



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové ve věci žalobce: **Data Trade s.r.o.**, se sídlem Na Poříčí 1047/26, Praha 1, IČ: 262 09 314, zastoupen JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2016, č. j. 56829/16/5200-11434-707700,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 12. 2016, č. j. 56829/16/5200-11434-707700, **se ruší** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., advokátky.

Odůvodnění:

- [1] Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2016, č. j. 56829/16/5200-11434-707700 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým byl k odvolání žalobce změněn dodatečný platební výměr, vydaný dne 9. 5. 2013 Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, Územním pracovištěm pro Prahu 10 (dále jen „dodatečný platební výměr“), jímž tento správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 6 990 600 Kč a dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 1 618 Kč, současně přitom daňovému subjektu stanovil penále v souhrnné výši 1 400 000 Kč. Napadeným rozhodnutím byl dodatečný platební výměr změněn tak, že penále ve výši 5% z částky dodatečně zrušené daňové ztráty, tj. z částky ve výši 80 Kč, snížil na 1% z částky dodatečně zrušené daňové ztráty, tj. na částku 16 Kč; souhrnné penále se tak snížilo z částky 1 400 000 Kč na částku 1 399 936 Kč, v ostatním zůstal dodatečný platební výměr beze změny.
- [2] Žalobce v podané žalobě namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť byla zkrácena jeho práva, a to z důvodu nesprávné aplikace ustanovení § 102 odst. 2, 3 a 4 a § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a ustanovení § 18 odst. 1 a § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona č. 589/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
- [3] Žalobce zdůraznil, že žalovaný správní orgán v dané věci rozhodoval poté, co jeho předchozí rozhodnutí ze dne 26. 3. 2014, č. j. 8164/14/5000-14202-702271, bylo k žalobě a následné kasační stížnosti žalobce zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 169/2015-56, společně s rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 4. 6. 2015, č. j. 11Af 23/2014-40, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.
- [4] Žalobce namítal, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí neřídil závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve výše uvedeném rozsudku, když sice doplnil odvolací řízení o některé listiny, k jejich obsahu však nepřihlédl, ani je nehodnotil v souvislosti s listinami ostatními či tvrzeními žalobce, nezasadil je do kontextu dané věci. Uvedl, že žalovaný své rozhodnutí staví na prostém textu Dohody o narovnání ze dne 6. 12. 2010 (dále jen „Dohoda o narovnání“), přičemž neprovedl žádné zhodnocení, zda se nejednalo o další udržování simulovaného formálně právního stavu a nezjišťoval skutečnou vůli stran.
- [5] Žalovaný dle žalobce neprovedl žádnou správní úvahu, ze které by bylo zřejmé, že při posuzování smlouvy o dílo ze dne 28. 8. 2016 (dále jen „smlouva o dílo“) či dohody o narovnání vycházel ze skutečného obsahu právního jednání, zkoumal skutečné pohnutky smluvních stran vedoucí k uzavření smlouvy o dílo, či to, zda bylo skutečně poskytnuto. Žalovaný dle žalobce nerefletoval žádné z pro věc podstatných skutkových okolností doložených důkazními prostředky, které žalobce shrnul na str. 5 a 6 žaloby, ačkoliv byl povinen zkoumat, zda k poskytnutí díla skutečně došlo. Dále namítal, že jestliže byl žalovaný na rozdíl od žalobce a společnosti Bubny Development, se sídlem Vladislavova 1390/17, Praha 1, IČ: 274 47 031 (dříve ORCO OMIKRON, s.r.o., člen holdingu ORCO PROPERTY GROUP SA), toho názoru, že dílo bylo poskytnuto, resp. že žalobce měl povinnost výnos zdanit, pak měl tuto skutečnost doložit, což však neučinil. Uvedl, že žalovaný nezkoumal reálné ekonomické souvislosti uzavření smlouvy o dílo, skutečnou

vůli smluvních stran, ekonomickou reálnost předmětu smlouvy, skutečnost, že žalobce nebyl schopen smluvní plnění dodat, a nezkoumal ani nekonzistentnost tvrzení žalobce, ani žádné z dalších skutečností uvedených v bodu 30 uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu.

- [6] Zároveň pak žalobce uvedl, že v řízení bylo prokázáno, že žádné dílo žalobcem provedeno nebylo. Naopak je mu známo, že společnost ORCO o své povinnosti k úhradě ceny za dílo neúčtovala a ani si o ni nesnížila základ daně z příjmů. Z uvedených důvodů tak žalobce navrhoval, aby soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí.
- [7] Žalovaný v písemném vyjádření k podané žalobě navrhoval její zamítnutí. Uvedl, trvá na tom, že správce daně postupoval správně, když zvýšil základ daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů, neboť nezaúčtováním výnosů ve výši 35 000 000 Kč žalobce porušil ustanovení § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), a ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Uvedl, že i po doplnění odvolacího řízení tak, aby bylo možné posoudit platnost smlouvy o dílo pro daňové účely, dospěl k závěru, že výnos vyplývající ze smlouvy o dílo měl být předmětem daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2009. Uvedl, že výnosy ze sporných pohledávek nejsou následnou dohodou o narovnání nijak dotčeny, neboť ta věcně a časově souvisí se zdaňovacím obdobím roku 2010. Pokud se výše původní sporné pohledávky a výše pohledávky nově vyplývající z dohody o narovnání liší, pak je tento rozdíl účetním a daňovým případem ve zdaňovacím období, kdy nabyla účinnosti dohoda o narovnání.
- [8] Dále uvedl, že v napadeném rozhodnutí v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu uvedl do souvislosti se skutečnostmi zjištěnými v daňovém řízení také okolnosti zjištěné v řízení civilním a trestním. Z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 7. 2014, č. j. Cm 65/2010-630, vyplynulo, že soud sice dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že by společnost Bubny Development přijala plnění, přičemž se z tohoto důvodu pro nadbytečnost nezabýval právním hodnocením smlouvy o dílo, ani dohody o narovnání, neboť nebylo prokázáno, že k plnění došlo. V řízení ve věci určení neplatnosti smlouvy o dílo, kterého se domáhala společnost Bubny Development, Nejvyšší soud usnesením ze dne 26. 3. 2016, sp. zn. 23 Cdo 836/2012, dovolání odmítl z důvodu nedostatečného právního zájmu, čímž potvrdil rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 13. 12. 2011, č. j. Cmo 299/2011-140, ze kterého vyplývá závěr, že samotní účastníci obchodního vztahu založeného smlouvou o dílo nejistotu v právních vztazích odstranili, a to uzavřením dohody o narovnání.
- [9] Závěrem pak žalovaný uvedl, že sám žalobce svým chováním deklaroval faktické provedení díla dle smlouvy o dílo, v průběhu daňového řízení předkládal důkazní prostředky svědčící o provedení díla a jeho předání obchodní společnosti Bubny Development, tedy i o vzniku nároku na zaplacení ceny díla v částce 35 000 000 Kč. Uvedl, že ani ze znění dohody o narovnání nevyplývá, že k plnění dle smlouvy o dílo nedošlo.
- [10] Při ústním jednání konaném před soudem dne 4. 6. 2020 zástupkyně žalobce odkázala na podanou žalobu.

- [11] Žalovaný se z ústního jednání předem omluvil a zároveň souhlasil s projednáním věci bez jeho přítomnosti.
- [12] Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
- [13] Dne 6. 11. 2012 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období ode dne 1. 1. 2009 do dne 31. 12. 2009, a téhož dne vydal výzvu k předložení dokladů a účetních písemností, které daňový subjekt předložil na místním šetření dne 26. 11. 2012. Mezi jinými doklady žalobce předložil i smlouvu o dílo, uzavřenou dne 28. 8. 2006 mezi ním jako zhotovitelem a společností ORCO OMICRON s.r.o., člen holdingu ORCO PROPERTY GROUP S. A.
- [14] Výzvou k prokázání skutečností ze dne 3. 12. 2012 správce daně vyzval žalobce k doložení toho, že nezaúčtování plnění ze smlouvy o dílo ve výši 35 000 000 Kč do daňových výnosů a nezahrnutí této částky do hospodářského výsledku roku 2009 bylo oprávněné.
- [15] Žalobce dne 13. 12. 2012 zaslal správci daně podání, ve kterém uvedl, že společnost ORCO OMICRON s.r.o., nevyzvala daňový subjekt k vystavení faktury a že v rámci civilního soudního sporu prohlásila, že předmětná smlouva o dílo nebyla schválena jejím právním oddělením, je ekonomicky neopodstatněná a její ujednání jsou rozporná a nesrozumitelná. Z tohoto důvodu žalobce setrval na svém stanovisku stran nezaúčtování plnění ze smlouvy o dílo do hospodářského výsledku a jeho nezahrnutí do daňových výnosů.
- [16] Dne 28. 2. 2013 sdělil správce daně žalobci výsledek kontrolního zjištění, ve kterém uvedl, že daňový subjekt na podporu svých argumentů nepředložil žádné důkazní prostředky a proto správce daně na základě dokladu, které má k dispozici, uzavřel, že k plnění ze smlouvy o dílo došlo a že daňový subjekt byl tuto skutečnost povinen reflektovat jak ve svém účetnictví, tak ve svém daňovém přiznání.
- [17] Žalobce ve svém vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 8. 3. 2013 setrval na svém stanovisku stran správnosti svého postupu a odůvodnil ho odkazem na probíhající řízení ve věcech občanskoprávních a ve věci posouzení trestněprávní odpovědnosti.
- [18] Dne 2. 5. 2013 byl žalobce seznámen se zprávou o daňové kontrole na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009, v níž správce daně uváděl shodné skutečnosti jako v předmětném výsledku kontrolního zjištění.
- [19] V návaznosti na výsledky daňové kontroly vydal správce daně dne 9. 5. 2013 dodatečný platební výměr č. j. 29349/06/13/2010-24907-108113, kterým dodatečně vyměřil daňovému subjektu daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 6 999 600 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu příjmů právnických osob ve výši 1 618 Kč a stanovil daňovému subjektu penále v celkové výši 1 400 000 Kč.
- [20] Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí odvolání, ve kterém zejména namítal, že správce daně nedostatečně zjistil skutkový stav a v důsledku tohoto nesprávně aplikoval právní předpisy týkající se daně z příjmů právnických osob. V rámci odvolání žalobce předložil dohodu o narovnání, uzavřenou mezi daňovým subjektem a společností ORCO dne 6. 12. 2010.
- [21] Rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 3. 2014, č. j. 8164/14/5000-14202-702271, byl dodatečný platební výměr potvrzen a odvolání žalobce bylo zamítnuto. Rozhodnutí daňových orgánů byla založena na závěru, že žalobci na základě Smlouvy o dílo ze dne 28.

8. 2006 vznikl nárok na zaplacení sjednané ceny díla ve výši 35 000 000 Kč. Daňové orgány konstatovaly, že žalobce je účetní jednotkou, která měla povinnost účtovat v okamžiku uskutečnění účetního případu, tj. v okamžiku předání prací provedených na základě smlouvy o dílo měla zahrnout částku 35.000.000 Kč do zdanitelných výnosů ve zdaňovacím období roku 2009. Nárok na zaplacení ceny díla přitom nebyl dotčen ani tím, že společnost Bubny Development nevyzvala žalobce k vystavení faktury, ani uzavřením Dohody o narovnání. Nezaúčtováním částky 35 000 000 Kč vzniklé na základě smlouvy o dílo byly zkráceny výnosy žalobce ve smyslu ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a byly tak splněny podmínky pro zvýšení základu daně podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 téhož zákona.

- [22] Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí správní žalobu, kterou Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 4. 6. 2015, č. j. 11Af 23/2014-40, zamítl. Městský soud dospěl k závěru, že nemůže obstát argumentace žalobce, že již samotný zákon o účetnictví mu v souvislosti s nejistotou ohledně uskutečnění plnění ze smlouvy o dílo přikázal neučtovat o sporném výnosu. Postup podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů je třeba použít i tam, kde byly namíste důvodné pochybnosti o tom, že daňový subjekt účelově tvrdí, že předmětné dílo neplnil, a nevznikl mu tak ani nárok na odměnu za provedení díla. Tvzení žalobce, že dílo neplnil a nárok na odměnu mu nevznikl, byla jednoznačně vyvrácena listinami založenými ve správním spise. Žalobce současně vede občanskoprávní řízení, ve kterém se domáhá zaplacení smluvní ceny za provedené dílo včetně smluvní pokuty a příslušenství, přičemž tvrdí, že všechny povinnosti, které mu ze smlouvy vyplynuly, řádně a včas splnil, a má tedy nárok na zaplacení ceny díla v plné výši. Městský soud konstatoval, že správní spis obsahuje listinné důkazy, které zcela jednoznačně ospravedlňují postup daňových orgánů. Daňové orgány posuzovaly jednotlivé důkazy, jako např. listinu „Potvrzení o předání díla – předávací protokol“, protokol o jednání na Katastrálním úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 23. 8. 2011 k vysvětlení zástavních práv žalobkyně k nemovitostem ve vlastnictví společnosti Bubny Development, výpovědi bývalých jednatelů společnosti ORCO a žalobce S. D., M. Z. a J. Ť., a výpověď jednatele žalobkyně a zároveň jednatele společnosti Bubny Development Ing. A. V.. Z těchto důkazů lze mít dle soudu za to, že žalobce v průběhu daňového řízení vystupoval jako subjekt, který jedná ve smyslu smlouvy o dílo, čemuž nasvědčuje nejen předávací protokol, ale i faktické chování žalobce, spočívající v podání žaloby o zaplacení částky 35 000 000 Kč. Z dohody o narovnání je zřejmé, že žalobkyně realizovala své ze smlouvy o dílo vyplývající oprávnění zřídit k nemovitostem ve vlastnictví Bubny Development zástavní právo. Změna personálního obsazení žalobce nemůže mít na hodnocení daňových orgánů zásadní vliv nejen proto, že obě smluvní strany jsou personálně propojené osobou jednatele, ale i proto, že žalobce se nechoval podle obsahu dohody o narovnání, neboť nedošlo k zpětvzetí žaloby o zaplacení částky 35.000.000 Kč, a celá věc byla žalobcem dovedena až do vydání zamítavého rozsudku v červenci roku 2014. Všechny tyto okolnosti usvědčují žalobce z účelovosti jeho jednání, což daňové orgány ve svých rozhodnutích zohlednily. Žalobcem uváděné argumenty stran jeho účetnictví nejsou schopny nade vší pochybnost prokázat, že plnění neposkytl, naopak o poskytnutí plnění na základě smlouvy o dílo svědčí vícero okolností, zejména předávací protokol, předžalobní upomínka zaslaná společnosti Bubny Development, vedení soukromoprávního sporu o zaplacení částky vyplývající ze smlouvy o dílo (a to přesto, že pro účely daňového řízení žalobce tvrdil, že smlouva o dílo je neplatná a k plnění nedošlo) a zpochybňování dohody o narovnání.

[23] V rámci dokazování před Městským soudem v Praze v řízení vedeném pod sp. zn. 11Af 23/2014 žalobce předložil rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2012, č. j. 14Cm 65/2010-175, kterým soud uložil společnosti Bubny Development, s. r. o. povinnost zaplatit žalobci částku 35 000 000 Kč s příslušenstvím a náhradu nákladů řízení, usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 3. 12. 2012, č. j. 1Cmo 155/2012-321, kterým byl posledně jmenovaný rozsudek městského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení, a usnesení státní zástupkyně Městského státního zastupitelství v Praze ze dne 10. 1. 2014, č. j. 3 Kzn 2018/2013-213, kterým bylo ke stížnosti společnosti Bubny Development, s. r. o., zrušeno usnesení policejního komisaře o odložení věci podezření ze spáchání trestných činů porušování povinností při správě cizího majetku, kterých se měl dopustit bývalý jednatel společnosti S. L. D. Dále žalobce předložil rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 7. 2014, č. j. 14Cm 65/2010-630, kterým soud zastavil řízení o žalobě o uložení povinnosti společnosti Bubny Development, s. r. o. zaplatit společnosti Data Trade s. r. o. částku 32 320 000 a zamítl žalobu společnosti Data Trade s. r. o. o zaplacení částky 35 000 000 Kč.

[24] Proti shora uvedenému rozsudku městského soudu podal žalobce kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl a rozsudkem ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 169/2015-156, ve výroku I. zrušil rozsudek městského soudu a ve výroku II. zrušil rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud v bodu 30 vyslovil, že „[ž]alovaný tedy v dalším řízení zjistí relevantní skutkový stav potřebný pro jednoznačné zodpovězení otázky, zda je smlouva o dílo platná či nikoli, a to zejména v intencích toho, zda nepředstavovala pouze simulovaný (fiktivní) právní úkon. Žalovaný bude zkoumat existenci skutečností potřebných pro posouzení, zda stěžovatelka a společnost ORCO skutečně zamýšlely být smlouvou o dílo vázány. V této souvislosti se bude žalovaný zabývat například tím, zda ze strany společnosti ORCO vyvstala racionální ekonomická potřeba k provedení díla, jak lze vysvětlit zjevnou nevyváženost smlouvy o dílo (v neprospěch společnosti ORCO), proč společnost ORCO zvolila k provedení díla právě stěžovatelku, zda (a jakým způsobem) bylo dílo skutečně provedeno, zda bylo předáno a převzato, proč tehdejší jednatel společnosti ORCO smlouvu o dílo zatajoval atp. Přitom bude nanejvýš vhodné využít i poznatky získané jinými orgány veřejné moci (civilními soudy a orgány činnými v trestním řízení). Žalovaný samozřejmě může vycházet i z jednání samotné stěžovatelky, resp. z dokumentů vyhotovených smluvními stranami smlouvy o dílo; zároveň je třeba jednání stěžovatelky přesvědčivě zasadit do kontextu celého případu a v tomto směru komplexně zkoumat právní, hospodářské či personální vazby mezi stěžovatelkou, společností ORCO a případně třetími osobami, a to nejen v okamžiku údajného uzavření smlouvy o dílo, ale zejména v době pozdější (v době, kdy vyplynuly najevo právní důsledky smlouvy o dílo, tedy existence pohledávky a následné zajištění nemovitostí společnosti ORCO). Nejvyšší správní soud pro úplnost upozorňuje, že dospěje-li žalovaný k závěru, že smlouva o dílo byla neplatná, neznamená to nutně, že je z daňového hlediska irrelevantní (v podrobnostech viz již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 – 200).“

[25] Žalovaný následně doplnil spisový materiál o následující podklady a písemnosti: A) vztahující se k žalobě ze dne 26. 4. 2010 vedené v civilním soudním řízení, kterou se žalobce domáhal na žalovaném (Bubny Development) zaplacení částky 35 000 000 Kč dle Smlouvy o dílo (sp. zn. 14Cm 65/2010): 1. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2012, č. j. 14Cm 65/2010-175, 2. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 3. 12. 2012, č. j. 1Cmo 155/2012-321, 3. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 7. 2014, č. j. 14Cm 65/2010-630; B) vztahující se k žalobě ze dne 6. 1. 2010 vedené v civilním soudním řízení,

kteřou se žalobce domáhal určení, že Smlouva o dílo je neplatná: 1. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 7. 2011, č. j. 36Cm 2/2010-110, jímž byla žaloba zamítnuta, 2. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 13. 12. 2011, č. j. 1Cmo 299/2011-140, jímž byl potvrzen rozsudek soudu I. stupně, 3. usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 26. 3. 2012, sp. zn. 23 Cdo 836/2012, jímž bylo odmítnuto dovolání žalobce; C) vedené Policií ČR a Městským státním zastupitelstvím, kterým byly na základě stížnosti společnosti Bubny Development ze dne 11. 4. 2012 zahájeny úkony trestního řízení pro podezření ze spáchání trestného činu porušování povinností při správě cizího majetku dle ustanovení § 255 odst. 1, 2 písm. a) zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon, v rozhodném znění, kterého se měl dopustit Steven Leonard Davis, jednatel Bubny Development, podpisem Smlouvy o dílo a předávacího protokolu: 1. usnesení Policie ČR ze dne 11. 6. 2012, č. j. ORIII-15353/TČ-2012-001392, jímž byla stížnost zamítnuta, 2. usnesení Policie ČR ze dne 11. 10. 2013, č. j. ORIII-15353/TČ-2012-001392, jímž byla věc odložena, 3. usnesení Městského státního zastupitelství v Praze ze dne 10. 1. 2014, č. j. 3 KZN 2018/2013-213, jímž bylo usnesení Policie ČR ze dne 11. 10. 2013 zrušeno a policejnímu orgánu bylo uloženo o věci znovu jednat a rozhodnout, 4. usnesení Policie ČR ze dne 26. 9. 2014, č. j. ORIII-15353-333/TČ-2012-001392, jímž byla věc opětovně odložena, 5. usnesení Městského státního zastupitelství v Praze ze dne 28. 1. 2015, č. j. 3 KZN 2018/2013-213, jímž byla stížnost společnosti Bubny Development shledána nedůvodnou.

- [26] S výsledkem doplněného odvolacího řízení a s právním názorem žalovaného byl žalobce seznámen přípisem ze dne 3. 10. 2016. Žalobce reagoval vyjádřením ze dne 2. 11. 2016, ve kterém mimo jiné uvedl, že žalovaný do svých úvah nijak nepromítl stanovisko Nejvyššího správního soudu, jestliže písemnosti založené do spisu posoudil pouze formálně. Uvedl také, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že sporný výnos měl být zahrnut do výnosů žalobce, leží na správním orgánu, nikoliv na něm.
- [27] Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 21. 12. 2016, č. j. 56829/16/5200-11434-707700, byl dodatečný platební výměr změněn tak, že penále ve výši 5% z částky dodatečně zrušené daňové ztráty, tj. z částky ve výši 80 Kč, snížil na 1% z částky dodatečně zrušené daňové ztráty, tj. na částku 16 Kč; souhrnné penále se tak snížilo z částky 1 400 000 Kč na částku 1 399 936 Kč, v ostatním zůstal dodatečný platební výměr beze změny.
- [28] V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný uvedl, že podmínka výnosovosti pohledávky se posuzuje k datu vzniku pohledávky, přičemž na výnosovém charakteru pohledávky vztahující se ke zdaňovacímu období 2009 tak nic nemůže změnit ani předložená Dohoda o narovnání ze dne 6. 12. 2010, neboť tato věcně a časově souvisí se zdaňovacím obdobím 2010. Konstatoval, že v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 7. 2014, č. j. 14Cm 65/2010-630, soud dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že by Bubny Development přijal plnění vyplývající ze Smlouvy o dílo. Právní hodnocení Smlouvy o dílo, ale ani Dohody o narovnání v předmětném řízení však tento soud neprováděl, neboť to považoval za nadbytečné. V souběžně probíhajícím civilním soudním řízení o určení neplatnosti Smlouvy o dílo odvolací soud v rozsudku ze dne 13. 12. 2011, č. j. 1Cmo 299/2011-140, uzavřel, že to byli sami účastníci obchodně-právního vztahu (žalobce a Bubny Development), kteří Dohodou o narovnání, nejistotu v právních vztazích, založených Smlouvou o dílo, odstranili. Zároveň žalovaný odkázal na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 3. 2001, č. j. 9Cmo 601/2000-73, ve kterém byl vysloven závěr, že v důsledku uzavření dohody o narovnání není zapotřebí prokazovat existenci dluhu předcházejícího narovnání, neboť narovnání nahrazuje předchozí závazek,

takže dřívější závazek zaniká a vzniká závazek nový. Obdobně pak konstatoval i Nejvyšší soud a Ústavní soud (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 2. 2002, sp. zn. 29 Odo 415/2001, usnesení téhož soudu ze dne 22. 11. 2007, sp. zn. 26 Odo 979/2006, a usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 6. 2000, sp. zn. IV.ÚS 13/2000).

- [29] Žalovaný dále v odůvodnění konstatoval, že Dohoda o narovnání nesmí být bez dalšího ignorována, neboť právě na základě této dohody došlo: a) ke zrušení zástavního práva k předmětným nemovitostem ze Zástavní smlouvy, které žalobce zajistil již před samotným podpisem Dohody o narovnání; b) k zastavení řízení pro zpětvzetí návrhu žalobce (Bubny Development – žaloba ze dne 7. 9. 2010) proti žalovanému (Data Trade) o určení neexistence zástavního práva. Uvedl, že přestože se žalobce i nadále v soukromoprávním sporu domáhal úhrady 35 000 000 Kč za provedené práce a služby předané objednateli, brojil proti žalobě o určení neplatnosti Smlouvy o dílo a v průběhu úkonů trestního řízení setrval na tvrzení, že Smlouva o dílo, Zástavní smlouva a Předávací protokol byly uzavřeny v reálném čase a dílo bylo provedeno a předáno, úkony provedené ve prospěch společnosti Bubny Development na základě Dohody o narovnání nezpochybnil. Žalovaný konstatoval, že je evidentní, že žalobcova tvrzení se měnila nejen v průběhu daňového řízení (a zejména odvolacího řízení), ale následně se dokonce v řízení daňovém a v civilním soudním řízení domáhal pro něj příznivého výsledku, třebaže to znamenalo v každém řízení tvrdit úplný opak. Tato změna dle žalovaného jednoznačně souvisela i se změnou osob oprávněných jednak jak za žalobce, ale i společnost Bubny Development, neboť v určitých časových úsecích se jednalo o společnosti osobou jednatele personálně spojené.
- [30] Žalovaný tak i po doplnění odvolacího řízení dospěl k závěru, že výnos vyplývající ze Smlouvy o dílo měl být předmětem daně z příjmů právnických osob ve zdaňovacím období 2009. Uvedenému svědčí i žalobcem předložená Dohoda o narovnání, která nemůže vystupovat sama o sobě, ale vztahuje se k předchozím sporným, tedy existujícím závazkovým právním vztahům. Výnosy ze sporných pohledávek, které byly či měly být při jejich vzniku zdaněny, nejsou touto dohodou nijak dotčeny. Pokud se liší výše původní sporné pohledávky a výše pohledávky nové vyplývající z dohody o narovnání, tedy i zánik pohledávky, pak tento rozdíl je účetním a daňovým případem ve zdaňovacím období, kdy nabyla účinnosti dohoda o narovnání (viz Pokyn D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů).
- [31] Dále žalovaný s odkazem na usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 26. 3. 2012 uzavřel, že absolutní neplatnost posuzovaného právního úkonu (Smlouva o dílo), ke které by musel odvolací orgán přihlédnout z úřední povinnosti, byla odmítnuta, a to mj. i s poukazem na závěry Vrchního soudu v Praze ze dne 13. 12. 2011, který uzavřel, že samotní účastníci obchodního vztahu nejistotu v právních vztazích odstranili, a to právě uzavřením Dohody o narovnání. Dále uvedl, že z písemností předložených žalobcem v průběhu daňové kontroly, vyplývá, že samotný žalobce v průběhu daňové kontroly ani netvrdil, že z jeho strany k plnění dle Smlouvy o dílo nedošlo. Jako zdůvodnění, proč o ceně plnění z předmětné Smlouvy o dílo účtoval v podrozvahové evidenci, pouze uváděl, a to i přesto, že mu existence Dohody o narovnání musela být známa, že nebyl objednatelem v roce 2009 k vystavení faktury za provedené dílo vyzván. V bodě 5.4 Přílohy k účetní závěrce, přiložené k daňovému přiznání za zdaňovací období roku 2009, daňový subjekt částku 35 000 000 Kč uvedl jako podrozvahovou pohledávku, krytou zástavním právem vůči společnosti Bubny Development z titulu Smlouvy o dílo. Žalobce tak sám svým chováním deklaroval faktické

provedení služby dle předmětné smlouvy. Nadto dle žalovaného ani z Dohody o narovnání jednoznačně nevyplývá, že k plnění dle Smlouvy o dílo nedošlo. V čl. II bodu 1 Dohody o narovnání sice obě smluvní strany prohlašují, že žádné dílo dle Smlouvy o dílo nebylo provedeno, že nevznikl společnosti Bubny Development žádný dluh a žalobci žádný nárok a žádná pohledávka vůči společnosti Bubny Development, na druhou stranu zde ale smluvní strany připouští, že tomu mohlo být jinak. V témže článku je totiž ujednání o tom, že pro případ, že by tomu bylo jinak, tak se žalobce vzdává všech svých práv a nároku vyplývajících ze Smlouvy o dílo a Zástavní smlouvy. Z obsahu Dohody o narovnání tak jednoznačně nevyplývá, že dílo nebylo provedeno. Rovněž i samotný žalobce v průběhu daňové kontroly předkládal důkazní prostředky svědčící o provedení a předání díla objednateli (Potvrzení o předání díla – předávací protokol, Předžalobní upomínka), tedy i o vzniku nároku na zaplacení ceny díla v částce 35 000 000 Kč.

- [32] Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadená rozhodnutí, včetně řízení, která jejich vydání předcházela. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba byla podána důvodně.
- [33] Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného odvolacího správního úřadu, jímž mu byla dodatečně pravomocně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 6 999 600 Kč a dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 1 618 Kč, současně přitom byla daňovému subjektu stanovena i povinnost zaplatit penále v souhrnné výši 1 399 936 Kč, to vše v souvislosti s nezaúčtováním částky 35 000 000 Kč podle plnění ze Smlouvy o dílo, uzavřené se společností ORCO OMICRON, s.r.o. (později Bubny Development), do výnosů roku 2009, čímž podle daňových orgánů žalobce porušil ustanovení § 3 odstavec 1 zákona o účetnictví, a současně i ustanovení § 18 odstavec 1 a § 23 odstavec 3 písm. a) bod 1) zákona o daních z příjmů.
- [34] Podle ustanovení § 3 odstavec 1 zákona o účetnictví, v rozhodném znění: „*Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní období"); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami; přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.*“
- [35] Podle ustanovení § 18 odstavec 1 zákona o daních z příjmu, v rozhodném znění: „*Předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak.*“
- [36] Podle ustanovení § 23 odstavec 3 písm. a) bod 1 téhož zákona: „*Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 se zvyšuje o částky neoprávněně zkracující příjmy.*“
- [37] Podle ustanovení § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.: „*Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu nebo vyslovení jeho nicotnosti; ustanovení § 75, 76 a 78 se použijí přiměřeně.*“

- [38] Podle ustanovení § 78 odst. 5 téhož zákona: „*Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, je v dalším řízení správní orgán vázán.*“
- [39] Soud nejprve uvádí, že vzhledem k tomu, že žalovaný postupoval dle jeho názoru v rozporu se závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku sp. zn. 2 Afs 169/2015, přičemž tento soud v uvedeném rozsudku podrobně popsal veškeré okolnosti daného případu a uložil žalovanému, co má být předmětem jeho dalšího zkoumání, nepovažuje soud za nutné je zde opakovat, neboť stranám sporu je obsah tohoto rozsudku znám.
- [40] Soud dospěl z níže uvedených důvodů, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s tím, co mu bylo uloženo Nejvyšším správním soudem v rozsudku sp. zn. 2 Afs 169/2015, zejména v bodu 30 tohoto rozsudku, jež byl citován výše. Postupoval tak v rozporu s ustanovením § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 78 odst. 5 s. ř. s.
- [41] Dle názoru soudu žalovaný správní spis doplnil pouze formálně, avšak de facto vycházel pouze z jednoho dokumentu (Dohody o narovnání), aniž by se tímto dokumentem blíže zabýval v kontextu toho, co mu bylo Nejvyšším správním soudem uloženo. Žalovaný sice správní spis doplnil o některé listiny (viz blíže bod [25] tohoto rozsudku), jejich obsah následně sice zhodnotil, avšak bez ohledu na kontext celé věci, tvrzení žalobce a požadavky Nejvyššího správního soudu.
- [42] Žalovaný své závěry, s odkazem na obsáhlý rozbor institutu narovnání, formuloval tak, že dohoda o narovnání nemůže existovat sama o sobě, ale vztahuje se k předchozím sporným, dle názoru žalovaného již existujícím, právním vztahům, které vznikly dle žalovaného platně uzavřenou smlouvou o dílo.
- [43] Soud s tímto názorem závěrem žalovaného nesouhlasí, neboť má za to, že znění Dohody o narovnání tento právní stav skutkově zdaleka nedokládá a nedokazuje skutkový stav, který měl žalovaný dle Nejvyššího správního soudu zkoumat, tj. zda byla smlouva o dílo uzavřena na základě projevu vůle obou smluvních stran a zda skutečně došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, zejména v oné celkové výši 35 000 000 Kč, když de facto ze spisu není zcela patrné, o jaký druh plnění šlo, ani kdy k němu došlo atd.
- [44] Žalovaný k dohodě o narovnání uvedl, že z ní jednoznačně nevyplývá, že k plnění dle Smlouvy o dílo nedošlo, neboť to v ní smluvní strany nevyloučily, neboť čl. II bod 1 této dohody obsahuje ujednání o tom, že pro případ, že by tomu bylo jinak, tak se žalobce vzdává všech svých práv a nároku vyplývajících ze Smlouvy o dílo a Zástavní smlouvy.
- [45] Soud se s tímto hodnocením Dohody o narovnání nemůže ztotožnit, neboť žalovaný zcela pominul např. čl. 1 bod 3 této dohody, kde se hovoří o tom, že žalobce má dle zástavní smlouvy „údajně“ pohledávky za společností Bubny Development vzniklou z „údajně“ uzavřené smlouvy o dílo. Žalovaný rovněž pominul, že v čl. II. bod 1 smluvní strany prohlásily, že žádné dílo dle Smlouvy o dílo nebylo provedeno, a ze Smlouvy o dílo a Zástavní smlouvy nevznikl společnosti Bubny Development žádný dluh, ani jiný závazek a žalobci z těchto smluv nevznikl žádný nárok ani pohledávka. Zároveň v témže článku smluvní strany prohlašují, že „*Smlouva o dílo a Zástavní smlouva jsou v plném rozsahu neplatné pro rozpor s ust. § 39 obč. zák.*“
- [46] Dle názoru soudu tak žalovaný považoval Dohodu o narovnání za klíčový dokument v předmětné věci, avšak zároveň z něj vyvodil závěry, které z něj nevyplývají (platnost

Smlouvy o dílo, skutečné provedení díla), resp. tento dokument nezasadil do kontextu daného případu a nezkoumal skutečnou vůli smluvních stran v případě uzavření této dohody, kterou mělo být dle jeho textu nepochybně vyřešení trvající sporné situace mezi oběma smluvními stranami.

- [47] Závěrem pak soud uvádí, že dle jeho názoru neobsahuje napadené rozhodnutí rovněž žádné hodnocení skutečné vůle smluvních stran při uzavírání smlouvy o dílo a dohody o narovnání, přičemž žalovaný nezkoumal ani další skutečnosti uložené mu Nejvyšším správním soudem, např. ekonomickou reálnost předmětu smlouvy, nevyváženost smlouvy o dílo, skutečné provedení, předání a převzetí díla apod.
- [48] S ohledem na výše uvedené tak soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem, a proto jej podle ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 78 odst. 4 a 5 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem, který soud ve zrušujícím rozsudku vyslovil (ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení tak bude na žalovaném, aby své rozhodnutí odůvodnil takovým způsobem, který bude reflektovat pro žalovaného závazný právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 169/2015-156.
- [49] Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce, který měl ve věci úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl. Náhrada nákladů řízení představuje v dané věci žalobcem zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a dále odměnu zástupkyně žalobce JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., advokátky. Mimosmluvní odměna činí 9 300 Kč za 3 úkony právní služby (převzetí právního zastoupení, podání žaloby, účast na jednání) po 3 100 Kč podle ustanovení § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění. Dále žalobci přísluší náhrada hotových výdajů jeho právní zástupkyně ve výši 900 Kč za 3 úkony právní služby po 300 Kč podle ustanovení § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Protože zástupkyně žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna o částku odpovídající dani, kterou je tato povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ustanovení § 57 odst. 2 s. ř. s.), ve výši 21 %. Celková výše nákladů tedy činí 15 342 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. L.

jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 4. června 2020

JUDr. Ladislav Hejtmánek
předseda senátu