



ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců Mgr. Marka Bedřicha a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci žalobce **Data Trade s.r.o.**, IČ 26209314, se sídlem v Praze 1, Na poříčí 1047/26, zastoupené JUDr. Petrou Novákovou, PhD., advokátkou se sídlem v Praze 2, náměstí Míru 341/15, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního úřadu ze dne 26. 3. 2014, č. j. 8164/14/5000-14202-702271

t a k t o :

**I. Žaloba se zamítá.**

**II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění

Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 3. 2014, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru, vydanému dne 9. 5. 2013 Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, kterým tento správce daně dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 6.999.600,- Kč a dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 1.618,- Kč, současně přitom daňovému subjektu stanovil i penále v souhrnné výši 1.400.000,- Kč.

Žalobce v podané žalobě stručně zopakoval dosavadní průběh řízení před finančními orgány a poukázal na to, že základní spornou otázkou v dané věci je skutečnost, zda nezaúčtováním částky 35.000.000,- Kč podle plnění ze Smlouvy o dílo, uzavřené se společností ORCO OMICRON, s.r.o., do výnosů roku 2009 žalobce porušil ustanovení § 3 odstavec 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném pro předmětnou věc a současně i ustanovení § 18 odstavec 1 a § 23 odstavec 3 písm. a) bod 1) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro předmětnou věc. Podle názoru daňových úřadů k porušení uvedených ustanovení došlo, zatímco žalobce zastává názor, že nikoliv, neboť

pro účtování předmětné částky nebyly splněny předpoklady podle zákona o účetnictví a v předmětném zdaňovacím období daňovému subjektu v souvislosti s uvedenou smlouvou o dílo žádný zdanitelný výnos nevznikl.

Žalobce namítl, že pokud jde o účetní zachycení údajného splnění smlouvy o dílo, pak předmětem smlouvy byl závazek daňového subjektu, že pro společnost ORCO vykoná následující práce – zajištění zápisu kupní smlouvy do katastru nemovitostí a zajištění všech nutných podkladů pro zjištění současného stavu nemovitostí, uvedených v příloze smlouvy, spočívající v kontrole nabývacích titulů předmětu koupě, barevného zpracování předmětu koupě na mapě, faktické prohlídky terénu za účelem porovnání stavu právního a faktického, vypracování zprávy o faktickém a právním stavu předmětu koupě a poskytnutí další nezbytné součinnosti za účelem vypracování strategie dalšího využití nemovitostí a zajištění všech nutných podkladů pro zjištění současného technického stavu nemovitostí. Ve smlouvě je kromě ceny díla stanoveno, že dílo bude vyhotoveno ve dvou etapách - první s datem předání do dne 31. 12. 2006 a druhá s datem předání do dne 31. 12. 2008. Smlouva rovněž stanovila splatnost ceny díla na den 28. 8. 2009 s tím, že před tímto datem byla společnost ORCO povinna vyzvat daňový subjekt k vystavení faktury. Pokud by se tak nestalo, byl žalobce oprávněn za účelem zajištění cizích pohledávek zřídit k předmětným nemovitostem zástavní právo ve svůj prospěch. Společnost ORCO před sjednaným termínem výzvu k vystavení faktury žalobci nezaslala, naopak začala v posledním čtvrtletí roku 2009 rozporovat uskutečnění jakéhokoliv plnění z předmětné smlouvy i platnost smlouvy o dílo jako takové. Žalobce má za to, že samotný zákon o účetnictví přikázal žalobci použít zvolený postup, tj. neúčtovat o sporném výnosu. Zásada věrného a poctivého obrazu účetnictví, která je jednou z nejdůležitějších zásad vedení účetnictví podle ustanovení § 7 odstavce 1 zákona a o účetnictví, stanoví, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka, sestavená na jeho základě, podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Veden touto zásadou daňový subjekt v roce 2009 svou pohledávku plynoucí mu za společností ORCO do svého účetnictví nezahrnul, neboť díky pochybnostem o realizaci účetních případů dospěl k závěru, že nebylo postaveno najisto, že plnění ze smlouvy o dílo bylo skutečně poskytnuto a nebyla tak ani splněna podmínka podle ustanovení § 2 zákona o účetnictví, tj. existence výnosu, ani podmínka uvedená v ustanovení § 3 odstavec 1 téhož zákona, že by se jednalo o skutečnost, která je předmětem účtování. Právě nejistota daňového subjektu ohledně jeho plnění ze smlouvy byla důvodem prvotních úvah daňového subjektu stran nezachycení dané položky v účetnictví. Účtování o tzv. dohadné položce aktivní v této souvislosti rovněž nepřicházelo v úvahu, neboť touto položkou jsou typicky účtovány existující pohledávky za dodavateli, u kterých není známa přesná výše a případně ani období; tak tomu ovšem v dané věci nebylo. Podle Interpretace č. 1 Národní účetní rady není daňový subjekt o dotaci oprávněn účtovat, jestliže není postaveno najisto její poskytnutí. Aplikovat tuto zásadu na předmětnou věc znamená, že daňový subjekt byl oprávněn o účetním případě účtovat až za situace, kdy je zřejmé, že s ohledem na splnění dohodnutého předmětu díla je pravděpodobné, že v budoucnu bude získán určitý výnos. Podle názoru žalobce tak tomu v dané věci nebylo. Kdyby v roce 2009 za situace, kdy mu byly známy výhrady společnosti ORCO vůči poskytnutí plnění ze smlouvy o dílo a kdy ani ve svém účetnictví, ani v dalších podkladech za předchozí účetní roky nenalezl pro tvrzení o poskytnutí plnění oporu, promítl tento sporný výnos do svého účetnictví jak ve formě výnosu, tak ve formě dohadné položky aktivní, nutně by porušil princip věrného a poctivého zobrazení stavu hospodaření, což vyplývá i z předkládané a citované interpretace. Postup daňového subjektu byl rovněž

v souladu se zásadou účetní opatrnosti, která požaduje vykazování pouze reálných a realizovaných zisků.

Podle názoru žalobce není pravdou tvrzení správního úřadu o tom, že v průběhu řízení netvrdil, že z jeho strany nedošlo k plnění podle smlouvy o dílo. Není ani pravdou, že by daňový subjekt výlučně stavěl svoji argumentaci na skutečnosti, že jím nebyla vystavena faktura, mezi jeho osobou a společností ORCO v minulosti probíhalo a i v době podání žaloby stále probíhá stran předmětné smlouvy o dílo několik soudních sporů. Správní orgán věděl o tom, že rozhodnutí o platnosti smlouvy, vydané Městským soudem v Praze v této věci, bylo zrušeno a z jakých důvodů, přesto považoval závěry soudu za přesvědčivé a nesporné a fakticky na nich postavil odůvodnění napadeného rozhodnutí. Tento postup je podle názoru žalobce nepřipustný.

K otázce daňového zohlednění údajného splnění smlouvy o dílo žalobce poukázal na to, že ačkoli je možné s některými závěry, prezentovanými správním úřadem v žalobou napadeném rozhodnutí v obecné rovině souhlasit, nelze v žádném případě souhlasit s jejich aplikací na daný případ tak, jak to učinil správní úřad. Správce daně nedostatečně zjistil skutkovou podstatu a vadně zjištěný skutkový stav nesprávně právně klasifikoval, což vedlo k vadnému právnímu závěru. Napadené rozhodnutí správního úřadu i s jemu předcházejícím platebním výměrem správce daně je třeba zrušit, když specifikace daného případu správní úřad v napadeném rozhodnutí zohlednit opomněl, jinak by musel z chování obou stran sporné smlouvy o dílo vyvodit závěr, že se v žádném případě smluvní strany nechovaly tak, že by zamýšlely případnou absolutní neplatnost smlouvy o dílo pominout a že by za účelem splnění smlouvy o dílo vynakládaly nějaké náklady či dosáhly jistých příjmů.

Pokud se žalovaný správní úřad odkazoval na ustanovení § 23 odstavec 1 respektive odstavec 3 písm. a) bodu 1) zákona o daních z příjmů, pak má žalobce za to, že tato ustanovení na daný předmět vůbec nedopadají. Uvedená ustanovení příkazují daňovému novému subjektu, aby při stanovení základu daně k výsledku hospodaření přičítal ty částky, které neoprávněně zkracují příjmy, tj. ty, o kterých bylo buď účtováno vadně, nebo vůbec. Povinnost učinit tuto operaci však předpokládá, že daňový subjekt porušil účetní předpisy, tj. že své příjmy neoprávněně zkrátil. Tak tomu však v daném případě nebylo, daňový subjekt předmětné dílo neplnil a nevznikl mu ani nárok na odměnu za toto dílo. Tím absentoval jak účetní případ podle definice zákona o účetnictví, tak i příjem podle ustanovení § 18 odstavce 1 zákona o daních z příjmů. Právní závěr správního úřadu stran nutnosti aplikace ustanovení § 23 odstavec 3 písm. a) zákona o daních z příjmů nemá oporu ve skutkových zjištěních.

Žalobce v podané žalobě dále namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů rozhodnutí. Z odůvodnění rozhodnutí nelze seznat, jaký skutkový závěr vzal správní úřad za prokázaný, na základě jakých důkazních prostředků k tomuto závěru dospěl a stran skutkových zjištění žalovaný víceméně převzal odůvodnění rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2012, č. j. 14Cm 65/2010 - 175, který byl pro nedostatky zjištění skutkového děje zrušen Vrchním soudem v Praze. Žalobce namítá, že v průběhu daňového řízení tvrdil a prokazoval, že mu ze smlouvy o dílo nevznikla žádná pohledávka, neboť nedošlo k žádnému plnění podle této smlouvy a nebyl proto dán žádný důvod účtování o plnění ze smlouvy podle českých účetních předpisů. Správní úřad však přesto implicitně vychází ze závěrů, že daňový subjekt dílo podle smlouvy provedl, předal a že tedy měl o pohledávce z tohoto plnění povinnost účtovat. Podle názoru žalobce se daňový

orgán měl v takovém případě přezkoumatelným způsobem vypořádat s rozporem ohledně skutkové otázky rozhodné pro právní posouzení věci. Takový rozpor však nebyl jednoznačně identifikován, nebylo hodnoceno jednotlivě v návaznosti na provedené dokazování a nebyl přijat vlastní skutkový závěr odvolacího správního úřadu. K tomu je třeba navíc poukázat na to, že sám správní úřad v odůvodněné napadeného rozhodnutí - byť ne zcela dostatečným způsobem - poukazuje na rozpor ohledně proběhnuvšího skutkového děje, aniž by se s ním však nějak vypořádal či aniž dostal požadavků, plynoucím z ustálené judikatury správních soudů k otázce nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Namísto toho správní úřad při vydání napadeného rozhodnutí zcela jasně vyšel ze skutkového závěru, že dílo podle smlouvy o dílo bylo ve skutečnosti provedeno, ačkoliv jednoznačnost tohoto závěru ze správního spisu nijak nevyplývá, respektive vyplývá spíše pravý opak.

Žalobce je rovněž přesvědčen o tom, že ačkoliv se rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2012, č. j. 14Cm 65/2010 – 175, vyjadřoval k situaci, kdy se správní úřad a následně i soud odkazovaly na závěry zrušeného správního rozhodnutí, je nutné vzít v úvahu zároveň rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 3. 12. 2012, č. j. 1Cmo 155/2012 – 321, které konstatovalo zásadní vady při tvorbě skutkových zjištění a neúplnost a nekomplexnost úvah, kterými se při právním posouzení věci soud řídil a opominul pro případ významné okolnosti.

Žalobce poukázal na to, že požadavek na přezkoumatelné odůvodnění přijímaných skutkových závěrů je opodstatněný obzvláště tehdy, je - li mezi stranami takto zásadní spor o průběhu skutkového děje. V posuzované věci probíhá hned několik řízení, zaměřených především právě na skutkové otázky, které správní úřad zřetelně považoval za rozhodné pro meritorní rozhodnutí ve věci. Správní úřad ani správce daně nijak nezkoumali, zda například daňový subjekt disponoval dostatečnou kapacitou k provedení díla, nezohlednili skutečnosti plynoucí z veřejně dostupných informačních zdrojů a pro účely posuzování této věci rezignovali při výkladu projevu vůle smluvních stran na zjišťování toho, zda a jak o daných skutečnostech účtovala druhá smluvní strana. Ani jeden správní úřad nedokázal přijmout v návaznosti na skutková zjištění jednoznačný závěr o tom, zda je smlouva o dílo neplatná, zda je dohoda o narovnání skutečnou dohodou o narovnání nebo v některé své části dohodou o vzdání se práv, zda jsou tyto úkony vůbec platné a pokud ano, zda bylo od dohody od narovnání právně relevantním způsobem odstoupeno. Tyto skutečnosti jsou pro posouzení rozhodné právní otázky v tomto řízení klíčové, o čemž svědčí samotný postup žalovaného správního úřadu, který se rozhodl držet skutkových závěrů, vyslovených autoritativně orgánem veřejné moci v jiném řízení. Podle názoru žalobce si však správní úřad zvolil rozhodnutí, které bylo následně nadřízeným orgánem veřejné moci zrušeno, proto nelze se závěry správního úřadu v žádném případě souhlasit. Podle názoru žalobce žalovaný zatížil napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, pro kterou je třeba jeho rozhodnutí soudem zrušit.

Žalobce nad rámec výše uvedeného pro úplnost uvedl, že z usnesení zástupkyně Městského státního zastupitelství v Praze ze dne 10. 1. 2014, č. j. 3Kzn 2018/2013 – 213, vyplývá, že se společnost ORCO dozvěděla o existenci údajné pohledávky ze smlouvy o dílo až od katastrálního úřadu, že bývalý jednatel p. Davis uzavřel předmětnou smlouvu tajně a bez vědomí společnosti ORCO, čímž porušil interní směrnici ohledně pravidel vzniku, oběhu a evidence smluv. Nikdy nebyly předloženy originály smluv, daňový subjekt v době, kdy měl dílo provádět, ani žádnou činnost nevyvíjel. Ze stížnosti, podané

společností ORCO v tomto řízení, jednoznačně vyplývá, že hlavním smyslem uzavření smlouvy o dílo byla snaha p. Davise znemožnit nakládání společnosti ORCO s předmětnými nemovitostmi a zajistit si lepší pozici pro případné insolvenční řízení, nikoliv faktická realizace předmětu díla podle smlouvy o dílo. Žalobce je proto toho názoru, že i uvedené skutečnosti je správní úřad povinen v rámci skutkového stavu zohlednit.

Žalovaný ve vyjádření v podané žalobě uvedl následující:

K námitce absolutní neplatnosti smlouvy žalovaný potvrdil, že je jeho povinností přihlížet k této skutečnosti *ex-offo*. Žalovaný však - stejně jako správce daně prvního stupně - žádné okolnosti, které by svědčily o skutečnosti, že smlouva o dílo je absolutně neplatná, nezjistil, proto k této námitce ani přihlídnout nemohl. Samotná tvrzená skutečnost, že na základě uzavřené smlouvy nedošlo k plnění, nezakládá její absolutní neplatnost. Určovací žaloba, podaná společností ORCO (nyní Bubny Development, s.r.o.) o určení neplatnosti smlouvy o dílo ze dne 28. 8. 2006, byla zamítnuta rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 7. 7. 2011, č. j. 36Cm 2 /2010 - 110, který byl následně potvrzen rozsudkem Vrchního soudu v Praze ze dne 13. 12. 2011, č. j. 1Cmo 299/2011 - 140.

K námitce žaloby, že na základě smlouvy o dílo nedošlo k plnění, žalovaný uvedl, že tato skutečnost nebyla žalobcem prokázána. Naopak - ze zjištěných skutečností a z provedených důkazů správce daně došel k závěru, že plnění na základě uzavřené smlouvy bylo poskytnuto a tedy že neabsentuje předmět daně, tj. příjem. K odkazům na účetnictví žalobce lze uvést, že žalobcem uváděné skutečnosti nejsou schopny prokázat, že plnění společnost neposkytla. O poskytnutí plnění na základě smlouvy o dílo svědčí podle názoru žalovaného vícero okolností. V první řadě se jedná o potvrzení o předání díla a o předžalobní upomínku, kterou žalobce adresoval společnosti Bubny Development, s.r.o., další okolností, ke které je třeba přihlídnout, je samotný soukromoprávní spor, vedený o zaplacení částky, vyplývající z uzavřené smlouvy o dílo, u Městského soudu v Praze pod spisovou značkou 14Cm 65/2010, který dosud nebyl pravomocně ukončen a který žalobce do současné doby vede přesto, že pro účely daňového řízení tvrdí, že smlouva je neplatná a k plnění nedošlo. Pokud by k plnění nedošlo, nevedl by jistě ani spor o zaplacení částky, vyplývající z uzavřené smlouvy, přitom poslední jednání soudu v této věci bylo v červenci roku 2014.

K tvrzené dohodě o narovnání považuje žalovaný za potřebné uvést, že z popisu řízení před Městským soudem v Praze ve věci spisové značky 14Cm 65/2010 jednoznačně vyplývá, že tato dohoda není uznána žalobcem a byla namítnuta její absolutní neplatnost. Pro účely soukromoprávního sporu tedy žalobce tvrdí, že dohoda o narovnání je absolutně neplatná, avšak pro účely daňového řízení z ní vyvozuje, že k plnění nedošlo a dovozuje i absolutní neplatnost smlouvy o dílo. Z uvedeného je tak zřejmé, že argumentace žalobce, týkající se totožných smluv, je zcela odlišná v soukromoprávním sporu a ve sporu, který vede se správcem daně ohledně své daňové povinnosti.

K námitce, že žalovaný odvolací orgán postavil své rozhodnutí na odůvodnění již zrušeného rozsudku Městského soudu v Praze, žalovaný uvedl, že tato námitka se nezakládá na pravdě. Rozsudek Městského soudu v Praze a usnesení Vrchního soudu v Praze doložil sám žalobce v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí naopak vyplývá, že pro účely popisu skutkového stavu byly popsány skutkové okolnosti (nikoli právní hodnocení), zjištěné Městským soudem v Praze a zároveň bylo konstatováno, že stejné skutkové zjištění učinil i správce daně. Pokud jde o úvahy,

týkající se uzavřené smlouvy a vlivu uzavření dohod o narovnání, tyto jsou jednoznačně vyjádřeny na stranách 6 až 8 žalobou napadeného rozhodnutí.

K námitce žalobce, že odvolací právní úřad nesprávně uvedl, že v průběhu řízení žalobce netvrdil, že z jeho strany nedošlo k plnění smlouvy o dílo a tudíž není pravdou, že žalobce stavěl výlučně svoji argumentaci na skutečnosti, že jím nebyla vystavena faktura, žalovaný odkazuje na stranu 5 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, z něhož je patrné, že toto tvrzení žalovaného je vztahováno výlučně na průběh daňové kontroly a nezahrnuje tvrzení žalobce, učiněná v rámci podaného odvolání, kde je tato námitka uplatňována poprvé. O skutečnosti, že námitka neplnění smlouvy o dílo byla uplatněna poprvé až v odvolání, svědčí přípisy žalobce adresované správci daně v průběhu daňové kontroly, ve kterých ani jedinkrát nezminil okolnost, že by na základě uzavřené smlouvy o dílo nebylo plněno či že by uzavřenou smlouvu považoval za neplatnou.

Na základě výše uvedeného má žalovaný za to, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonností a provedené řízení netrpí vadami, pro které by bylo nutné či možné napadené rozhodnutí zrušit a proto navrhl zamítnutí podané žaloby.

Při ústním jednání u Městského soudu v Praze dne 4. 6. 2015 zástupce žalobci setrval na podané žalobě s tím, že žalobou napadené rozhodnutí je zatíženo vadami, specifikovanými v žalobě a při soudním přezkumu nemůže obstát. Poukázal na to, že v rámci občanskoprávního sporu již bylo soudem pravomocně rozhodnuto o tom, že smlouva o dílo nebyla platně uzavřena, nepůsobila na účastníky smlouvy práva a povinnosti, nebylo z ní jakkoli plněno a nebyl proto ani žádný důvod, aby o ní žalobce jakkoli účtoval ve svém účetnictví. Žalobce namítá, že v okamžiku vydání napadeného rozhodnutí žalovaného byl již zrušen rozsudek, ve kterém soud vycházel ze skutkových závěrů, že smlouva byla platně uzavřena, přesto tuto skutečnost nijak nerefletoval a důvodem zrušujícího rozsudku byla právě nedostatečná skutková zjištění. Při novém projednání věci pak soud dospěl ke zcela opačným skutkovým závěrům a proto má žalobce za absurdní, aby mu byla uložena povinnost neexistující plnění z neplatné smlouvy zdanit.

K dotazu soudu, proč tedy žalobce vedl z titulu uvedené smlouvy řízení o žalobě o zaplacení částky 35.000.000,- Kč s příslušenstvím a i nadále se soudil, zástupce žalobce uvedl, že důvodem této skutečnosti byla obměna vedení společnosti u žalobce a poté, co bylo podruhé rozhodnuto ve věci sporu o plnění, žalobce se již proti tomuto zamítavému rozhodnutí soudu již neodvolával a nelze mu proto vytýkat nedostatek reflexe ve vztahu k těmto soudním sporům.

Zástupkyně žalovaného odvolacího správního úřadu při jednání u soudu odkázala na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na obsah písemného vyjádření žalovaného k žalobě. Poukázala na to, že žalovaný nevycházel ze závěrů, k nimž dospěl v případě prvního rozsudku soud v občanském soudním řízení, ale pouze podpůrně odkázal na stejné vyhodnocení rozhodných skutkových okolností.

Z obsahu spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním úřadem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

Proti uvedenému rozhodnutí podal žalobce včasné odvolání, ve kterém zejména namítl, 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.

O podaném odvolání rozhodl žalovaný odvolací správní úřad žalobou napadeným rozhodnutím, jímž odvolání zamítl s tím, že odvolací orgán potvrdil názor správce daně o tom, že žalobce měl povinnost účtovat o plnění podle smlouvy o dílo do výnosů a zahrnout jej do hospodářského výsledku roku 2009.

V rámci dokazování před Městským soudem v Praze 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.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou podané rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními úřady obou stupňů z hlediska žalobních námitek, uplatněných v podané žalobě a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu by v době vydání napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen s. ř. s.). Věc soud posoudil takto:

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 1.400.000,- 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., do výnosů roku 2009, čímž podle daňových orgánů žalobce porušil ustanovení § 3 odstavec 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném pro předmětnou věc a současně i ustanovení § 18 odstavec 1 a § 23 odstavec 3 písm. a) bod 1) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro předmětnou věc.

Soud vycházel z následující právní úpravy:

Podle ustanovení § 3 odstavec 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro rok 2009, 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.

Podle ustanovení § 18 odstavec 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění účinném pro rok 2009, předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak.

Podle ustanovení § 23 odstavec 3 písm. a/ zákona o daních z příjmů, se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 zvyšuje o částky neoprávněně

zkracující příjmy.

Žalobce v podané žalobě namítl, že samotný zákon o účetnictví přikázal žalobci použít zvolený postup, tj. neúčtovat o sporném výnosu. Zásada věrného a poctivého obrazu účetnictví, která je jednou z nejdůležitějších zásad vedení účetnictví podle ustanovení § 7 odstavce 1 zákona o účetnictví, stanoví, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka, sestavená na jeho základě, podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Veden touto zásadou daňový subjekt v roce 2009 svou pohledávku plynoucí mu za společností ORCO do svého účetnictví nezahrnul, neboť díky pochybnostem o realizaci účetních případů dospěl k závěru, že nebylo postaveno najisto, že plnění ze smlouvy o dílo bylo skutečně poskytnuto a nebyla tak ani splněna podmínka podle ustanovení § 2 zákona o účetnictví, tj. existence výnosu, ani podmínka uvedená v ustanovení § 3 odstavce 1 téhož zákona, že by se jednalo o skutečnost, která je předmětem účtování. Právě nejistota daňového subjektu ohledně jeho plnění ze smlouvy byla důvodem prvotních úvah daňového subjektu stran nezachycení dané položky v účetnictví.

Uvedená argumentace žalobce nemůže obstát. Rozhodnutí správních úřadů v obou stupních vycházela z toho, že ustanovení § 23 odstavce 1 respektive odstavce 3 písm. a) bodu 1) zákona o daních z příjmů přikazují daňovému novému subjektu, aby při stanovení základu daně k výsledku hospodaření přičetl ty částky, které neoprávněně zkracují příjmy, tj. ty, o kterých bylo buď účtováno vadně, nebo vůbec. Soud se neztotožnil s názorem žalobce, že povinnost učinit tuto operaci předpokládá, že daňový subjekt porušil účetní předpisy, tj. že své příjmy neoprávněně zkrátil. Uvedený postup je třeba použít i tam, kde byly na místě důvodné pochybnosti o tom, že daňový subjekt účelově tvrdí, že předmětné dílo neplnil a nevznikl mu tak ani nárok na odměnu za toto dílo. Právní závěr správního úřadu stran nutnosti aplikace ustanovení § 23 odstavce 3 písm. a) zákona o daních z příjmů má oporu ve skutkových zjištěních tím spíše, že žalobce zcela účelově v řízení před správcem daně tvrdí, že dílo neplnil a nárok na odměnu mu nevznikl, přestože spisový materiál obsahuje listiny, které toto tvrzení jednoznačně vyvracejí (doklad o převzetí díla, výpovědi jednatelů žalobce), současně vede občanskoprávní řízení, ve kterém se domáhá zaplacení smluvní ceny za provedené dílo včetně smluvní pokuty a příslušenství a tvrdí, že všechny povinnosti, které mu podle uvedené smlouvy vyplynuly, řádně a včas splnil a má tedy nárok na zaplacení ceny díla v plné výši. Již uvedená zjištění opravňují správce daně aplikovat ustanovení § 23 odstavce 1 a 3 zákona o daních z příjmu.

Nedůvodnou shledal Městský soud v Praze i žalobní námitku, v níž žalobce namítal, že správce daně nedostatečně zjistil skutkovou podstatu a vadně zjištěný skutkový stav nesprávně právně klasifikoval, což vedlo k vadnému právnímu závěru, protože správní úřady obou stupňů opomněly zohlednit specifikace daného případu, jinak by musely z chování obou stran sporné smlouvy o dílo vyvodit závěr, že se v žádném případě smluvní strany nechovaly tak, že by zamýšlely případnou absolutní neplatnost smlouvy o dílo pominout a že by za účelem splnění smlouvy o dílo vynakládaly nějaké náklady či dosáhly jistých příjmů.

Správce daně i žalovaný odvolací správní úřad vycházely při vydání svých rozhodnutí ze soustředěného spisového materiálu. V něm jsou obsaženy listinné důkazy, které zcela jednoznačně ospravedlňují postup daňových orgánů. Je nutno striktně odlišit daňové řízení od řízení občanskoprávního, nicméně soud považuje za potřebné zdůraznit, že daňové orgány nevycházely z obsahu či výroku rozhodnutí městského soudu (jeho obchodního úseku), ale posuzovaly jednotlivé důkazy, jako je již výše citovaná listina „potvrzení o předání díla –

předávací protokol ze dne 12. 1. 2009, protokol o jednání na Katastrálním úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 23. 8. 2011 k vysvětlení zástavních práv žalobce k nemovitostem ve vlastnictví společnosti Bubny Development, s. r. o., z výpovědi bývalých jednatelů společnosti ORCO M. Z., S. D., J. T. a z výpovědi jednatele žalobce a zároveň (!) též jednatele společnosti Bubny Development, s. r. o. Ing. A. V.

Ze všech označených důkazů lze mít za to, že se žalobce v průběhu daňového řízení choval jako subjekt, který jedná ve smyslu uzavřené smlouvy, čemuž nasvědčuje nejen předávací protokol, ale i jeho faktické chování, spočívající v podání žaloby na zaplacení částky 35.000.000,- Kč a realizace zástavního práva, když z obsahu Dohody o narovnání, uzavřené mezi žalobcem a společností Bubny Development, s.r.o., dne 6. 12. 2010 je zřejmé, že žalobce realizoval své oprávnění z předmětné smlouvy zřídit k nemovitostem ve vlastnictví druhé smluvní strany zástavní práva. Skutečnost, že došlo ke změně personálního obsazení vedení společnosti, nemůže mít na hodnocení daňových orgánů zásadní vliv nejen proto, že obě smluvní strany jsou personálně propojené osobou jednatele, ale například i proto, že žalobce, který na podporu svých tvrzení v daňovém řízení předkládal Dohodu o narovnání, se podle jejího obsahu zcela nechoval, neboť nedošlo ke zpěvzetí žaloby v občanském soudním řízení a věc žaloby o zaplacení částky 35.000.000,- Kč byla dovedena žalobcem až k vydání zamítavého rozsudku v červenci 2014. Všechny tyto okolnosti vyvracejí tvrzení žalobce o tom, že nejsou na místě pochybnosti o tom, že by žalobce po určitou dobu podle uzavřené smlouvy nejednal a právě ona žalobcem zmiňovaní specifikace usvědčují žalobce z účelovosti jeho jednání, což daňové orgány ve svých rozhodnutích pochytily a zohlednily.

V daňovém řízení přísluší hodnocení důkazů výhradně správci daně. Způsob provedení hodnocení důkazů v napadeném rozhodnutí by mohl být úspěšně napadán jen v případech, kdy došlo k takovému hodnocení důkazů, které je v rozporu s obsahem spisu, takže závěry správce daně nejsou podloženy dostatečně skutkovými zjištěními nebo jsou s nimi v rozporu, anebo že se správce daně nevypořádal se všemi důkazy, anebo že závěry, k nimž správce daně dospěl při hodnocení důkazů, odporují zásadám logického myšlení a uvažování. Pouhý odlišný náhled účastníka řízení na způsob hodnocení důkazů rozhodujícím orgánem však není důvodem ke zrušení rozhodnutí, pokud hodnocení odpovídá zásadám, uvedeným shora.

Nedůvodnou shledal městský soud také žalobní námitku, v níž žalobce tvrdil, že prokázal náležitě rozhodnou skutečnost, tj. že na základě smlouvy o dílo nedošlo k plnění. Naopak - ze zjištěných skutečností a z provedených důkazů v daňovém řízení jednoznačně vyplývají důvodné pochybnosti o tom, že plnění na základě uzavřené smlouvy bylo poskytnuto a tedy že neabsentuje předmět daně, tj. příjem. Žalobcem uváděné argumenty stran jeho účetnictví nejsou schopny prokázat nade vší pochybnost, že plnění společnost neposkytla, naopak – jak již bylo výše několikrát uvedeno - o poskytnutí plnění na základě smlouvy o dílo svědčí vícero okolností, zejména pak potvrzení o předání díla, tzv. předžalobní upomínka, kterou žalobce adresoval společnosti Bubny Development, s.r.o., vedení soukromoprávního sporu o zaplacení částky, vyplývající z uzavřené smlouvy o dílo, u Městského soudu v Praze pod spisovou značkou 14Cm 65/2010, i přesto, že pro účely daňového řízení žalobce tvrdí, že smlouva je neplatná a k plnění nedošlo a zpochybňování uzavřené Dohody o narovnání.

Městský soud v Praze má za to, že není úkolem soudu v odůvodnění rozhodnutí o žalobě proti rozhodnutí správního úřadu podrobně znovu převzít obsah odůvodnění

žalovaného rozhodnutí, nicméně v nyní posuzované věci je přesvědčen o tom, že žalovaný odvolací správní úřad se podrobně vypořádal s zejména s právními námitkami žalobce, když vyjádřil, v jakých konkrétních skutkových a právních okolnostech spatřuje nesplnění podmínek pro zamítnutí žádosti žalobce a soud k uvedené argumentaci neshledává důvod cokoli dodávat. Smyslem soudního přezkumu pravomocného rozhodnutí správního úřadu není ani polemika o souladnosti jednotlivých obecně závazných právních předpisů, ale především posouzení zákonnosti a věcné správnosti žalobou napadeného rozhodnutí z hlediska uplatněných žalobních bodů. Na základě tohoto vymezení konstatuje městský soud, že se žalovaný správní úřad v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí zcela podrobně a vyčerpávajícím způsobem vyjádřil k rozhodujícím namítaným skutečnostem a soud jeho úvahy neshledal v rozporu se zásadami správního uvážení. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání je patrné, že se orgány obou stupňů konkrétními důvody dodatečně vyměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 6.999.600,- Kč v souvislosti s nezaúčtováním částky 35.000.000,- Kč podle plnění ze Smlouvy o dílo, uzavřené se společností ORCO OMICRON, s.r.o., do výnosů roku 2009 zabývaly a své závěry srozumitelně vyjádřily v odůvodnění rozhodnutí.

Městský soud v Praze z výše uvedených důvodů neshledal žalobní námitky důvodnými a nezjistil ani žádné vady řízení, které by měly za následek nezákonnost či věcnou nesprávnost napadeného rozhodnutí při jeho zkoumání soudem z úřední povinnosti. Na základě výše uvedeného odůvodnění Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně a proto ji postupem podle ustanovení § 78 odstavec 7 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odstavec 1 s. ř. s., podle něhož žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení a žalovaný správní úřad, jemuž by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevykázal ani neuplatňoval. Z tohoto důvodu Městský soud v Praze vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

## **P o u č e n í**

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). Případně-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 ustanovení § 103 odstavec 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v 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](http://www.nssoud.cz).

Podle ustanovení § 104 odstavec 3 písmeno a/ s. ř. s. je kasační stížnost nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Praze dne 4. června 2015

JUDr. Hana V e b e r o v á ,  
předsedkyně senátu