí zdanitelného plnění spočívajícího v poskytnutí ochrany ze strany společnosti NP a týkajícího se technického zhodnocení budovy. Vzhledem k vymezení technického zhodnocení v ust. § 33 zákona o daních z příjmů jako výdajů na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace není možné posuzovat technické zhodnocení jako samostatnou věc, která by mohla být předmětem zástavního práva, neboť je neoddělitelné od majetku, jehož hodnota byla technickým zhodnocením zvýšena. Technické zhodnocení proto nemohlo být jako předmět zástavního práva postoupeno věřitelem spolu s pohledávkami na jinou společnost, před čímž měl být stěžovatel společností NP podle jejich ujednání chráněn. Navíc měl odvolací orgán za to, že podle čl. 1. 3. dohody ze dne 3. 2. 2005 o vypořádání práv a povinností vyplývajících ze smlouvy o nájmu nemovitosti mělo být technické zhodnocení předmětem zástavního práva ve prospěch věřitele, společnosti IMH, a k tíži společnosti NP, a případný převod zástavního práva z věřitele na jinou společnost by tak byl i nadále záležitostí (k tíži) společnosti NP. Odvolací orgán nakonec poukázal i na skutečnost, že za odvolatele a společnost NP v určitých fázích jejich spolupráce jednala tatáž fyzická osoba, J. Č., která byla i členkou představenstva společnosti NP. Odvolací orgán měl za to, že na základě deklarovaných smluvních vztahů byl v podstatě konstruován nárok na nadměrný odpočet za plnění, která odvolatel neprokázal, za situace, kdy společnost NP neodvedla přiznanou DPH na výstupu v řádech milionů Kč. Odvolací orgán proto nastolil otázku, zda celá smluvní konstrukce a jednání stěžovatele a společnosti NP nebyla účelová ve snaze získat nadměrný odpočet.

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

V ekonomické rovině se na základě obsahu správního a soudního spisu jeví vztahy stěžovatele, vlastníků pronajímané budovy, společnosti NP a společnosti IMH takto: Vlastníci (manželé B.) poskytli svoji budovu společnosti NP k vybudování developerského projektu. Ten spočíval v zásadní rekonstrukci budovy tak, aby mohla sloužit k umístění obchodů, restaurace, kanceláří a jiných prostor v luxusní a frekventované lokalitě v centru Prahy. Rekonstrukce budovy byla financována společností IMH. Vzhledem k tomu, že skutečnosti ohledně charakteru, financování, úroků a jiných ekonomických parametrů úvěru ani ohledně případného ekonomického nebo jiného propojení mezi společností NP, společností IMH ani případně nějakým jiným, jim fakticky ekonomicky nadřazeným subjektem, pokud by takový existoval, nebyly v dosavadním řízení zjišťovány, lze jen spekulovat o tom, z jakého důvodu si společnost NP půjčovala peníze od společnosti IMH se sídlem v Nizozemsku. Důvody pro to mohly být zcela legitimní, například snaha o daňovou úsporu využitím vhodného režimu zdanění úroků placených společností IMH na základě podmínek daných konkrétními smlouvami o zamezení dvojímu zdanění či jinými specifiky daňových režimů v České republice a v Nizozemsku. V průběhu doby se však developerský projekt dostal do ekonomických obtíží. Opět lze na základě informací obsažených ve spisech jen spekulovat o tom, jaké byly příčiny těchto obtíží a proč se objevil právě stěžovatel jako subjekt, který měl developerský projekt převzít a dále sám provozovat. Nicméně, lze-li soudit na základě kusých informací obsažených ve spisu, smyslem a účelem vstupu stěžovatele bylo, aby developerský projekt provozoval subjekt pokud možno co nejméně přímo zatížený dřívějšími závazky souvisejícími se vznikem projektu a jeho provozováním před rokem 2004.

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

Se stěžovatelem je tedy třeba souhlasit v tom, že developerský projekt je komplexním svazkem 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 záviselých i na jiných faktorech než na hodnotě samotné budovy a ve významné míře se na jeho úspěšnosti projeví schopnosti provozovatele projektu (jeho obchodní zdatnost, vyjednávací schopnosti, odhad budoucího vývoje např. ohledně cen 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 financérem tedy může mít ekonomickou logiku a smysl, a může být proto činěno za odměnu.

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

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

Na závěru, že působení jako „finanční nárazník“ může být podle okolností službou ve smyslu ust. § 14 zákona o DPH nemění nic ani skutečnost, že – jak vyplývá i z dosavadních skutkových zjištění – stěžovatel neměl vůči společnosti IMH žádné právní povinnosti týkající se splácení úvěrů a půjček, jimiž byl financován developerský projekt, neboť takové právní

povinnosti měla pouze společnost NP. Smyslem a účelem využití společnosti NP jako „finančního nárazníku“ ve prospěch stěžovatele mohlo být i to, aby z hlediska plnění povinností spojených se splácením úvěrů a půjček pokračovalo využití již vytvořeného smluvního aparátu mezi společnostmi NP a IMH. Tím by stěžovatel svůj zcela zjevný ekonomický vztah ke společnosti IMH (na chování IMH k NP a na důsledcích z toho plynoucích bylo závislé, do jaké míry mohl stěžovatel fakticky developerský projekt provozovat; měl proto zájem, aby IMH do něho nezasahovala) mohl regulovat prostřednictvím společnosti NP tak, že právně do přímého vztahu se společností IMH nevstoupil a spokojil se s řetězcem vzájemně smluvně provázaných právních vztahů stěžovatel-společnost NP a společnost NP-společnost IMH.

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

Správci daně a městský soud proto neposoudily správně jednu z rozhodných právních otázek, pokud dospěly k závěru, že závazek společnosti NP vůči stěžovateli na základě smlouvy ze dne 16. 12. 2004 nemohl být poskytnutím služby.

Co se týče převodu práv k technickému zhodnocení, je nutno ujasnit si rozdíly mezi soukromoprávními a veřejnoprávními účinky jednání jednotlivých subjektů. V soukromoprávní rovině je evidentní, že vlastníkem pronajímané budovy jsou manželé B. a že jakékoli vylepšení budovy, které má pro účely daní z příjmů, tj. pro účely veřejnoprávní, právní povahu technického zhodnocení, v rovině soukromoprávní „přiroste“ k této budově a stane se její součástí. Na druhé straně však není vyloučeno, že ten, kdo na základě závazkověprávního vztahu (v daném případě na základě nájemního vztahu společnosti NP s manželů B.) je oprávněn disponovat předmětem nájmu, a tedy i těmi jeho částmi, které vznikly v důsledku vylepšení (financovaného např. nájemcem v nebo v daném případě z úvěrů a půjček poskytnutých společností IMH), může v té či oné míře v rovině soukromého práva přenechat dispozici těmito vylepšeními další osobě.

Daňové právo se v oblasti daní z příjmů zásadně nezabývá soukromoprávní platností či neplatností úkonů, které mají generovat příjem či daňově uznatelný náklad. Oblast odpisů technického zhodnocení však je jednou z výjimek z tohoto pravidla. Zde zákon o daních z příjmů stanoví, že odpisy je oprávněn uplatnit pouze ten, kdo má k věci, na které bylo provedeno technické zhodnocení, tímto zákonem definovaný soukromoprávní vztah. Zásadně touto osobou je pouze vlastník (§ 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Výjimky z pravidla jsou stanoveny v následujících odstavcích citovaného ustanovení. Pro projednávanou věc je rozhodný odst. 3, který stanoví, že technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku a jiný majetek uvedený v § 26 odst. 3 písm. c), jsou-li hrazené nájemcem, může na základě písemné smlouvy odpisovat nájemce, pokud není vstupní cena u vlastníka hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje; přitom je zařadí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek, a odpisuje podle

tohoto zákona. Při odpisování technického zhodnocení postupuje nájemce způsobem stanoveným pro hmotný majetek a zatřídí technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které je zatříděn pronajatý hmotný majetek. Společnost NP byla v době, kdy byla provedena vylepšení pronajímané budovy, která mají daňově právní povahu technického zhodnocení, nájemcem budovy, a proto mohla odpisy takového technického zhodnocení daňově uplatňovat.

Obecnou zásadou daňového práva je, že daňovou povinnost nelze převést na jiného, ledaže by zákon stanovil jinak (viz pro rozhodné období § 45 zákona o správě daní a poplatků). Projevem uvedené zásady je i zásada, že na jiného nelze, ledaže by tak zákon výjimečně stanovil, převést ani daňově relevantní výhody, které by vedly ke snížení daňové povinnosti. V uvedených zásadách se projevuje kogentní povaha daňových povinností, a to, že je to stát, který stanovuje všem poplatníkům stejně, kdo bude nést daňové břemeno a v jaké míře, a až na výjimky neumožňuje toto břemeno soukromoprávními úkony přenášet z jedné osoby na druhou. Z výše uvedené zásady tedy plyne, že soukromoprávním úkonem nelze převést veřejné subjektivní právo uplatnit odpisy technického zhodnocení z jedné osoby na druhou, ledaže by zákon takovou možnost stanovil.

Právní a ekonomická podstata odpisů technického zhodnocení je rozložení daňově uznatelných nákladů vynaložených na vylepšení určité věci v čase do více zdaňovacích období. Znamená to, že ten, kdo chce náklady, které vynaložil způsobem, jenž má daňově právní povahu technického zhodnocení, uplatnit, je nemůže uplatnit jednorázově, nýbrž rozloženě ve více zdaňovacích obdobích, přičemž časový rámec, v němž lze takto odpisy vyčerpat, je mnohdy velmi dlouhý (v případě vyšších odpisových skupin i několik desítek let). Zároveň z povahy odpisů jako v čase rozložených nákladů plyne, že v jednom zdaňovacím období lze odpis určitého konkrétního technického zhodnocení uplatnit pouze jednou, ať již jej uplatňuje kdokoli. Na druhou stranu právě proto, že odpisy jsou v čase rozložené náklady, musí být právní úprava, jež odpisování umožňuje, vykládána tak, že v pochybnostech musí existovat rozumná možnost, jak vyčerpat celou sumu daňových odpisů tak, aby veškeré náklady poplatníkem na technické zhodnocení vynaložené mohly být daňově uplatněny. V opačném případě by totiž daňové odpisy neplnily svůj smysl a účel, a sice umožnit daňové uplatnění skutečně vynaložených nákladů, pouze rozložené v čase.

Je tedy zřejmé, že pokud zákonodárce umožnil podle ust. § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů uplatnit daňové odpisy i nájemci jako výjimku z pravidla, není možné, aby ukončením nájmu skončila možnost odpisy daňově uplatnit. Zároveň je logické, aby odpisy mohl uplatnit ten, kdo má po skončivším nájemci nadále nejužší vztah k nákladům, které nájemce na technické zhodnocení vynaložil. V úvahu připadají tři osoby – 1) vlastník pronajaté věci, na níž bylo provedeno technické zhodnocení, 2) původní nájemce, 3) nový nájemce.

Původní nájemce ztrácí skončením nájmu veškeré ekonomické vztahy k technickému zhodnocení, na něž vynaložil náklady, vyjma toho, že náklady vynaložil. Pronajatou věc nemůže nadále užívat a zpravidla mu již fakt, že věc pronajatou měl, nebude generovat výnosy. Výjimky, které jsou z této zásady možné, nemění nic na jejím významu pro zvažování, který z výše uvedených subjektů má právo na další uplatňování odpisů. Nový nájemce nemá vztah k vynaložení nákladů na technické zhodnocení. Zásadně pouze užívá pronajatou věc ve stavu, v jakém ji převzal, tedy i s již provedeným technickým zhodnocením. Nejužší vztah k technickému zhodnocení bude mít po skončení nájmu původního nájemce vlastník nemovitosti. Skutečnost, že je v soukromoprávní rovině vlastníkem celé nemovitosti, včetně těch jejích prvků, na něž byly vynaloženy náklady uplatňované jako odpisy technického zhodnocení, je pouze jedním z důvodů pro takový závěr. Především je totiž vlastník zpravidla tou osobou, která je oprávněna náklady na technické zhodnocení uplatňovat, zatímco právo nájemce tak činit je

jednou z výjimek z tohoto pravidla. Nájemci bylo toto právo zákonodárcem za podmínek vymezených v ust. § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů přiznáno v podstatě proto, aby odpisy v tomto případě nemusel uplatňovat „prostřednictvím“ vlastníka. V případě, že by daňový předpis odpisy nájemci neumožňoval, pak by se nájemcovy investice do pronajaté věci projevíly ekonomicky a soukromoprávně typicky, tj. ne nezbytně pokaždé, ve snížení nájmu. Vlastník věci je určen jako osoba oprávněná uplatnit daňové odpisy právě proto, že jej s věcí pojí z dlouhodobých hledisek nejužší a právně nejsilnější soukromoprávní vztah – vlastnické právo – a že jakékoli další vztahy jiných osob k věci jsou z právních hledisek (nikoli však nutně z hledisek ekonomických či obchodních) odvozeny od osoby vlastníka. Skončením původního nájmu nájemce, který odepisoval podle ust. § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů, tedy dosud neuplatněná část odpisů technického zhodnocení *ex lege* „přechází“ na vlastníka a ten je může uplatňovat, dokud je zcela nevyčerpá. Při změně vlastníka přechází právo uplatňovat odpisy z původního vlastníka na jeho (univerzálního či singulárního) nástupce podle ust. § 30 odst. 12 písm. a) zákona o daních z příjmů. Navrácení technickým zhodnocením zvelebené (avšak zpravidla v mezidobí přinejmenším zčásti užíváním nájemcem opotřebené) pronajaté věci či její části zpět do neomezené dispozice vlastníka se může projevit vznikem nepeněžitého příjmu na jeho straně podle ust. § 23 odst. 6 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Správci daně a městský soud tedy posoudily správně právní otázku, pokud dospěly k závěru, že stěžovatel na sebe nemohl soukromoprávním úkonem převést veřejné subjektivní právo společnosti NP uplatňovat jako nájemce podle ust. § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů daňové odpisy technického zhodnocení na pronajaté budově. Společnost NP proto ani nemohla stěžovateli poskytnout zdanitelné plnění, za něž by stěžovatel této společnosti zaplatil a v souvislosti s nímž by uplatňoval nárok na odpočet DPH, neboť plnění, které s ohledem na svoji právní povahu nebylo možné, nemohlo být poskytnuto.

Na druhé straně nelze vyloučit, že součástí „práv k technickému zhodnocení“, která měla být podle smlouvy z 3. 2. 2005 převedena ze společnosti NP na stěžovatele, byla vedle nepřevoditelného veřejného subjektivního práva uplatnit daňový odpočet technického zhodnocení, v souvislosti s nímž nemohl nárok na odpočet vůbec vzniknout, také jiná, a sice soukromá, subjektivní práva, kterými společnost NP fakticky disponovala, jež byla penězi ocenitelná a jež byla na stěžovatele skutečně převedena. Pokud by tomu tak skutečně bylo, což za současného stavu skutkových zjištění nelze hodnotit, nebylo by *a priori* vyloučeno, že v určité části mohly být společností NP stěžovateli určitá práva či určité majetkové hodnoty převedeny, takže by existence plnění spočívajícího v převodu práv ve smyslu ust. § 14 odst. 1 písm. a) či b) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2013, mohla teoreticky v této malé části, tj. pouze nad rámec hodnoty smluvně nepřevoditelného práva společnosti NP daňově uplatňovat výdaje na technické zhodnocení, připadat v úvahu.

S ohledem na výše uvedené tedy městský soud neposoudil správně jednu ze dvou rozhodných právních otázek a rovněž u té, jejíž podstatu posoudil správně, jeho závěry v dílčích ohledech nelze aprobovat. Kasační stížnost je s ohledem na ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodná, a proto Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 věta první část věty za středníkem s. ř. s.).

[1] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Závěr Nejvyššího správního soudu o nesprávném a i zčásti nepřesném posouzení některých rozhodných právních otázek městským soudem ovšem ještě neznamená, že za současných skutkových zjištění lze stěžovatelem uplatněný nárok na odpočet DPH shledat oprávněným. Na městském soudu bude, aby posoudil, do jaké

míry odlišné posouzení právní otázky, k němuž dospěl Nejvyšší správní soud ohledně toho, zda zdanitelným plněním může být plnění spočívající v tom, že společnost NP měla pro stěžovatele fungovat jako jakýsi „finanční nárazník“, má vliv na zákonnost rozhodnutí odvolacího orgánu. Městský soud rovněž posoudí, zda takový vliv mohl mít závěr Nejvyššího správního soudu, že pokud by plnění spočívající v „převodu práv k technickému zhodnocení“ podle smlouvy ze dne 3. 2. 2005 bylo skutečné a spočívalo i v něčem jiném než v „převodu“ nepřevoditelného veřejného subjektivního práva společnosti NP, mohlo by za splnění zákonných podmínek jít o zdanitelné plnění. Při posuzování těchto otázek bude třeba, aby městský soud přihlédl ke skutečné ekonomické podstatě a skutečnému obsahu transakcí mezi stěžovatelem a společností NP a zhodnotil, jaký měly smysl a účel a zda se případně u plnění, která jimi měla být poskytnuta a měla být relevantní z hlediska DPH, jednalo o plnění skutečná nebo fiktivní. Skutečnost, že plněno bylo mezi společnostmi, které v určitou dobu byly propojeny osobou J. Č., sama o sobě nesmí vést k apriornímu závěru, že již jen z tohoto důvodu šlo o transakce fiktivní či účelové. Existence personálního propojení mezi stěžovatelem a společností NP však na stěžovatele jako na toho, kdo nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně 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 údajně mu poskytnuté společností NP podle smlouvy z 16. 12. 2004. Je tedy na stěžovateli, aby přesvědčivě doložil ekonomickou smysluplnost uvedených transakcí a to, že jím tvrzená plnění na základě smluv jsou skutečná, a nikoli fiktivní, a rozptýlil obavy, že jediným účelem uvedených transakcí bylo předstírání jiného než skutečného stavu věcí získat neoprávněnou daňovou výhodu. Pokud by dosavadní skutková zjištění nedávala dostatečný podklad městskému soudu k tomu, aby si učinil výše uvedené závěry, bylo by nutné rozhodnutí odvolacího orgánu zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

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

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

V Brně dne 25. září 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu