



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **Data Trade s. r. o.**, se sídlem Na poříčí 1047/26, Praha 1, zastoupené JUDr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, se sídlem náměstí Míru 341/15, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2014, č. j. 8164/14/5000-14202-702271, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 6. 2015, č. j. 11 Af 23/2014 – 40,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 4. 6. 2015, č. j. 11 Af 23/2014 - 40, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 3. 2014, č. j. 8164/14/5000-14202-702271, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 24 456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně JUDr. Petry Novákové, Ph.D., advokátky.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 10 (dále jen „správce daně“), doměřil žalobkyni za zdaňovací období roku 2009 dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 5. 2013, č. j. 2934906/13/2010-24907-108113 (dále jen „platební výměr“), daň z příjmů právnických osob ve výši 6 999 600 Kč, zrušil jí daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 1 618 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně doměřené daně (tj. ve výši 1 399 920 Kč) a 5 % z částky dodatečně snížené

daňové ztráty (tj. ve výši 80 Kč), tedy celkem 1 400 000 Kč. Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 3. 2014, č. j. 8164/14/5000-14202-702271 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Rozhodnutí daňových orgánů byla založena na závěru, že žalobkyni na základě Smlouvy o dílo ze dne 28. 8. 2006 (dále jen „smlouva o dílo“), uzavřené mezi ní jako zhotovitelem a společností ORCO OMIKRON, s. r. o., člen holdingu ORCO PROPERTY GROUP SA jako objednatelem vznikl nárok na zaplacení sjednané ceny díla ve výši 35 000 000 Kč (Nejvyšší správní soud podotýká, že dne 4. 5. 2007 došlo u objednatele ke změně názvu na Bubny Development, s. r. o.; tato společnost bude dále v textu označována v závislosti na rozhodném časovém období jen jako „ORCO“ nebo „Bubny Development“). Daňové orgány konstatovaly, že žalobkyně 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 žalobkyni k vystavení faktury, ani uzavřením Dohody o narovnání mezi žalobkyní a společností Bubny Development ze dne 6. 12. 2010 (dále jen „dohoda o narovnání“). Nezaúčtováním částky 35 000 000 Kč vzniklé na základě smlouvy o dílo byly zkráceny výnosy žalobkyně ve smyslu § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a byly tak splněny podmínky pro zvýšení základu daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud pro úplnost upřesňuje, že ve věci původně rozhodoval Finanční úřad pro Prahu 10, který po nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, zanikl (§ 19 odst. 1 citovaného zákona) a jeho agendu převzal ke dni 1. 1. 2013 v souladu s § 20 citovaného zákona Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 10. Za správce daně tak bude dále v textu tohoto rozsudku souhrnně označován jak Finanční úřad pro Prahu 10, tak Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 10.

[2] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, kterou Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 4. 6. 2015, č. j. 11 Af 23/2014 - 40 (dále jen „městský soud“ a „napadený rozsudek“), zamítl. Dle jeho názoru nemůže obstát argumentace žalobkyně, že již samotný zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, jí v souvislosti s nejistotou ohledně uskutečnění plnění ze smlouvy o dílo přikázal neúčtovat o sporném výnosu. Postup podle § 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. Tvrzení žalobkyně, že dílo neplnila a nárok na odměnu jí nevznikl, byla jednoznačně vyvrácena listinami založenými ve správním spise. Žalobkyně 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 jí ze smlouvy vplynuly, řádně a včas splnila, a má tedy nárok na zaplacení ceny díla v plné výši.

[3] Městský soud konstatoval, že správní spis obsahuje listinné důkazy, které zcela jednoznačně ospravedlňují postup daňových orgánů. Daňové orgány nevycházely z obsahu či výroku rozhodnutí obchodního úseku Městského soudu v Praze, ale posuzovaly jednotlivé důkazy, jako např. listinu „Potvrzení o předání díla – předávací protokol“ (pozn. Nejvyššího správního soudu: jedná se o listinu datovanou dnem 12. 1. 2009, v níž společnost Bubny Development potvrdila, že dílo podle smlouvy o dílo jí bylo předáno včas, kompletní a úplně; dále jen „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 Stevena Davise, Marcela Zenkla a Jiřího Tůlpy (pozn. Nejvyššího správního soudu: poslední dva jmenovaní

pokračování

byli bývalí jednatele žalobkyně, nikoli společnosti ORCO), a výpověď jednatele žalobkyně a zároveň jednatele společnosti Bubny Development Ing. Aleše Vobruby. Z těchto důkazů lze mít za to, že žalobkyně v průběhu daňového řízení vystupovala jako subjekt, který jedná ve smyslu smlouvy o dílo, čemuž nasvědčuje nejen předávací protokol, ale i faktické chování žalobkyně, 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 žalobkyně nemůže mít na hodnocení daňových orgánů zásadní vliv nejen proto, že obě smluvní strany jsou personálně propojené osobou jednatele, ale i proto, že žalobkyně se nechovala podle obsahu dohody o narovnání, neboť nedošlo k zpětvzetí žaloby o zaplacení částky 35 000 000 Kč a celá věc byla žalobkyní dovedena až do vydání zamítavého rozsudku v červenci roku 2014. Všechny tyto okolnosti usvědčují žalobkyni z účelovosti jejího jednání, což daňové orgány ve svých rozhodnutích zohlednily.

[4] Městský soud konstatoval, že ze zjištěných skutečností a z provedených důkazů jednoznačně vyplývají důvodné pochybnosti o tom, že plnění na základě smlouvy o dílo bylo poskytnuto, a tedy že neabsentuje předmět daně, tj. příjem (pozn. Nejvyšší správního soudu: tato věta nedává v kontextu napadeného rozsudku smysl, městský soud chtěl patrně vyjádřit, že nejsou namíste důvodné pochybnosti o tom, že žalobkyně plnění podle smlouvy o dílo poskytla). Žalobkyní uváděné argumenty stran jejího účetnictví nejsou schopny nade vše pochybnost prokázat, že plnění neposkytla, 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 žalobkyně tvrdila, že smlouva o dílo je neplatná a k plnění nedošlo) a zpochybňování dohody o narovnání. Městský soud měl za to, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí podrobně vypořádal zejména s právními námitkami žalobkyně, zcela vyčerpávajícím způsobem se vyjádřil k rozhodujícím namítaným skutečnostem a jeho úvahy nejsou v rozporu se zásadami správního uvážení. Z výše uvedených důvodů neshledal městský soud žalobní námitky důvodnými a nezjistil ani jiné vady řízení, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti a které by měly za následek nezákonnost či věcnou nesprávnost napadeného rozhodnutí.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Ohradila se proti závěrům městského soudu o údajné účelovosti svého tvrzení, že smlouvu o dílo neplnila, a nevznikl jí tak nárok na odměnu za provedení díla. Specifické okolnosti jejího případu naopak dokládají, že smlouva o dílo byla ze strany jejího bývalého společníka a jednatele pana Zenkla a bývalého jednatele společnosti ORCO pana Davise uzavřena toliko fingovaně, fiktivně, s cílem poškodit společnost ORCO, aniž by smluvní strany měly v úmyslu plnit své smluvní povinnosti a realizovat předmět smlouvy o dílo. Stěžovatelka v této souvislosti zmínila např. to, že provedení předmětu smlouvy o dílo bylo pro společnost ORCO zbytečné a cena díla byla nadhodnocená; první část předmětu smlouvy o dílo (vklad práva do katastru nemovitostí) byla realizována nikoli stěžovatelkou, ale jinými osobami; pan Davis uzavřel smlouvu o dílo tajně, nikoho o ní neinformoval, porušil interní směrnici společnosti ORCO týkající se pravidel vzniku, oběhu a evidence smluv; existence údajného závazku ve výši 35 000 000 Kč byla v účetnictví společnosti ORCO zamlčena; smlouva o dílo byla uzavřena v rozporu se smluvními povinnostmi společnosti ORCO danými úvěrovou smlouvou; hodnota údajné pohledávky a hodnota zastavených nemovitostí

(více než 1 000 000 000 Kč) byla ve zjevném nepoměru; stěžovatelka v době uzavření smlouvy o dílo a provedení samotného díla nevyvíjela žádnou činnost; není doložena existence jakýchkoli výsledků smlouvy o dílo; výše smluvní pokuty byla nepřiměřená atd. Městský soud se však s těmito zásadními skutkovými okolnostmi poukazujícími na fingované uzavření smlouvy o dílo nijak nevypořádal.

[6] Za klíčové považovala stěžovatelka to, že přestože se měla zavázat k realizaci předmětu díla na svůj náklad, její účetnictví nereflektuje ani sebemenší náznak činností směřujících k dodání díla. Jedinou nákladovou položkou evidovanou v jejím účetnictví byly bankovní poplatky za vedení účtu, neexistuje žádná e-mailová ani jiná dokumentace svědčící o dlouhodobé spolupráci smluvních stran, platební a fakturační podmínky byly zcela nestandardní, stěžovatelka v rozhodném období neměla žádné zaměstnance ani externí smluvní partnery, skutečná cena díla by podle znaleckého posudku byla nejvýše 750 000 Kč. Tyto okolnosti dle názoru stěžovatelky zcela zjevně dokládají, co bylo skutečným cílem jejího bývalého společníka a jednatele a bývalého jednatele společnosti ORCO. Stěžovatelka tedy nezaúčtovala sporný výnos proto, že ve svém účetnictví a v archivech nenalezla žádné doklady, které by svědčily o tom, že k uskutečnění předmětu díla skutečně došlo. K městským soudem poukazované totožnosti osob v jejím vedení a ve vedení společnosti ORCO stěžovatelka zdůraznila, že u ní došlo ke změně vlastnické struktury i osoby jednatele, jejímž důvodem byla snaha skupiny ORCO o eliminaci škod vznikajících právě z fiktivního uzavření smlouvy o dílo, jež *de facto* znamenalo blokadu celého developerského záměru. Pokud by bylo úmyslem stěžovatelky své jednání, resp. jednání skupiny ORCO jakkoli zastít, pak by byla pravděpodobně zvolena jiná osoba jednatele. Stěžovatelku tedy nelze podezírat z účelového jednání, neboť v rozhodném období měla zcela odlišný personální substrát a žádnou činnost na základě smlouvy o dílo nevyvíjela a dílo nerealizovala. K plnění na základě smlouvy o dílo tedy nedošlo, což svým pravomocným rozhodnutím potvrdily i civilní soudy.

[7] Stěžovatelka namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Městský soud se nijak nevypořádal s žalobní námitkou, že předmětem daně může být jen taková skutečnost, kterou dochází k reálnému zvýšení hodnoty majetku daňového subjektu, resp. která se reálně projeví v jeho majetkové a právní sféře. Stěžovatelka upozornila na to, že tato námitka byla ze strany městského soudu ignorována i v rekapitulační části napadeného rozsudku. Městský soud rovněž nevypořádal žalobní námitky uvedené na str. 4 až 7 žaloby, jimiž stěžovatelka poukazovala na to, že postupovala zcela v souladu s principem věrného a poctivého obrazu účetnictví a s právními předpisy upravujícími vedení účetnictví. Městský soud adekvátně nezareagoval ani na žalobní námitku, že nelze akceptovat paušální recepci závěrů vyslovených ve zrušeném rozhodnutí (civilního soudu), nadto bylo-li takové rozhodnutí zrušeno právě pro vady, které přímo ovlivňují správnost recipovaného závěru. Městský soud ignoroval výtku stěžovatelky proti způsobu, jakým se žalovaný vypořádal s existencí předávacího protokolu. Městský soud přitom napadený rozsudek zatížil shodnou vadou jako žalovaný, neboť dvakrát odmítl žalobní námitku s poukazem na existenci předávacího protokolu, a to přesto, že v rámci civilního soudního řízení byla hodnověrnost předávacího protokolu zpochybňována. Městský soud tedy přinejmenším tyto čtyři žalobní body zcela pominul a navíc se dostatečným způsobem nevypořádal s dalšími žalobními body, poukazujícími na nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, na to, že daňové orgány nedokázaly v návaznosti na skutková zjištění přijmout jednoznačné závěry (ve smyslu toho, zda je smlouva o dílo neplatná, jaký je charakter dohody o narovnání, zda je tato dohoda platná a zda od ní bylo právně relevantním způsobem odstoupeno), a na opomenutí podmínek pro aplikaci závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, sp. zn. 9 Afs 81/2010.

pokračování

[8] Stěžovatelka vytkla městskému soudu, že jí nepřisvědčil v tom, že žalovaný nebyl oprávněn dospět ke zcela opačným skutkovým závěrům stran předběžné otázky (existence nároku stěžovatelky na plnění ze smlouvy o dílo) než civilní soudy, aniž by takový postup přezkoumatelným způsobem zdůvodnil. Žalovaný postavil své závěry na závěrech vyslovených v odůvodnění rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2012, č. j. 14 Cm 65/2010 – 175, na jehož základě bylo společnosti ORCO uloženo zaplatit stěžovateli cenu díla. Tento rozsudek však byl k odvolání společnosti ORCO zrušen usnesením Vrchního soudu v Praze (dále jen „vrchní soud“) ze dne 3. 12. 2012, č. j. 1 Cmo 155/2012 – 321, a to právě pro zásadní vady ve skutkových zjištěních, což však žalovaný ani městský soud nereflektovali. Stěžovatelka upozornila na to, že Městský soud v Praze v dalším řízení dospěl k zcela opačným skutkovým závěrům, když v rozsudku ze dne 15. 7. 2014, č. j. 14 Cm 65/2010 – 630, konstatoval, že nebylo prokázáno poskytnutí plnění ze smlouvy o dílo ani samotné její uzavření. Stěžovatelka považovala za absurdní, aby jí bylo uloženo zdanit výnos, který jí měl plynout ze smlouvy o dílo, za situace, kdy Městský soud v Praze dospěl k závěru, že ze smlouvy o dílo jí žádný takový výnos nevznikl a ani vzniknout nemohl. Napadený rozsudek je i vnitřně rozporný, neboť městský soud na jedné straně uvádí, že soukromoprávní řízení je pro meritorní posouzení věci zcela irelevantní, avšak na druhé straně přičítá stěžovateli k tíži to, jakým způsobem v něm postupovala. Městský soud byl povinen podrobně uvést důvody, proč bylo možno odhlédnout od toho, že civilní soudy při hodnocení těchto skutkových otázek a na základě těchto důkazních prostředků dospěly k opačným závěrům než daňové orgány.

[9] Stěžovatelka namítla, že postupovala zcela v souladu s právními předpisy upravujícími vedení účetnictví. Poukázala na to, že před sjednaným dnem splatnosti díla jí společnost ORCO nezaslala výzvu k vystavení faktury a naopak začala rozporovat uskutečnění jakéhokoli plnění ze smlouvy o dílo i samotnou platnost smlouvy. Stěžovatelka, vedena zásadou účetní opatrnosti, se snažila tvrzení společnosti ORCO ověřit ve svých účetních a jiných dokladech, avšak žádné listiny ani účetní záznamy dokládající faktické provedení díla nenalezla. Došla tedy k závěru, že je třeba aplikovat princip věrného a poctivého obrazu účetnictví a zásadu účetní opatrnosti, a tudíž jí bylo zaúčtování sporného výnosu zapovězeno, neboť by jí došlo k nadhodnocení jejích aktiv a tím i ke zkreslení hospodářského výsledku (což není účetními předpisy připuštěno). Účetnictví hledí na faktickou, nikoli na formální stránku, proto není účtováno např. o uzavření smlouvy a o z ní plynoucí pohledávce, ale až o realizaci předmětu smlouvy. Stěžovatelka tedy v roce 2006 správně neúčtovala o uzavření smlouvy a v roce 2009 s ohledem na uvedené pochybnosti ani o pohledávce za společností ORCO, protože jí žádná taková pohledávka nevznikla, resp. bylo nadmíru sporné, zda vznikla, či nikoli. Kvůli pochybnostem o uskutečnění plnění smlouvy o dílo nebyla splněna podmínka uvedená v § 2 zákona o účetnictví, tedy existence výnosu, ani podmínka podle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví, tedy že by se jednalo o skutečnost, která je předmětem účtování. Stěžovatelka s poukazem na principy vykazování nároku na přijetí nebo vrácení dotace uvedla, že byla oprávněna o účetním případě účtovat až za situace, kdy je s ohledem na splnění dohodnutého předmětu díla pravděpodobné, že v budoucnu bude získán určitý výnos; tak tomu však v nyní posuzované věci nebylo. Postup stěžovatelky byl rovněž v souladu se zásadou účetní opatrnosti, která požaduje vykazování pouze reálných a realizovaných zisků.

[10] Dle názoru stěžovatelky absentuje v jejím případě předmět daně, tedy „příjem“, tak, jak je definován v § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, resp. v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Stěžovatelka předmět díla neplnila, a proto jí nárok na smluvní odměnu, která by představovala reálné zvýšení jejího majetku, nevznikl, resp. sporný výnos se v její majetkové sféře nikterak neprojevil. Stěžovatelka namítla, že městský soud i žalovaný nedostatečně a nesprávně posoudili otázku absolutní neplatnosti smlouvy, neboť již v žalobě poukazovala na celou řadu konkrétních okolností, které vylučovaly, aby měla smlouva o dílo

plnohodnotné daňové účinky. Městský soud však tuto žalobní námitku vypořádal (při nejlepší možné vůli) na samé hranici přezkoumatelnosti a zcela pominul pravidla vyslovená v judikatuře Nejvyššího správního soudu, podle nichž mohou mít absolutně neplatné právní úkony daňověprávní účinky výhradně za určitých specifických podmínek. Rovněž žalovaný v napadeném rozhodnutí toliko obecně a paušálně poznamenal, že i neplatné právní úkony mohou mít daňověprávní účinky, aniž by zohlednil a zhodnotil specifika nyní posuzovaného případu. Stěžovatelka přitom opakovaně poukazovala na to, že ze smlouvy o dílo nebylo plněno, že předmět díla nerealizovala, že plnění ze smlouvy o dílo bylo zpochybněno oběma smluvními stranami (nadto se nikterak neprojevilo v ekonomické sféře stěžovatelky) a že obě smluvní strany na základě smlouvy o dílo neposkytovaly ani nepřijímaly žádná plnění.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti přisvědčil stěžovatelce v tom, že v nyní posuzované věci byly jisté indicie svědčící tomu, že bývalý jednatel společnosti ORCO v rozporu s vnitřními předpisy přistoupil k nevýhodnému uzavření smlouvy o dílo. Tyto indicie však vůbec nesvědčí o úmyslech stěžovatelky, neboť ta byla při uzavření smlouvy o dílo oprávněna vycházet pouze z projevu vůle bývalého jednatele ORCO, který mohl dle výpisu z obchodního rejstříku jednat za společnost ORCO samostatně, a byl tedy oprávněn k uzavření smlouvy o dílo. Okolnosti týkající se situace ve společnosti ORCO navíc nemohly být stěžovatelce v době uzavření smlouvy o dílo známy. Za relevantní nelze považovat ani námitky stěžovatelky vycházející z podkladů obsažených v trestním spise vztahujícím se k bývalému jednatelem společnosti ORCO panu Davisovi, neboť to, zda z jeho strany došlo v souvislosti s výkonem funkce jednatele ke spáchání trestného činu, je pro daňové řízení irelevantní. Za podstatné tedy lze považovat pouze to, že smlouva o dílo byla pořízena a uzavřena oprávněnými zástupci stěžovatelky a společnosti ORCO. Žalovaný považoval za rozhodné, že stěžovatelka v daňovém řízení tvrdila opak toho, co uplatňovala v rámci civilního řízení o žalobě o zaplacení odměny za provedení díla. Žalovaný rovněž upozornil na to, že tvrzení o nesplnění díla vznesla stěžovatelka až v odvolacím řízení, přičemž v průběhu daňové kontroly naopak tvrdila, že o ceně plnění ze smlouvy o dílo účtovala v podrozvahové evidenci, neboť společností ORCO nebyla vyzvána k vystavení faktury za provedení díla. Stěžovatelka tedy svá tvrzení měnila nejen v průběhu daňového řízení, ale i v civilním soudním řízení, přičemž se vždy domáhala příznivějšího výsledku, třebaže to znamenalo v každém z těchto řízení tvrdit opak. Z toho měl žalovaný ve shodě s městským soudem za to, že tvrzení stěžovatelky o nesplnění díla bylo skutečně účelové.

[12] Dle názoru žalovaného nelze povinnost soudu řádně odůvodnit své rozhodnutí chápat jako požadavek reakce na každou vznesenou námitku, resp. argument. Žalovaný setrval na tom, že napadené rozhodnutí nezaložil na (později zrušeném) rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2012, č. j. 14 Cm 65/2010 – 175. Závěry citovaného rozsudku využil pouze podpůrně, což nemůže být důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. Daňové řízení je nutné důsledně odlišit od občanskoprávního řízení, daňové orgány tedy nejsou vázány tím, jak důkazy hodnotily soudy v civilním řízení, a to navíc v případě, kdy ve věci ještě nebylo pravomocně rozhodnuto. Správcem daně zajištěné důkazy (předávací protokol, předžalobní upomínka, tvrzení stěžovatelky v rámci daňové kontroly) jednoznačně svědčily o tom, že k plnění ze smlouvy o dílo došlo a stěžovatelce vznikl nárok na odměnu za provedení díla. Pokud tedy stěžovatelka v průběhu odvolacího řízení tvrdila, že k plnění ze smlouvy o dílo vůbec nedošlo, vázlo na ní důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. To však stěžovatelka neunesla, když žádnými relevantními důkazními prostředky nevyvrátila důkazy jednoznačně nasvědčující závěru, že k plnění ze smlouvy o dílo došlo. Rovněž soudy rozhodující v civilním řízení konstatovaly, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno a nelze tak mít za prokázané, zda k plnění ze smlouvy o dílo skutečně došlo, či nikoli. Je jistě možné, že pokud by stěžovatelka doložila další relevantní důkazy

pokračování

(např. dokumentaci, která byla předmětem předání a převzetí díla, popř. by označila svědky, kteří byli předání díla přítomni), pak by mohly soudy rozhodující v civilním řízení dospět ke zcela opačnému závěru. Z výše uvedených důvodů byl žalovaný toho názoru, že rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 7. 2014, č. j. 14 Cm 65/2010 – 630, nemá na nyní posuzovaný případ vliv a neměl by tak být brán v potaz.

[13] Žalovaný měl za to, že vycházel z jednoznačných důkazů o tom, že k plnění ze smlouvy o dílo došlo, a stěžovatelka tak měla povinnost účtovat o odměně za provedení předmětu smlouvy o dílo v okamžiku uskutečnění účetního případu, tj. v okamžiku předání prací provedených na základě smlouvy o dílo, ke kterému dle předávacího protokolu došlo dne 12. 1. 2009. Žalovaný podotkl, že stěžovatelka v průběhu daňové kontroly neuvedla žádné pochybnosti ve smyslu toho, že k plnění smlouvy o dílo nedošlo. Jeví se přitom jako velice pravděpodobné, že pokud by takové pochybnosti skutečně existovaly a byly důvodem, proč stěžovatelka o sporném výnosu neúčtovala, pak by na ně odkázala již v průběhu daňové kontroly. Žalovaný tak považoval tvrzení stěžovatelky za účelová a nijak nepodložená. Dle žalovaného tedy stěžovatelka neprokázala, že by nerealizovala příjem, a byla tak namíste aplikace § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů, neboť ze strany stěžovatelky došlo k porušení účetních předpisů. Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.). Stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátkou. Kasační stížnost je tedy přípustná.

[15] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí krajského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatelka nenamítala, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné mimo jiné tehdy „[n]ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.“ Nestačí, pokud soud při vypořádávání se s žalobní argumentací pouze konstatuje, že je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech, resp. v jakých právních či skutkových důvodech) její nesprávnost spočívá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS; všechna v tomto rozsudku citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Krajský soud je povinen vypořádat se ve svém rozhodnutí se všemi žalobními námitkami. Zamítne-li žalobu, přičemž se opomene zabývat byť i marginální námitkou, nezbyvá Nejvyššímu správnímu soudu než jeho rozhodnutí zrušit pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů, byť důvodnost námitky by Nejvyšší správní soud mohl sám spolehlivě posoudit podle obsahu spisu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007 – 111).

[17] S ohledem na logiku posloupnosti uplatněných kasačních námitek se Nejvyšší správní soud musel vypořádat především s nepřezkoumatelností napadeného rozsudku ve vztahu k žalobním námitkám poukazujícím na nesprávně zjištěný skutkový stav. Stěžovatelka již v daňovém řízení namítala, že z její strany nikdy nedošlo k plnění ze smlouvy o dílo a že obě smluvní strany uzavřely dohodu o narovnání, v níž shodně prohlásily, že žádné dílo dle smlouvy o dílo nebylo provedeno, že stěžovatelce na základě smlouvy o dílo nevznikl vůči společnosti ORCO žádný nárok či pohledávka a že smlouva o dílo je v celém rozsahu neplatná pro rozpor s § 39 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, v tehdy platném znění. Na tuto argumentaci pak stěžovatelka navázala v žalobě, v níž uvedla celou řadu okolností, z nichž dovozovala, že smlouva o dílo je neplatná. V žalobě rovněž konstatovala, že *de facto* jedinou oporou pro skutkové závěry daňových orgánů byl rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2012, č. j. 14 Cm 65/2010 – 175, který byl však posléze zrušen vrchním soudem, a to pro zásadní vady skutkových zjištění a pro pomnutí pro případ významných okolností. Stěžovatelka považovala napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť daňové orgány dle jejího názoru nezkoumaly, zda disponovala dostatečnou kapacitou k provedení díla či zda a jak o sporných skutečnostech účtovala druhá smluvní strana, a nedokázaly přijmout jednoznačný závěr, zda je smlouva o dílo platná či nikoli a jaký je charakter dohody o narovnání. Stěžovatelka s poukazem na související trestní řízení namítla, že i dle stávajícího názoru společnosti ORCO byla hlavním smyslem uzavření smlouvy o dílo snaha pana Davise znemožnit společnosti ORCO nakládání s jejími nemovitostmi, nikoli faktická realizace předmětu smlouvy o dílo. Městský soud na tyto námitky reagoval v několika pasážích napadeného rozsudku, nicméně jádro jeho argumentace je možné shrnout citací ze strany 10 napadeného rozsudku: „[ž]alobcem (tj. stěžovatelkou) uváděné argumenty stran jeho účetnictví nejsou schopny prokázat nade vše 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.“

[18] V nyní posuzované věci je třeba vyjít z obecné zásady, že pro stanovení daně z příjmů právnických osob je stěžejní skutečná ekonomická stránka věci, a to jak v rovině zdanitelných příjmů, tak v rovině daňově uznatelných nákladů (výdajů), tedy na jedné straně to, zda se příjem fakticky projevil v majetkové sféře poplatníka, a na straně druhé to, zda výdaj byl skutečně vynaložen za účelem předvídaným veřejnoprávním pravidlem chování. V souvislosti s touto zásadou obsahuje daňový řád pravidlo, že správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (srov. § 8 odst. 3 daňového řádu). Toto ustanovení vyjadřující zásadu materiální pravdy je obsahově shodné s předchozí právní úpravou (srov. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle něhož při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho). Povinností daňových orgánů je tedy vždy zjišťovat též formálně právním úkonem (tzv. předstíraný nebo simulovaný právní úkon) zakrývaný skutečný stav (tzv. zastřený nebo dissimulovaný právní úkon). Judikatura Nejvyššího správního soudu k této otázce vychází z usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 – 89, publ. pod č. 1301/2007 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že o zakrývání (dissimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků jde tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní

pokračování

skutečnost; pro aplikaci citovaného ustanovení je tak určující zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu.

[19] Nejvyšší správní soud v souladu s postuláty jednoty, racionality a vnitřní bezrozpornosti právního řádu nahlíží na dissimulované právní úkony především v intencích soukromého práva, zejména ve světle náležitostí právních úkonů, náležitostí vůle a náležitostí poměru mezi vůlí a projevem vůle. Základním východiskem je to, že klíčovou náležitostí poměru mezi vůlí a projevem vůle je shoda; jeho nedostatkem je naopak neshoda vůle a jejího projevu, která může být jednostranná či dvoustranná a z hlediska jiného základního dělicího kriteriia vědomá či nevědomá. O společnou vědomou neshodu vůle a jejího projevu při dvoustranném právním úkonu jde přitom tehdy, pokud mezi vůlí a projevem obou stran je stejná neshoda a obě strany o tom vědí. Jinak řečeno, strany takto jednající tedy ve vzájemné shodě projevují něco jiného, než ve skutečnosti chtějí, shodují se jejich vůle a projevy takové vůle, chybí ale shoda mezi jejich společnou vůlí a jejich vzájemnými shodnými projevy. Teorie přitom v rámci zmíněné společné vědomé neshody mezi vůlí a jejím projevem rozlišuje jednak tzv. (absolutní) simulaci – strany předstírají, že uzavírají určitý úkon, ač ve skutečnosti nechtějí uzavřít žádný právní úkon – a jednak tzv. relativní simulaci (dissimulaci), kdy strany předstíráním uzavření jednoho právního úkonu zastírají právní úkon jiný, který z různých důvodů má zůstat nepoznán. *„Zatímco předstíraný (simulovaný) právní úkon trpí jak neshodou vůle a projevu, tak i nedostatkem vážnosti vůle, a je proto neplatný, platnost zastíraného (dissimulovaného) právního úkonu je třeba posoudit samostatně. Samotná dissimulace obecně přitom není v rozporu s právem a sama o sobě nezpůsobuje neplatnost právního úkonu. Zjednodušeně řečeno má tedy platit to, co účastníci chtěli a zastírali, a ne to, co nechtěli a předstírali“* (viz již citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 – 89). K případné absolutní neplatnosti soukromoprávních úkonů, jež mají být základem daňové povinnosti, jsou povinny přihlídnout všechny orgány veřejné moci z úřední povinnosti. Tato otázka může být učiněna předmětem řízení v kterékoli jeho fázi, a to na základě námítky účastníka řízení nebo na základě jakýchkoli jiných skutečností, jež se dostanou do sféry příslušného orgánu a z nichž vyplývá, že by pro posouzení otázky platnosti rozhodného právního úkonu mohly být relevantní (viz nálezy Ústavního soudu ze dne ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, či ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, dostupné na nalus.usoud.cz, a především rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 – 200, publ. pod č. 2489/2012 Sb. NSS).

[20] Z výše uvedeného vyplývá, že pokud stěžovatelka zcela srozumitelně a s odkazem na konkrétní skutkové okolnosti a relevantní judikaturu (na rozsudek ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 – 200) namítala, že smlouva o dílo je absolutně neplatná, povinností městského soudu a žalovaného bylo pečlivě se touto otázkou zabývat, a to zejména s ohledem na to, zda smlouva o dílo nepředstavovala simulovaný (fiktivní) právní úkon. Městský soud ani žalovaný tedy nemohli při posuzování platnosti smlouvy o dílo aplikovat projednací zásadu (resp. omezit se na pouhé hodnocení věrohodnosti tvrzení stěžovatelky) a argumentovat tím, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, resp. že její argumenty jsou „účelové“ nebo že nejsou „nade vší pochybnost schopny prokázat“ (viz str. 10 napadeného rozsudku), že stěžovatelka plnění na základě smlouvy o dílo neposkytla. Městský soud a žalovaný se naopak měli otázkou platnosti smlouvy o dílo zabývat *ex officio*, přičemž s ohledem na indicie nasvědčující tomu, že smlouva o dílo mohla být uzavřena pouze fiktivně, měli především zjišťovat skutečnou vůli smluvních stran při uzavření smlouvy o dílo. Stěžovatelce je třeba přisvědčit v tom, že argumentace městského soudu a žalovaného k otázce platnosti smlouvy o dílo je do jisté míry nepřehledná a jejich závěry nejsou jednoznačné, nicméně z obsahu napadeného rozsudku i napadeného rozhodnutí je patrné, že jak městský soud, tak žalovaný považovali smlouvu o dílo za platnou. Městskému soudu a žalovanému je však třeba vytknout, že své závěry o platnosti smlouvy o dílo založili především na formálních dokumentech, které dokládají spíše

(formálně) právní stav než stav faktický. Jak předávací protokol (podepsaný tehdejším jednatelem společnosti ORCO Stevenem Leonardem Davisem), tak předžalobní upomínka (kterou společnosti Bubny Development zaslal tehdejší zástupce stěžovatelky) jsou dokumenty, které byly vyhotoveny z vůle smluvních stran smlouvy o dílo. Tyto dokumenty, stejně jako vedení soukromoprávního sporu o zaplacení ceny smlouvy o dílo ze strany stěžovatelky, tedy nemusí nutně svědčit pouze o tom, že dílo bylo fakticky provedeno (a smluvní strany tak skutečně zamýšlely smlouvu o dílo uzavřít a řídit se podle ní), ale mohly být dalšími formálně právními úkony, jimiž smluvní strany navenek utvrzovaly formálně právní stav, který započaly simulovat právě uzavřením smlouvy o dílo.

[21] Městský soud a žalovaný tedy pochybili již v tom, že při hodnocení platnosti smlouvy o dílo považovali za podstatné pouze (formální) projevy vůle smluvních stran smlouvy o dílo (stěžovatelky a společnosti ORCO), aniž by dále vedli úvahy o tom, zda a případně proč (a to zejména v souvislosti s tím, že postoj smluvních stran k platnosti smlouvy o dílo se v průběhu řízení zásadně měnily) se nejednalo o další udržování simulovaného formálně právního stavu. Dle Nejvyššího správního soudu měli městský soud a žalovaný posuzovat smlouvu o dílo v kontextu celého případu a zaměřit se na okolnosti týkající se faktických (ekonomických) aspektů uzavření smlouvy o dílo a provedení díla, které by poskytly odpověď na otázku, zda se smluvní strany skutečně zamýšlely uzavřením smlouvy o dílo zavázat k plnění, či zda smlouva o dílo byla pouze navenek předstíraným dokumentem, který měl ve skutečnosti zakrýt jiné právní jednání. S ohledem na to je třeba odmítnout názor žalovaného (uvedený v jeho vyjádření ke kasační stížnosti), že pro účely daňového řízení je irrelevantní, zda ze strany bývalého jednatele společnosti ORCO došlo (v souvislosti s uzavřením smlouvy o dílo) ke spáchání trestného činu. Samotná trestněprávní kvalifikace jeho jednání sice pro daňové řízení podstatná není, avšak posouzení, s jakým skutečným úmyslem tento jednatel uzavřel smlouvu o dílo, je pro závěry o její platnosti naopak stěžejní. Žalovaným citovaný závěr Vrchního státního zastupitelství v Praze, že smlouva o dílo byla skutečně pořízena a uzavřena oprávněnými zástupci stěžovatelky a společnosti Bubny Development, se opět týká pouze formálně právního stavu, nikoli toho, zda smluvní strany uzavřením smlouvy o dílo nezamýšlely zastřít jiný právní úkon, který ve skutečnosti chtěly.

[22] Městský soud a žalovaný přitom měli při zjišťování skutečné vůle smluvních stran při uzavření smlouvy o dílo značně zjednodušenou výchozí pozici, neboť okolnostmi souvisejícími s uzavřením smlouvy o dílo se podrobně zabývaly i jiné orgány veřejné moci, konkrétně soudy rozhodující v civilním řízení a orgány činné v trestním řízení. Městský soud a žalovaný se sice o souvisejícím civilním a trestním řízení ve svých rozhodnutích zmiňovali, avšak činili tak především v reakci na jednotlivé listiny (kopie jednotlivých rozhodnutí a podání) předložené samotnou stěžovatelkou. Má-li Nejvyšší správní soud stručně rekapitulovat relevantní obsah těchto listin, pak prvním rozhodnutím ve věci soukromoprávního sporu stěžovatelky o zaplacení ceny za provedení díla byl rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2012, č. j. 14 Cm 65/2010 – 175, kterým byla společnosti Bubny Development stanovena povinnost zaplatit stěžovatelce na základě smlouvy o dílo 35 000 000 Kč. Tento rozsudek (resp. výrok o stanovení povinnosti zaplatit částku 35 000 000 Kč) byl na základě odvolání společnosti Bubny Development zrušen usnesením vrchního soudu ze dne 3. 12. 2012, č. j. 1 Cmo 155/2012 – 321. Vrchní soud vytkl soudu prvního stupně především neúplnost a nekomplexnost úvah, kterými se při právním posouzení řídil, resp. pominutí pro případ významných okolností. Poukázal na to, že úkony trestního řízení ve věci podezření z antedatování, resp. dodatečného vytvoření smlouvy o dílo a předávacího protokolu nejsou dosud ukončeny. Dosavadní výsledky dokazování shrnul tak, že rozhodující příčinou uzavření dohody o narovnání byla změna v osobě jediného společníka a jednatele stěžovatelky z Marcela Zenkla na Jiřího Ťulpu. Další výměna (na jednatele Petra Bošnakova) vedla k popírání platnosti dřívějších úkonů. Z toho vrchní soud

pokračování

vyvodil, že v relativně časově krátkém úseku zcela inkoherentní chování stěžovatelky vede k nutnosti zabývat se otázkou, zda její jednání není fakticky řízeno osobami stojícími vně, jejichž zájmy se zájmy stěžovatelky přinejmenším kolidují. Soud prvního stupně se dle názoru vrchního soudu rovněž nezabýval nápadnou podobností smluv o převodu obchodních podílů jednotlivých společníků stěžovatelky ani tím, z jakého zdroje bylo původnímu společníkovi stěžovatelky Marcelu Zenklovi zaplacen 12 000 000 Kč za převod obchodního podílu na Jiřího Ťulpu a z jakého důvodu a případně na čí podnět převedl Jiří Ťulpa za necelý rok poté obchodní podíl stávajícímu společníkovi stěžovatelky za 1 Kč, resp. za účelem zajištění pohledávky.

[23] Městský soud v Praze v dalším řízení žalobu stěžovatelky o zaplacení částky 35 000 000 Kč zamítl rozsudkem ze dne 15. 7. 2014. č. j. 14 Cm 65/2010 - 630. Provedl výslech jednatele stěžovatelky a současně jednatele společnosti Bubny Development Ing. Aleše Vobruba, který uvedl, že v době uzavření smlouvy o dílo měla společnost ORCO tři jednatele a bylo naprosto nestandardní, aby smlouvu uzavřenou na závazek k zaplacení řádově desítek miliónů korun uzavřel jeden jednatel bez vědomí ostatních dvou jednatelů. Ing. Aleš Vobruba neměl žádnou povědomost o tom, že by smlouva o dílo byla plněna nebo že by došlo k jakémukoli předání či převzetí díla. Pokud by hypoteticky došlo k (platnému) uzavření smlouvy o dílo, bylo by to v rozporu s obchodní strategií společnosti Bubny Development, neboť ta měla v rozhodné době uzavřenou úvěrovou smlouvu s Komerční bankou, a. s., na přibližně 1 000 000 000 Kč, který by v případě uzavření smlouvy na částku 35 000 000 Kč musel být zesplatněn. Marcel Zenkl, bývalý jednatel stěžovatelky, vypověděl, že cena díla byla určena objemem práce, složitostí zakázky a termínem plnění. Nevysvětlil však, jaké byly náklady na provedení díla (uvedl, že se jednalo především o jeho čas) ani jakým způsobem dílo předával a jak dlouho předání díla trvalo. Bývalý jednatel společnosti ORCO Steven Leonard Davis vypověděl, že smlouvu o dílo sjednával s panem Zenklem, vždy u toho byl asistent nebo někdo ze společnosti (v roli překladatele). Další detaily ohledně uzavírání smlouvy (např. jednání předcházející uzavření smlouvy, kdo text smlouvy o dílo připravoval či který konkrétní asistent byl přítomen při jejím uzavírání) ani okolnosti týkající se předání a převzetí díla si však nepamatoval. Městský soud v Praze založil svůj závěr o skutkovém stavu na tom, že stěžovatelka neprokázala, že by společnost ORCO přijala plnění (ze smlouvy o dílo), ani to, zda a kdy došlo k uzavření smlouvy o dílo. Žádný z jednatelů, kteří měli smlouvu o dílo uzavřít, nedokázal vysvětlit, za jakých okolností byla smlouva uzavřena, kdo se jejího uzavírání účastnil, zda u podpisu smlouvy nebo její přípravě byl přítomen překladatel, zda a jak byla smlouva archivována nebo jak bylo dílo předáno.

[24] Stěžovatelka v řízení před městským soudem předložila kopii usnesení ze dne 10. 1. 2014, č. j. 3 KZN 2018/2013 – 213, jímž Městské státní zastupitelství v Praze na základě stížnosti poškozené společnosti Bubny Development zrušilo usnesení policejního komisaře, kterým byla odložena věc podezření ze spáchání trestných činů porušování povinnosti při správě cizího majetku, jichž se měl dopustit bývalý jednatel společnosti ORCO Steven Leonard Davis. Městské státní zastupitelství v Praze považovalo za podezřelé, že se poškozená společnost Bubny Development dozvěděla až od katastrálního úřadu, že bylo zahájeno řízení o vkladu zástavního práva k jejím nemovitostem v hodnotě 1 000 000 000 Kč pro údajnou pohledávku v hodnotě 35 000 000 Kč plynoucí ze smlouvy o dílo ve prospěch stěžovatelky. Steven Leonard Davis měl smlouvu o dílo a zástavní smlouvu uzavřít bez vědomí společnosti ORCO, o jejím uzavření nikoho neinformoval, porušil interní směrnici týkající se pravidel vzniku, oběhu a evidence smluv, a existenci pohledávky vzniklé na základě smlouvy o dílo zamlčel v účetnictví a v účetních závěrkách společnosti. Ke zřízení zástavního práva došlo za situace, kdy Komerční banka, a. s., v úvěrové smlouvě se společností Bubny Development další zástavu zakázala pod sankcí předčasného ukončení úvěrového financování developerského projektu a okamžitého zesplatnění poskytnutého úvěru. Uzavřením smlouvy o dílo a následným zastavením majetku bylo významně

omezeno vlastnické právo společnosti Bubny Development k zastaveným nemovitostem. Návrh na vklad zástavního práva byl na katastrální úřad podán až s odstupem tří let od podpisu smlouvy, přičemž originály smluv nebyly předloženy nikdy. Stěžovatelka v době, kdy měla dílo provést, nevyvíjela prakticky žádnou činnost. Dle Městského státního zastupitelství v Praze výše popsané jednání Stevena Leonarda Davise budí pochybnosti o tom, že jednal s péčí řádného hospodáře, a policejní orgán se bude muset v dalším řízení vypořádat se všemi relevantními aspekty případu, mimo jiné se znaleckým posudkem znaleckého ústavu EQUITA CONSULTING, s. r. o., který ocenil obvyklou cenu díla, které měla stěžovatelka na základě smlouvy o dílo provést, na 760 000 Kč.

[25] Okolnosti zjištěné v civilním a trestním řízení měli městský soud a žalovaný pečlivě vyhodnotit (Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že některé relevantní okolnosti vyplynuly najevo až po vydání napadeného rozhodnutí, avšak vzhledem k tomu, že otázka platnosti smlouvy o dílo musí být posuzována ve všech fázích řízení, měl se přinejmenším městský soud k těmto okolnostem vyjádřit a uvést, zda v jejich světle může napadené rozhodnutí obstát), uvést do souvislosti se skutečnostmi zjištěnými v daňovém řízení a jednoznačně vyjádřit své závěry o skutkovém stavu. Ze spisů předložených Nejvyššímu správnímu soudu však není patrné, že by si městský soud nebo žalovaný související civilní či trestní spisy ke svému rozhodování vyžádali a z vlastní iniciativy z nich zjišťovali pro nyní posuzovanou věc relevantní skutečnosti anebo přinejmenším ověřovali průkaznost a důkazní hodnotu stěžovatelkou předložených listin (např. jejich zasazením do celkového procesního kontextu). Pokud tak neučinili, Nejvyššímu správnímu soudu nepřisluší nahrazovat jejich závěry a v podstatě tak v první instanci hodnotit jednotlivé důkazy a zjišťovat skutkový stav. Nejvyšší správní soud proto dále jen stručně poukazuje na některé okolnosti, které mohou být pro posouzení věci podstatné.

[26] Dle názoru Nejvyššího správního soudu vyplývají pochybnosti o racionální ekonomické podstatě smlouvy o dílo již z jejího textu (obsahu). Jejím předmětem totiž je „zajištění zápisu kupní smlouvy do katastru nemovitostí“ a „zajištění všech nutných podkladů pro zjištění současného právního stavu nemovitostí“ (dotčené nemovitosti byly uvedeny v příloze smlouvy o dílo), a to za cenu 35 000 000 Kč. Bývalý jednatel stěžovatelky Marcel Zenkl v civilním řízení naznačil, že dílo provedl sám (uvedl, že náklady díla tvořil především jeho čas). I pokud by se věnoval provedení díla po celou dobu od uzavření smlouvy po předání díla, tj. cca dva roky a tři měsíce (k uzavření smlouvy o dílo mělo dle data v ní uvedené dojít dne 28. 8. 2006, k předání díla dle předávacího protokolu dne 12. 1. 2009), pak je na první pohled v rozporu s ekonomickou logikou, aby jednatel stěžovatelky svou měsíční práci spočívající v provádění poměrně standardních právních a administrativních úkonů ocenil na více 1 000 000 Kč a druhá smluvní strana (společnost ORCO) tyto podmínky akceptovala. Pochybnosti o racionální hospodářské podstatě smlouvy o dílo ostatně vyjádřilo několik dalších orgánů veřejné moci, Městský soud v Praze se ve svém prvním rozsudku zmiňoval o nevyváženosti, resp. o nápadně nevýhodných podmínkách sjednaných pro jednu stranu (společnost ORCO), Městské státní zastupitelství v Praze konstatovalo, že uzavření smlouvy o dílo budí pochybnosti, zda jednatel společnosti ORCO jednal s péčí řádného hospodáře (citované usnesení Městského státního zastupitelství v Praze obsahovalo rovněž zmínku o znaleckém posudku, který předmět smlouvy o dílo ocenil částkou 760 000 Kč), sám žalovaný označil smlouvu o dílo za „nevýhodnou“. Nejvyšší správní soud pak ve shodě s výše shrnutými úvahami civilních soudů i Městského státního zastupitelství v Praze konstatuje, že je přinejmenším nestandardní, aby jednatel společnosti zatajoval existenci smlouvy mající racionální ekonomické opodstatnění, resp. hospodářský přínos pro společnost. Nejvyšší správní soud poukazuje rovněž na to, že dle podkladů obsažených ve správním spise stěžovatelka v rozhodné době nevykonávala žádnou reálnou ekonomickou činnost. Tento poznatek, který obsahuje již shora citované usnesení Městského státního zastupitelství, vyplývá již ze zprávy o daňové kontrole (ze dne 2. 5. 2013, č. j. 2198666/13/2010-05404-109740),

pokračování

v níž správce daně uvedl, že stěžovatelka (za zdaňovací období roku 2009) ve výkazu zisků a ztrát nevykázala žádné uskutečněné ani přijaté zdanitelné plnění, ztráta ve výši 1617,55 Kč byla způsobena finančními náklady na vedení běžného účtu, stěžovatelka nevlastnila žádný dlouhodobý majetek, a její bankovní účet byl (v únoru 2009) dotován dvěma vklady po 3000 Kč (celkem tedy 6000 Kč).

[27] Nepřijatelně zjednodušený je též názor městského soudu, že na posouzení věci nemůže mít zásadní vliv změna personálního obsazení vedení stěžovatelky. Vrchní soud ve shora citovaném usnesení ze dne 3. 12. 2012, č. j. 1 Cmo 155/2012 – 321, konstatoval, že rozhodující příčinou uzavření dohody o narovnání byla změna v osobě jediného společníka a jednatele stěžovatelky. Další výměna jednatele stěžovatelky naopak vedla k popírání platnosti stěžovatelkou učiněných úkonů. Vrchní soud měl tedy za to, že je nutné zabývat se otázkou, zda jednání stěžovatelky není fakticky řízeno třetími osobami a případně z čí iniciativy dochází ke změnám společníků a jednatelů stěžovatelky. Stěžovatelka ke kasační stížnosti přiložila přípis ze dne 28. 11. 2011, č. j. 1 VZN 1659/2011 – 98, v němž Vrchní státní zastupitelství v Praze uvedlo, že nelze vyloučit účelovost transakcí souvisejících se smlouvou o dílo, neboť ty měly dopad na developerské závěry v lokalitě Bubny. Tomuto závěru dle Vrchního státního zastupitelství v Praze nasvědčuje i další „kariéra“ bývalého jednatele společnosti ORCO v konkurenčním prostředí. Naproti tomu městský soud založil svůj závěr o nepodstatnosti personálních změn ve vedení stěžovatelky paradoxně na tom, že obě smluvní strany byly (v době rozhodování městského soudu) personálně propojené osobou jednatele, ač tato skutečnost může nasvědčovat například právě tomu, že uzavření smlouvy o dílo nemuselo být motivováno skutečnou ekonomickou potřebou, ale snahou stěžovatelky (resp. osob stojících za stěžovatelkou) o poškození (a možné následné převzetí) společnosti ORCO.

[28] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že městský soud ani žalovaný se výše uvedenými okolnostmi dostatečně nezabývali, ač právě reálné ekonomické souvislosti uzavření smlouvy o dílo jsou klíčové pro závěr, zda smluvní strany skutečně zamýšlely uzavřít smlouvu o dílo a být jí vázány. Městský soud a žalovaný tak měli vést úvahy v tom směru, jestli je ekonomicky reálné, aby společnost prakticky nevykonávající ekonomickou činnost realizovala vlastními zdroji dílo ve skutečné hodnotě 35 000 000 Kč (resp. které osoby, kdy a jakým způsobem dílo skutečně provedly), a zda ze strany společnosti ORCO, pro niž byla smlouva o dílo *prima facie* nevýhodná, vyvstala objektivní hospodářská potřeba provést dílo za podmínek uvedených ve smlouvě o dílo, a proč si k provedení díla zvolila právě stěžovatelku. Nejvyšší správní soud na tomto místě znovu připomíná, že k případné absolutní neplatnosti smlouvy o dílo byly povinny přihlídnout všechny orgány veřejné moci, tedy i městský soud, z úřední povinnosti. Městský soud se tedy nemohl s otázkou platnosti smlouvy o dílo, která byla pro správné stanovení daně z příjmů právnických osob zásadní, vypořádat pouze s odkazem na to, že stěžovatelka se v průběhu daňového řízení chovala jako subjekt, který jedná tak, jako by smlouva o dílo byla platná. Nejvyšší správní soud sice souhlasí s tím, že argumentace stěžovatelky uplatňovaná v jednotlivých fázích daňového řízení i v dalších souvisejících řízeních (tj. zejména v civilním řízení o zaplacení pohledávky ze smlouvy o dílo), jakož i faktické chování stěžovatelky (spočívající ve vedení soukromoprávního sporu) a z její vůle vzniklé formální dokumenty (dohoda o narovnání, předžalobní upomínka) jsou vzájemně nekonzistentní; to však nutně nemusí znamenat, že stěžovatelka i v nyní posuzované věci účelově tvrdí, že smlouva o dílo je neplatná. Taková úvaha je v kontextu shora zmiňovaných okolností, které provázely uzavření smlouvy o dílo a ekonomické a právní vztahy mezi stěžovatelkou a společností ORCO, naprosto nedostatečná. Napadený rozsudek tedy neposkytuje odpověď na námitky stěžovatelky týkající se skutkového stavu zjištěného v daňovém řízení, a je tak dán důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Zbývajícími kasačními námitkami se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť by to za situace, kdy v dalším řízení může dojít k zásadní revizi skutkového stavu, bylo přinejmenším nadbytečné.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Dle názoru Nejvyššího správního soudu obdobnými deficity jako napadený rozsudek trpí i napadené rozhodnutí, v němž žalovaný založil svůj názor o platnosti smlouvy o dílo zčásti na formálních dokumentech vzniklých z vůle stěžovatelky a společnosti ORCO (předávací protokol, předžalobní upomínka), zčásti na rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2012, č. j. 14 Cm 65/2010 – 175, jehož závěry byly v dalším řízení zásadně zpochybněny (k tomu Nejvyšší správní soud dodává, že žalovaný samozřejmě mohl do napadeného rozhodnutí převzít nezpochybněné skutečnosti z citovaného rozsudku, byť ten byl v dalším řízení zrušen; avšak např. převzaté závěry, že dílo bylo provedeno a společností ORCO převzato a stěžovatelce vznikl nárok na zaplacení ceny díla, jsou vzhledem k dalšímu průběhu řízení, v němž došlo ke zrušení citovaného rozsudku právě pro nedostatečná skutková zjištění, nepoužitelné). Protože již v řízení před městským soudem byly dány důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že současně zrušil i toto ve výroku označené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 4 s. ř. s.]. Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.].

[30] Žalovaný 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 irelevantní (v podrobnostech viz již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 – 200).

[31] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl; proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšná stěžovatelka právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl. V nyní posuzované věci byly provedeny čtyři úkony právní služby

pokračování

podle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Mezi tyto úkony spadá převzetí a příprava zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu] a podání žaloby ze dne 26. 5. 2014 jakožto písemné podání soudu týkající se věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], jež učinila zástupkyně stěžovatelky v řízení před městským soudem. Před městským soudem se dne 4. 6. 2015 konalo ústní jednání [§ 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu], jehož se zástupkyně stěžovatelky (resp. její substitut) účastnila, přičemž celková doba jednání (dle zvukového záznamu založeného na č. l. 38 spisu městského soudu) nepřesáhla dvě hodiny. V rámci řízení o kasační stížnosti přiznal Nejvyšší správní soud stěžovateli náhradu nákladů řízení za písemné podání ve věci samé – doplnění kasační stížnosti ze dne 19. 8. 2015 [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Zástupkyně stěžovatelky jak v žalobě, tak v kasační stížnosti uplatnila nárok na odměnu za úkon právní služby „další porada s klientem“ [tj. nejspíše úkon podle § 11 odst. 1 písm. c) advokátního tarifu], avšak tento úkon nijak blíže nekonkretizovala, a ani z obsahu soudního spisu není nijak zřejmé, kdy a zda vůbec se měla zmiňovaná porada s klientem uskutečnit. Nejvyšší správní soud rovněž nepřiznal zástupkyni stěžovatelky odměnu za převzetí zastoupení a přípravu věci uplatněnou v kasační stížnosti, protože stěžovatelku zastupovala již v řízení před městským soudem (za což jí byla přiznána odměna), a byla tak s věcí náležitě seznámena. Za jeden úkon přísluší částka 3100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a náhrada hotových výdajů činí podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč za jeden úkon. Celkem tak náklady řízení tvoří součet částky 8000 Kč za soudní poplatky (3000 Kč za žalobu, 5000 Kč za kasační stížnost) a 13 600 Kč za právní služby (čtyřikrát 3400 Kč). Protože zástupkyně stěžovatele je plátkyní daně z přidané hodnoty, zvyšuje se její odměna o částku 2856 Kč odpovídající dani, kterou je povinna z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Celkovou částku nákladů řízení ve výši 24 456 Kč je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně.

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

V Brně dne 21. října 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu