ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **Kasia vera s.r.o.**, se sídlem Nádražní 1202, Říčany u Prahy, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 24. 5. 2016, č. j. 48 Af 4/2014 - 42,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 24. 5. 2016, č. j. 48 Af 4/2014 - 42, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 4. 2014, č. j. 9583/14/5000-14204-703000, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. V řízeních o kasační stížnosti a o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 4. 2014, č. j. 9583/14/5000-14204-703000, **je** žalovaný **povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 28.570 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 16. 4. 2014, č. j. 9583/14/5000-14204-703000, žalovaný na základě odvolání žalobkyně výrokem I. změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 26. 4. 2013, č. j. 1530706/13/2122-14200-204485, tak, že zvýšil doměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 z částky 5.685.120 Kč na částku 5.927.460 Kč a zvýšil penále z dodatečně doměřené daně z částky 1.137.024 Kč na částku 1.185.492 Kč. Finanční úřad pro Středočeský kraj přitom uvedeným rozhodnutím již dříve, podle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, částečně vyhověl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Říčanech ze dne 20. 11. 2012, č. j. 217023/12/059912204308, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací

období ode dne 1. 1. 2008 do dne 31. 12. 2008. Výrokem II. napadeného rozhodnutí žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 26. 4. 2013, č. j. 1530713/13/2122-14200-204485, tak, že snížil doměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 z částky 1.036.400 Kč na částku 805.800 Kč a snížil penále z takto doměřené daně z částky 207.280 Kč na částku 161.160 Kč. Finanční úřad pro Středočeský kraj přitom uvedeným rozhodnutím již dříve, podle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu částečně vyhověl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Říčanech ze dne 20. 11. 2012, č. j. 217024/12/059912204308, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období ode dne 1. 1. 2009 do dne 31. 12. 2009.

Důvodem pro doměření daně bylo zvýšení základu daně o neuhrazené závazky žalobkyně podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni 31. 12. 2009 (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný uvedl, že u žalobkyně proběhla kontrola daně z příjmů právnických osob za rok 2008 a 2009, během níž bylo zjištěno, že k poslednímu dni těchto zdaňovacích období žalobkyně evidovala závazky po splatnosti déle než 36 měsíců nebo promlčené závazky (dále také „polhůtní závazky“), u nichž měla žalobkyně postupovat v souladu s ustanovením § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů. Tyto závazky vznikly z titulu pořízení zboží, hmotného majetku či nájmu nebytových prostor. Věřitelem ve všech případech jsou spojené osoby, tedy Ing. Šulc a Ing. Formánek, kteří jsou od založení dosud jednateli a společníky žalobkyně. Žalobkyně k těmto závazkům uzavřela se svými společníky Dohodu o splatnosti veškerých závazků/pohledávek ze dne 1. 4. 2005, podle které závazky vzniklé z titulu všech nájemních smluv uzavřených se společníky budou splatné ke dni 31. 12. 2020, případně k datu ukončení ekonomické činnosti žalobkyně, bude-li předcházet dni 31. 12. 2020, případně k datu ukončení činnosti toho kterého společníka ve společnosti, bude-li toto datum předcházet dni 31. 12. 2020, přičemž ve výjimečných případech, dohodnou-li se společníci, je možné vyplatit na nájemném ročně nejvýše 500.000 Kč s tím, že výše uvedené ujednání touto výplatou nepozbývá platnosti. Dále žalobkyně uzavřela s věřitelem Ing. Šulcem Dohodu o prodloužení splatnosti faktur ze dne 31. 12. 2008 ve vztahu k fakturám v celkové hodnotě 18.604.288,10 Kč, v níž se dohodli na odložení splatnosti těchto faktur do 31. 12. 2020, přičemž jejich původní splatnost nastala v průběhu roku 1999 a 2000. Správce daně tyto transakce označil jako formálně právní, záměrně zachovávané, jejímž skutečným obsahem je odložení daňové povinnosti dodavatelů, kteří jsou spojenými osobami a současně osobami samostatně výdělečně činnými. Prodloužením splatnosti předmětných závazků na rok 2020 pak tito dodavatelé v podstatě přenechávají poskytnutá plnění spojené osobě za nulovou hodnotu, přičemž v těchto dohodách nebyl uveden žádný ekonomický důvod pro takové počínání. Správce daně proto konstatoval, že se jedná o obcházení zákona, případně zneužití práva s cílem oddálit u věřitelů povinnost zaplacení daně z příjmů fyzických osob z dosud neuhrazených pohledávek při získání výhody v podobě nižší sazby daně v budoucnu a u dlužníka s cílem vyhnout se povinnosti zvýšit základ daně o neuhrazené závazky více než 36 měsíců po splatnosti při ponechání jejich daňové účinnosti.

Žalovaný vyšel z toho, že ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů je nutné aplikovat již pro zdaňovací období roku 2008, pokud byly splněny tam uvedené podmínky, tedy šlo o závazky, u nichž promlčení nebo stanovená 36 měsíční lhůta od splatnosti uplynuly v roce 2008, případně i o starší závazky, u kterých již tato lhůta uplynula v předchozích letech. Nelze tedy zvyšovat výsledek hospodaření v libovolném zdaňovacím období, ale pouze v tom, v němž zákon tuto povinnost jednoznačně ukládá. Žalovaný konstatoval, že u závazků, u nichž byly následně uzavřeny dohody o prodloužení splatnosti, mělo dojít ke zvýšení výsledku hospodaření příslušného roku, v němž byly splněny podmínky uvedené v § 23 odst. 3 písm. a)

bodu 12 zákona o daních z příjmů. K dohodě o prodloužení splatnosti z roku 2005 žalovaný zdůraznil, že na jejím základě došlo k prodloužení splatnosti u některých závazků o více než 20 let, přičemž obdobné dohody s nezávislými subjekty nebyly žalobkyní uzavírány, zvláště když se jednalo o promlčené závazky. Věřitele je přitom nutné chápat jako osoby spojené vůči žalobkyni. Dohoda o prodloužení splatnosti z roku 2005 tedy neodpovídá ekonomicky racionálním důvodům, které sledují nezávislé subjekty. V konečném důsledku postup provedený žalobkyní umožnil věřitelům nezahrnout do základu daně příjmy z pronájmu, ačkoli žalobkyně, coby nájemkyně, svůj základ daně každoročně snižovala o sjednané nájemné. Nereálná je rovněž představa, že by zákonodárce zamýšlel extrémně dlouhodobé odkládání daňové povinnosti na straně věřitele tak, jak se stalo v dané věci. Takový postup totiž není v souladu s principy v běžných obchodních vztazích uzavřených mezi nezávislými osobami. Uzavřením Dohody o prodloužení splatnosti z roku 2005 získali společníci výhodu v podobě nižší sazby daně v důsledku změny daňové sazby v budoucnu a žalobkyně získala výhodu v podobě snížení základu daně z příjmů a stanovení nižší daně, ačkoli nájem neuhradila. Takovou transakci žalovaný hodnotí jako zneužití práva, i když se jedná o dohodu z roku 2005, neboť ve svém důsledku vylučuje aplikaci nové právní úpravy obsažené v ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů. Žalovaný odkázal na závěry judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu a uvedl, že předmětnou dohodou její účastníci sice deklarovali odložení splatnosti závazků z titulu uzavřených nájemních smluv, jejím výsledkem však bylo získání daňové výhody. U věřitelů se jednalo o nižší sazbu daně v důsledku změny daňové sazby v budoucnu a u žalobkyně o nehrazení nájemného, které však uplatnila v daňově účinných nákladech, čímž získala prospěch v podobě snížení základu daně z příjmů.

Po roce 2008, kdy vstoupil zákon č. 261/2007 Sb. v účinnost, se žalobkyně v důsledku zneužití práva uzavřením dohody o prodloužení splatnosti z roku 2005 vyhnula povinnosti zdanit polhůtní závazky. Hlavním účelem této dohody bylo získání daňového zvýhodnění, neboť platby závazků fyzickým osobám (společníkům a jednatelům) nelze směšovat či zaměňovat s jejich osobní spotřebou. Peněžní prostředky, které fyzická osoba získá při úhradách svých pohledávek, může sice použít pro svou osobní spotřebu, ale teprve poté, co tyto příjmy zdaní, což se v daném případě nestalo. Fyzické osoby přitom mohou následně ze svých zdaněných příjmů poskytnout žalobkyni půjčku pro rozvoj jejího podnikání. Bylo přitom zjištěno, že žalobkyně disponovala dostatečnými prostředky k úhradě těchto závazků. Předmětný postup byl podle žalovaného možný pouze u spojených osob, protože u nezávislých subjektů by nebylo tolerováno zpoždění s platbou nájemného.

V případě dohody o prodloužení splatnosti závazků z roku 2008 je podle žalovaného zjevný úmysl zneužít zákon tak, aby na dotčené závazky nebyl aplikován § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů, neboť došlo k posunu splatnosti těchto závazků. Obdobná dohoda s jinými věřiteli přitom nebyla podle zjištění žalovaného uzavřena. Žalobkyni po prodeji zboží zůstaly v dispozici ušetřené finanční prostředky, čímž získala nezdaněný majetkový prospěch. Svůj dluh vůči společníkům neuhradila, a přesto se jí snížil náklad související s nakoupeným zbožím, výsledek hospodaření, základ daně i samotná daňová povinnost.

Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2009 žalovaný vysvětlil, že se jedná o polhůtní závazky vzniklé z titulu nájmu, které byly splatné v roce 2006 na základě uzavřených nájemních smluv, tudíž měla žalobkyně opět postupovat v souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů. Dohody o prodloužení splatnosti ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období proto představují zneužití práva. Smyslem aplikace § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů je vyjádřit daňový prospěch plynoucí poplatníkovi z toho, že určité plnění zahrnul do daňových nákladů a ani po delší časové prodlevě (36 měsíců po splatnosti, promlčení) za tato plnění neposkytl dodavateli úhradu. Proto nelze k těmto dohodám přihlédnout,

a to z důvodu extrémního prodloužení splatnosti předmětných závazků. Žalovaný totiž nemohl souhlasit se stavem, kdy jsou na obou stranách těchto dohod zachovány neoprávněné daňové výhody, neboť žalobkyni zůstal nárok v podobě daňové účinnosti již dříve uplatněných nákladů, aniž by zvýšila svůj základ daně.

Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 24. 5. 2016, č. j. 48 Af 4/2014 - 42, žalobu proti rozhodnutí žalovaného o odvolání zamítl. V odůvodnění rozsudku se neztotožnil s výtkami žalobkyně, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné, neboť žalovaný uvedl skutková zjištění, k nimž dospěl, a příslušné právní úvahy, jimiž se při posouzení věci řídil. Pokud se nevyjádřil k dílčím otázkám, jak namítá žalobkyně, je to dáno odlišným náhledem na skutkové a právní posouzení věci. Soud souhlasil s žalobkyní, že odůvodnění napadeného rozhodnutí není zcela konzistentní při posuzování dohod o prodloužení splatnosti, neboť ve vztahu k dohodě z roku 2005 žalovaný hovořil pouze o zneužití práva, v případě druhé dohody se také zmínil o zneužití práva, přičemž se dovolával i obcházení zákona. I když tyto instituty představují rozdílné přístupy k řešení situací, kdy daňový subjekt formálně naplnil zákonem stanovené podmínky k získání určité daňové výhody v rozporu s účelem zákona, nikoliv naplněním skutečných ekonomických cílů, oba principy se doplňují, přičemž Ústavní soud oba tyto principy staví téměř naroveň. Byť tedy některé formulace žalovaného jsou nejednoznačné, je zřejmé, že postavil oba principy naroveň, přičemž klíčové je to, že tuto dohodu posoudil jako účelové jednání, kterým se žalobkyně snažila vyhnout se daňové povinnosti vyplývající z § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů. Nelze tudíž hovořit o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného.

Za stěžejní krajský soud označil posouzení toho, zda tyto dohody představují zneužití práva či nikoli. Odkázal přitom na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, která stanovila dvoustupňový test vyřešení této otázky. Ten spočívá v hodnocení objektivních okolností (přes formální splnění podmínek daných komunitárním právem nedošlo k dosažení cíle těchto norem) a subjektivního prvku (záměr získat výhodu z komunitárních norem umělým vytvořením podmínek pro její dosažení). Zásada zákazu zneužití práva se objevuje v judikatuře Soudního dvora jak u nepřímých, tak i u přímých daní. O zneužití práva se jedná tehdy, pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem a zároveň výsledkem je, i přes formální dodržení podmínek vyplývajících z příslušných právních předpisů, získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným danou právní úpravu. Obecný zákaz zneužití se rovněž uplatňuje v právním řádu České republiky, přičemž i podle vnitrostátního práva je nutné zkoumat hlavní účel jednání daňového subjektu.

Dohoda z roku 2005 se týká závazků z nájemních smluv uzavřených mezi žalobkyní a jejími společníky. Nájemné z těchto smluv žalobkyně uplatňovala v příslušných zdaňovacích obdobích jako náklady snižující základ daně, avšak ve skutečnosti je hradila pouze zčásti. Proto byla uzavřena dohoda o prodloužení splatnosti č. 1, kterou byla splatnost pohledávek z těchto nájemních smluv odložena až na den 31. 12. 2020, čímž došlo v podstatě k legalizaci předchozího protiprávního stavu. Odložením splatnosti závazků z nájemních smluv žalobkyni vznikla daňová výhoda spočívající ve snižování daňového základu. Na rozdíl od stavu před uzavřením takové dohody nelze po žalobkyni vymáhat uhrazení nájemného v plné výši. Vzhledem k dlouholeté splatnosti závazků žalobkyně, k absenci jakéhokoli zajištění závazků nebo odpovídajícího protiplnění a nevymáhání splatných pohledávek ze strany společníků žalobkyně nelze podle soudu takto neobvyklé prodloužení splatnosti předmětných pohledávek ani zdaleka považovat za ujednání odpovídající běžným obchodním zvyklostem. Lze rovněž souhlasit s žalovaným, že k takovému ujednání mohlo dojít pouze z toho důvodu, že žalobkyně uzavřela nájemní smlouvy s vlastními společníky. V důsledku neobvykle dlouhého prodloužení splatnosti nájemného žalobkyně dosáhne snížení hospodářských výsledků v jednotlivých zdaňovacích

obdobích před dosažením splatnosti závazků. Takto získaná daňová výhoda odporuje účelu zákona o daních z příjmů, neboť v jejím důsledku dochází ke snížení výsledné daňové povinnosti, aniž by toto snížení odpovídalo reálným nákladům žalobkyně.

Tyto závěry podle soudu platí i pro dohodu z roku 2008, neboť jejím prostřednictvím žalobkyně dosáhla stejného výsledku za použití totožného mechanismu. V tomto případě lze daňovou výhodu spatřovat v tom, že odložením splatnosti závazků vůči Ing. Šulcovi se žalobkyně vyhnula zvýšení základu daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů o částku 18.604.288,10 Kč. Prodloužení splatnosti závazků podle dohody z roku 2008 odporuje účelu novelizace provedené zákonem č. 261/2007 Sb. Skutečnost, že hlavním účelem dohody bylo vyloučení aplikace § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů navíc podporuje i skutečnost, že dohoda z roku 2008 byla uzavřena 31. 12. 2008, tj. v poslední den zdaňovacího období roku 2008, v němž byly „polhůtní“ závazky poprvé zdaňovány.

Pokud žalobkyně namítá, že hlavním účelem odložení splatnosti závazků bylo ponechat nevyplacené finanční prostředky žalobkyni k využití investičních příležitostí, soud uvedl, že se jedná o legitimní hospodářský cíl. Z ekonomického hlediska představuje odložení splatnosti závazků v podstatě poskytnutí dlouhodobého bezúročného úvěru žalobkyni. Žalobkyni a jejím společníkům proto nelze zcela upírat, že jejich záměrem mohla být podpora hospodářského růstu a rozvoj žalobkyně. O tom, že se nejednalo o hlavní cíl, nicméně svědčí hospodářská situace, kterou popsal správce daně v závěrečných zprávách o daňové kontrole a žalobkyně ji nezpochybnila. V roce 2008 evidovala žalobkyně ve svém účetnictví prostředky na bankovních účtech ve výši 5.188.378 Kč, cenné papíry v hodnotě 9.000.000 Kč a pohledávky z půjček ve výši 54.104.201 Kč. V roce 2009 evidovala na bankovních účtech částku 13.208.301 Kč a pohledávky z půjček ve výši 55.776.599 Kč. Hospodářská situace žalobkyně tak zjevně nebyla natolik tísnivá, že by vyžadovala finanční podporu. Proklamovanou snahu o zhodnocení finančních prostředků vyvrací skutečnost, že žalobkyně použila vlastní prostředky na poskytnutí půjček obchodnímu partnerovi panu J. Č. ve výši 30.000.000 Kč v roce 2008 a 8.000.000 Kč v roce 2009. Uvedené půjčky byly sjednány bezúročně, žalobkyně se tedy sama vzdala možnosti hospodářského zhodnocení volných finančních prostředků. Podstatný vliv na způsob nakládání s volnými finančními prostředky žalobkyně přitom měli její společníci, kteří v předmětné době byli jejími jedinými jednateli. Ekonomická situace žalobkyně ani způsob jejího nakládání s vlastními finančními prostředky tak nesvědčí o tom, že by hlavním účelem prodloužení splatnosti bylo dosažení zisku a zhodnocení ušetřených finančních prostředků.

Pokud společníci hodlali ponechat žalobkyni finanční prostředky, mohli tak učinit například poskytnutím půjčky či úvěru, provedením vkladu do základního jmění atd. Tyto formy financování mají různý účetní režim, avšak nevedou ke snížení hospodářského výsledku daňového subjektu. Soud rovněž musel přihlédnout k tomu, že žalobkyně fakticky neobdržela žádné nové prostředky z cizích zdrojů a společníci pouze ponechali dlouhodobě k užívání prostředky, na jejichž uhrazení měli nárok. V podstatě tak došlo pouze k změně smluvních povinností, které žalobkyně do té doby porušovala tím, že nehradila splatné závazky. Navíc byla odložena i splatnost v budoucnu splatného nájemného. Neobvykle dlouhé prodloužení splatnosti závazků, které neodpovídá obvyklým hospodářským vztahům, okolnosti uzavření obou dohod, jakož i hospodářská situace žalobkyně a způsob použití jejích volných finančních prostředků, svědčí o tom, že žalobkyně a její společníci zvolili takový postup především z důvodu získání daňové výhody. Hlavním a převažujícím účelem zvoleného postupu proto bylo dosažení uvedené neoprávněné daňové výhody, které by v běžném hospodářském styku s nespojenými osobami žalobkyně nemohla dosáhnout. Soud proto souhlasil se žalovaným, že tyto dohody představují zneužití práva. Jde o jednání, které sice formálně naplňuje znaky jednání právem dovoleného, jejich hlavním účelem však zjevně bylo získání daňové výhody, a to 1) snížení hospodářských

výsledků v jednotlivých zdaňovacích obdobích o náklady na nájemné, které však v důsledku enormního prodloužení splatnosti žalobkyně nebyla povinna v přiměřeně dlouhé době realizovat, a 2) v případě dohody z roku 2008 také vyloučení aplikace § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů.

Soud přisvědčil námitce žalobkyně, že v roce 2005 nemohla vědět o „dodanění polhůtních závazků" ve zdaňovacím období, tudíž zde chyběl subjektivní prvek. Dovodil však, že se jednalo o zneužití práva z důvodu značného prodloužení splatnosti nájemného bez objektivního hospodářského důvodu. Úvaha žalovaného o nižší daňové sazbě u věřitele, který souhlasí s prodloužením splatnosti, je spekulativní, neboť nelze předjímat, kdy budou dlužné závazky vyplaceny, avšak tato dílčí nesprávnost nemá žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí jako celku. Předmětné náklady byly řádně uplatněny jako daňově účinné náklady v příslušných zdaňovacích obdobích a k jejich vyloučení z výsledků hospodaření za jednotlivá zdaňovací období nebylo důvodu. Za situace, kdy správce daně nepřihlížel k dohodě z roku 2005, nebylo proto možné vyloučit neuhrazené části nájemného z nákladů žalobkyně pro zdaňovací období před rokem 2008. Zákaz zneužití byl však v dané věci řádně aplikován až ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2008, kdy byl podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů zvýšen základ daně žalobkyně o tyto neuhrazené závazky. Žalovaný se rovněž správně a korektně zabýval tím, že prodloužení splatnosti závazků v daném případě vybočuje z běžných obchodních zvyklostí, přičemž irelevantní je, zda by i jiné subjekty v obdobném postavení postupovaly stejně. I kdyby stejným způsobem postupoval jiný daňový subjekt, neměnilo by to nic na závěru, že se jedná o zneužití práva. Na situaci nedopadá ani ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť samotná výše sjednané ceny nebyla nikým zpochybněna, přičemž výhoda vznikla i na straně žalobkyně, nikoli jen jejích společníků.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka") kasační stížnost z důvodů podle § 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."). V doplnění kasační stížnosti ze dne 21. 7. 2016 namítla, že koncept zneužití práva není v daňovém právu aplikovatelný. Tento institut se totiž od počátku jeho vytvoření judikaturou Nejvyššího správního soudu setkal s velkou kritikou, neboť neměl zákonný podklad do přijetí nového občanského zákoníku, což však neznamená, že by nyní byl použitelný v daňové oblasti. Překlenování mezer výkladem a analogií v neprospěch subjektu je podle stávající doktríny v trestním a daňovém právu zásadně vyloučeno. Pokud se správní soudy dovolávají názorů civilisty K., je nutné toto považovat za nesprávné, neboť jsou přehlíženy historické souvislosti a to, že se jedná o institut civilního práva, který nelze zjednodušeně přenášet do daňového práva, a pokud už se tak děje, mělo to být v souladu s civilistickou doktrínou. Odkaz správních soudů na závěry Soudního dvora Evropské unie není rovněž správný, neboť Soudní dvůr se vždy vyjadřoval pouze k otázce nepřímých daní, přičemž i podle něj nelze jeho argumentaci aplikovat na jiné případy. Stěžovatelka dále poukázala na to, že i samotný stát postupoval tak, aby se vyhnul zdanění, např. v případě korunových dluhopisů. Považuje přitom za nemravné, aby byla postihována za něco, co je českému státu dovoleno. Aplikace tohoto institutu v rozhodovací praxi správních soudů je nadto zcela svévolná a nepředvídatelná, závislá na subjektivním pojetí spravedlnosti konkrétního soudce.

Stěžovatelce nebylo zřejmé, jaká je příčinná souvislost mezi dohodou o prodloužení splatnosti, která je daňově neutrální, a daňovým zvýhodněním ve formě nákladu na straně druhé. Pokud by k nějakému daňovému zvýhodnění došlo, pak jej bylo nutné vztáhnout k příslušnému období, tj. u dohody z roku 2005 k tomuto zdaňovacímu období. Závěry o tom, že jediným úmyslem dohody z roku 2008 bylo vyloučit účinky dodanění dluhů, nemohou obstát. Stěžovatelka dále setrvala na tom, že v daném případě nebyly naplněny všechny podmínky pro aplikaci zneužití práva, jelikož nelze hovořit o jeho subjektivním prvku v případě dohody

z roku 2005. Pokud i krajský soud konstatoval, že v roce 2005 nemohla předvídat získání daňové výhody, pak nelze hovořit o tom, že relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně. Opak je pravdou, neboť se stěžovatelka touto dohodou snažila vyhnout promlčení závazků. Nelze přitom akceptovat implicitní závěry krajského soudu, že zneužít právo lze i nevědomky. Racionalita jednání stěžovatelky v podobě důvodu uzavírání dohod o prodloužení splatnosti nadto nebyla předmětem dokazování v daňovém řízení. Krajský soud proto porušil právo stěžovatelky na spravedlivý proces, neboť jí neumožnil vyjádřit se k otázce její hospodářské situace, která se podle soudu stala důvodem pro zamítnutí žaloby. Krajský soud rovněž pochybil, pokud se nezabýval jejím podáním ze dne 14. 1. 2016. Namítala, že byla ze zákona povinna se svými společníky uzavřít smlouvy, v nichž dnes krajský soud spatřuje zneužití práva skrze získání výhody. Nelze tedy daňovému subjektu vytýkat, že postupoval v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť pod sankcí dodanění byl nucen se svými společníky uzavírat smluvní vztahy za užití tržních cen, avšak nebylo úmyslem ani jedné ze stran vyvádět peněžní prostředky z účtů stěžovatelky a snižovat její investorský potenciál. Stěžovatelka proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil podáním ze dne 4. 8. 2016, v němž se plně ztotožnil se závěry krajského soudu. Poukázal na to, že institut zneužití práva je v českém právním prostředí dlouhodobě uplatňován, tudíž nelze hovořit o tom, že se jedná o nezákonný postup. Dále uvedl, že podle čl. 11 odst. 3 Listiny základních práv a svobod nelze vlastnictví zneužívat na újmu práv druhých anebo v rozporu se zákonem chráněnými obecnými zájmy, z jehož znění dovozoval, že stěžovatelka mohla legitimně očekávat, že právní ochrany bude požívat jednání, jehož hlavním účelem bylo získat daňové zvýhodnění na úkor obecného zájmu na řádném výběru daní, a to ve zjevném rozporu s účelem a smyslem příslušných ustanovení dotčených právních předpisů. Pokud se stěžovatelka dovolávala toho, že i Česká republika se dopouští zneužití práva v případě korunových dluhopisů, pak předmětem tohoto řízení není fiskální politika České republiky, tudíž nelze na základě posouzení postupu státu dovozovat nějaké důsledky pro posuzovaný případ. I kdyby se totiž jiný subjekt dopustil zjevného zneužití práva, nemůže se toho stěžovatelka dovolat v jiné věci. Žalovaný setrval na svém názoru, že hlavním účelem obou dohod o prodloužení splatnosti bylo získání daňového zvýhodnění, tudíž bylo nutné uzavření těchto smluv považovat za zneužití práva. Dohoda z roku 2005 musela být podle žalovaného vyhodnocena jako zneužití práva bez ohledu na to, že se právní úprava následně změnila, jelikož stěžovatelka docílila daňové výhody spočívající ve snížení základu daně o daňové účinné náklady týkající se nájemného, které ovšem nebylo nikdy fakticky uhrazeno. S účinností zákona č. 261/2007 Sb. stěžovatelka získala další výhodu spočívající ve vymanění se z dikce § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů. Pokud lze určité jednání označit za zneužití práva, nelze podle žalovaného připustit, aby z takového jednání profitovala v budoucnu. Žalovaný setrval na stanovisku, že pro konstatování zneužití práva stačí, pokud získání daňového zvýhodnění je ve srovnání s ostatními účely takového jednání natolik neporovnatelně významnější, že od něj nelze při hodnocení hospodářského významu zkoumané transakce odhlédnout. Soud se podle žalovaného detailně zabýval posouzením hospodářského významu předmětných transakcí na základě dokazování provedeného v daňovém řízení. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka uvedla, že v době uzavření dohody o prodloužení splatnosti z roku 2005 nemohla nic tušit o budoucí povinnosti danit polhůtní závazky, o čemž není mezi stranami sporu. V takovém případě je však podle stěžovatelky zřejmé, že pro své jednání musela mít jiný racionální důvod nezávislý na daňových otázkách. Samotná existence takového důvodu však představuje překážku pro aplikaci zneužití práva ve smyslu rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2011, č. j. 7 Afs 36/2010 - 104, a ze dne

27. 11. 2008, č. j. 5 Afs 61/2008 - 80. Stěžovatelka namítla, že z pohledu žalovaného získává daňovou výhodu každý subjekt vedoucí účetnictví, který zaúčtuje přijetí plnění do nákladů před tím, než za něho zaplatí. Tento postup je však pro oblast účetnictví vlastní a přímo vyplývá z příslušných právních předpisů. Žalovaný tak označil za jednání směřující k získání daňové výhody jednání, které je v praxi běžné. Dovodil-li proto žalovaný zneužití práva, a to i v případě dohody o prodloužení splatnosti z roku 2005, musí dospět k závěru o zneužití práva u všech účetních jednotek, které zaúčtovaly plnění do nákladů dříve, než za ně bylo zaplaceno. V dané věci mohli zákaz zneužití práva porušit nanejvýš věřitelé, kteří za stěžovatelku jednali a pohledem žalovaného dosáhli pro ně daňově výhodného stavu. V tomto ohledu není možné jednání stěžovatelky a jejích jednatelů slučovat, neboť povinností správce daně je postihovat zneužití práva jen takového daňového subjektu, který se ho skutečně dopustí. Stěžovatelka též zopakovala své výhrady k absenci zákonného podkladu pro aplikaci zákazu zneužití práva, a to i poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2016, sp. zn. I. ÚS 190/15.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanoveními § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatelka podala z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené *„nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“* Podle písm. b) téhož ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené *„vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.“* Podle písm. d) téhož ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené *„nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.“*

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti 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.). Má-li rozhodnutí soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí srozumitelné s uvedením dostatku důvodů podporujících výrok rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, a ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti; z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto; která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek); jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním; která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130).

V případě napadeného rozsudku se krajský soud nedopustil výše uvedené nesrozumitelnosti v podobě vnitřní rozpornosti výroku, nerozlišení výroku a odůvodnění, nezjistitelnosti jeho adresátů či nevhodné formulace, protože napadený rozsudek jasně a přehledně obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti. Ostatně samotná stěžovatelka jeho obsahu porozuměla, neboť s jeho závěry věcně polemizuje v kasační stížnosti, v níž podrobně namítá nesprávné posouzení otázky doměření daní z příjmů u polhůtních závazků. Nelze tudíž hovořit o tom, že by rozsudek krajského soudu byl nesrozumitelný. Skutečnost, že stěžovatelka se závěry soudu nesouhlasí a požaduje jiné, podrobnější odůvodnění, které by nadto plně odpovídalo jejímu postoji, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho údajnou nesrozumitelnost.

Pokud jde o tvrzenou nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů, pod tento termín spadají rovněž nedostatky důvodů skutkových. Bude se typicky jednat o případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.

Ani v tomto směru nezjistil Nejvyšší správní soud žádné pochybení krajského soudu, neboť ten uvedl, z jakého důvodu má za to, že žalobě nemůže vyhovět. Krajský soud vyjádřil svůj právní názor ohledně doměření daní z příjmů u polhůtních závazků poukazem na okolnosti případu a recentní judikaturu správních soudů. Z faktu, že krajský soud nepřisvědčil argumentaci stěžovatelky a dospěl k opačným závěrům, není možné dovozovat nepřezkoumatelnost rozsudku.

Stěžovatelka krajskému soudu a žalovanému vytkla, že nebylo provedeno dokazování ohledně racionality jejího jednání při uzavírání dohod o prodloužení splatnosti. Nejvyšší správní soud v tomto směru musí stěžovatelku odkázat na obsah daňového spisu, podle něhož správce daně se stěžovatelkou projednal zprávu o daňové kontrole, jejíž součástí jsou i zjištění správce daně o ekonomické situaci stěžovatelky, která neodůvodňovala odložení splatnosti fakturami vyúčtovaných nákladů na pronájem. Pokud stěžovatelka vůči těmto zjištěním správce daně v soudním řízení ničeho nenamítala a neuváděla návrhy na provedení důkazů stran její finanční situace, nelze vytýkat krajskému soudu, že z těchto důkazů provedených správcem daně vycházel. Stěžovatelka ve své žalobě obsáhle namítala, že se v daném případě nejedná o zneužití práva, tudíž se krajský soud musel touto žalobní argumentací zabývat, a to i odkazem na finanční situaci stěžovatelky zjištěnou správcem daně. Nebylo přitom povinností krajského soudu sdělovat stěžovatelce, která je nadto zastoupena právním profesionálem specializujícím se na oblast daní, nějaký koncept svého rozhodnutí, na nějž by stěžovatelka měla možnost dále reagovat. Bylo totiž věcí stěžovatelky, aby zvolila způsob, jakým bude hájit svá práva. Jestliže stěžovatelka nerozporovala závěry správce daně ohledně své finanční situace, nemůže zpětně vytýkat krajskému soudu, že z těchto závěrů vycházel při svých úvahách, kterými reagoval na námitku stěžovatelky, že se v daném případě nejednalo o zneužití práva.

Krajský soud neporušil stěžovatelčino právo na spravedlivý proces tím, že neprovedl jednání, neboť sám dokazování neprováděl a účastníci s tímto postupem vyjádřili presumovaný souhlas dle ustanovení § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s., když nařízení jednání výslovně nepožadovali. Tento presumovaný souhlas by nadto nebyl zpochybněn ani tím, že by účastníci navrhovali provedení důkazů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 7 As 93/2014 - 48).

Nejvyšší správní soud v neposlední řadě nezjistil pochybení krajského soudu v tom, že by se nezabýval podáním stěžovatelky ze dne 14. 1. 2016. Krajský soud totiž řádně reagoval na tam uvedenou argumentaci, že daná situace měla být posuzována podle § 23 odst. 7

zákona o daních z příjmů. Konkrétně krajský soud uvedl, že citované ustanovení dopadá na ceny sjednané mezi osobami spojenými, pokud se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, což není projednávaný případ.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že na základě uvedených stížnostních námitek neshledal naplnění kasačních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s námitkami stěžovatelky, že v českém daňovém řádu nelze aplikovat zákaz zneužití práva. Již v rozsudku ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015 - 120, Nejvyšší správní soud vyložil, že se jedná o právní princip, který „[…] *plní funkci „záchranné brzdy" pro případ, že konkrétní pravidla by při svém „doslovném" uplatnění vedla k rozporu s materiální spravedlností, neboť jsou využívána v rozporu s podstatou daného práva (jeho smyslem a účelem).*" V obecné rovině aplikace uvedeného principu v nyní posuzované věci nekolidovala s čl. 95 odst. 1 Ústavy České republiky ani s nálezem Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, neboť orgány veřejné moci v jejím důsledku nikterak nerozšířily rozsah § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů. Použití uvedeného principu tedy vůbec nesouvisí s překlenováním mezer v právním řádu. Aplikace principu zákazu zneužití práva se v dané situaci projevila pouze tak, že orgány veřejné moci odmítly připustit právní účinky soukromoprávních dohod o posunutí splatnosti závazků mezi stěžovatelkou a jejími společníky v daňovém právu, a proto účetní situace stěžovatelky bez dalšího naplnila skutkovou podstatu předmětného ustanovení. Právní řád přitom nestanoví, že by jakékoliv soukromoprávní jednání muselo mít účinky v daňovém právu za jakýchkoliv okolností a v tomto ohledu tedy aplikaci principu zákazu zneužití práva neomezuje. Naopak, Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, poukázal na správnost aplikace principu zákazu zneužití práva v daňovém právu mimo jiné poukazem na skutečnost, že „[…] *čl. 11 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, jež vychází nikoliv z individualistické koncepce vlastnictví, ale z koncepce vlastnictví jako sociální funkce (L. Duguit, W. J Hedemann) stanoví, že vlastnictví zavazuje. Nesmí být zneužito na újmu práv druhých anebo v rozporu se zákonem chráněnými obecnými zájmy. Jeho výkon nesmí poškozovat lidské zdraví, přírodu a životní prostředí nad míru stanovenou zákonem.*" Nejvyšší správní soud tehdy uzavřel, že „[…] *sama Listina základních práv a svobod tedy jenom utvrzuje koncepci, z níž vychází toto rozhodnutí.*" Ústavní soud přitom v usnesení ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07, dovodil, že „[a]*čkoliv finanční právo (zde konkrétně zákon o daních z příjmů a zákon o správě daní a poplatků) institut zneužití práva explicitně nevymezuje, neznamená to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a z toho vyvozovány adekvátní právní důsledky.*"

Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s výtkami stěžovatelky proti pojetí principu zákazu zneužití práva v českém daňovém právu. Předně nelze přisvědčit, že předmětný princip je třeba z důvodu zachování zásady bezrozpornosti právního řádu nezbytné aplikovat stejným způsobem, jak činí soudy v soukromoprávních věcech, tedy jen tehdy, pokud určité jednání bylo vedeno výlučným úmyslem způsobit jinému újmu. Ad absurdum by na základě tohoto názoru nebylo možné uplatňovat v jednotlivých právních odvětvích specifické právní principy. Nadto, Ústavní soud v usnesení ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06, konstatoval, že šikanózní výkon práva, které spočívá v tom, že někdo vykonává své právo se záměrem způsobit jinému nepřiměřenou újmu, je specifickým případem zneužití práva. V této souvislosti však Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že ani Soudní dvůr Evropské unie, například ve věci C-255/02, *Halifax*, nedospěl k závěru, že princip zákazu zneužití práva lze spojovat výlučně s úmyslem způsobit jinému újmu. Uvedl, že předmětný princip lze aplikovat, pokud, mimo jiné, ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem určitého jednání je získání daňového zvýhodnění. V této souvislosti však Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že pramenem principu zákazu zneužití práva

v nyní posuzované věci není judikatura Soudní dvora Evropské unie a že se jedná o princip, který je vlastní českému právnímu řádu. Již krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že závěry Soudního dvora Evropské unie jsou v projednávané věci spíše inspirativní a odkaz stěžovatelky na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-417/10, *3M Italia*, jakož i tvrzení, že Soudní dvůr Evropské unie odmítl aplikovat svou judikaturu k zákazu zneužití práva v oblasti přímých daní, proto není relevantní. Nadto, Soudní dvůr Evropské unie v naposledy uvedeném rozsudku pouze uvedl, že členským státům nevyplývá povinnost potírat jednání zneužívající právo v oblasti přímých daní z práva Evropské unie.

Na uvedených závěrech nemůže nic změnit tvrzení stěžovatelky, že i český stát v jistých případech zneužil právo. I kdyby se tak stalo, taková skutečnost není způsobilá založit komukoliv oprávnění zneužít právo ve vlastní věci. Nedůvodná je také námitka, že Nejvyšší správní soud aplikuje zásadu zákazu zneužití práva až příliš často, navzdory vlastnímu tvrzení, že použití tohoto principu by mělo být nanejvýše restriktivní. Otázka, jestli v předmětné věci došlo ke zneužití práva, totiž nesouvisí s tím, zda předmětný princip je či není nadužíván. Podle Nejvyššího správního soudu princip zákazu zneužití práva není beztvarý, jak tvrdí stěžovatelka, a judikatura již vymezila dostatečně restriktivní podmínky, za kterých jej lze aplikovat. Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud uzavírá, že námitky stěžovatelky k možnosti aplikovat v daňovém právu princip zákazu zneužití práva nejsou důvodné a není třeba předkládat věc podle § 17 odst. 1 s. ř. s. rozšířenému senátu.

Proto se Nejvyšší správní soud mohl k námitkám stěžovatelky zabývat tím, zda k zneužití práva došlo v nyní posuzované věci.

Zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti a zdánlivě dovoleným chováním ve skutečnosti dosahuje výsledku nedovoleného. Právo musí předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. Smyslu práva proto odpovídá jen taková aplikace právního předpisu, která uvedené uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud nemůže poskytnout ochranu. Tímto prizmatem je nutné pohlížet taktéž na jednotlivá ustanovení zákona o daních z příjmů, jež vymezují daňově relevantní příjmy a výdaje daňového subjektu (srov. kupř. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, publikovaný pod č. 869/2006 Sb. NSS). Tyto úvahy o povaze zákazu zneužití práva v oblasti daňové rozvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108, v němž se zdůrazňuje nutnost pečlivě rozlišovat legitimní a právem aprobovaný postup spočívající ve volbě daňově nejvýhodnější alternativy z různých v úvahu přicházejících možností, jež mají svůj samostatný smysl, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. V druhém případě se totiž jedná o chování zdánlivě dovolené, které má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního a za určitých okolností může nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž nemůže být ve správním soudnictví poskytnuta ochrana.

V projednávané věci stěžovatelka evidovala k poslednímu dni zdaňovacího období roku 2008 a roku 2009 polhůtní závazky vzniklé z titulu pořízení zboží, hmotného majetku a nájmu nebytových prostor. Všechna tato plnění stěžovatelka jakožto společnost s ručením omezeným přijala od svých společníků a jednatelů Ing. Jaroslava Šulce a Ing. Petra Formánka. Původní splatnost jednotlivých pohledávek těchto podnikajících fyzických osob vůči stěžovatelce nastala v letech 1999 až 2006. Stěžovatelka však uhradila uvedené závazky pouze částečně, přičemž o celé jejich výši fakturované dodavateli účtovala jako o svých nákladech, které následně v příslušných přiznáních k dani z příjmů právnických osob zahrnula mezi výdaje snižující základ

daně. Dohodou ze dne 1. 4. 2015 uzavřenou mezi stěžovatelkou a oběma jejími společníky a jednateli byla splatnost závazků z titulu všech nájemních smluv v celkové hodnotě 11.131.525 Kč posunuta na den 31. 12. 2020, přičemž jejich dřívější splatnost by nastala pouze k datu ukončení ekonomické činnosti stěžovatelky nebo k datu ukončení činnosti společníka ve společnosti, a to do maximální výše 500.000 Kč ročně. V dohodě ze dne 31. 12. 2008, kterou stěžovatelka uzavřela se svým společníkem a jednatelem Ing. Jaroslavem Šulcem, pak byla splatnost vyjmenovaných závazků v celkové hodnotě 18.604.288,10 Kč odložena taktéž do 31. 12. 2020.

Uvedení společníci a jednatelé stěžovatelky se přímo podíleli na jejím jmění, vedení a kontrole, a proto se stěžovatelkou bezpochyby tvořily ekonomicky a personálně spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Takové propojení mezi určitými osobami nemá zákonem upravené daňové následky, s výjimkou především situací, na něž dopadá právě znění § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Plnění realizované mezi ekonomicky, personálně nebo jinak spojenými osobami však může signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že tyto osoby budou jednat nejrůznějším způsobem ve shodě za účelem optimalizace své daňové zátěže vytvářením umělých skutkových okolností, které by s nezávislými osobami nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2010, č. j. 2 Afs 180/2006 - 75). Takto účelové jednání motivované výhradně snahou spojených osob získat nelegitimní daňovou výhodu může s ohledem na zmíněnou judikaturu za určitých okolností představovat porušení zákazu zneužití práva. Proto je nutné posoudit, zda popsané jednání ekonomicky a personálně spojených osob ve vztahu k uvedeným neuhrazeným závazkům stěžovatelky, které po formální stránce odpovídalo příslušným ustanovením právních předpisů, bylo ve skutečnosti činěno toliko v úmyslu obdržet daňovou výhodu k újmě státního rozpočtu.

V dané věci je zcela nesporné, že stěžovatelka plně postupovala v souladu s účetními a daňovými zákony, když sjednanou výši plnění přijatých od svých společníků a jednatelů zaúčtovala do svých nákladů, zahrnula je v celé jejich hodnotě mezi daňové výdaje a v jednotlivých zdaňovacích obdobích o ně snížila základ daně z příjmů, i když předmětné závazky uhradila jen částečně. Stěžovatelka totiž jako právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku a právnická osoba se sídlem na území České republiky byla účetní jednotkou účtující v souladu s účetními metodami podvojnými zápisy o skutečnostech, které byly předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisely, přičemž o veškerých nákladech a výnosech účtovala bez ohledu na okamžik jejich zaplacení (srov. § 1 odst. 1 a 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve spojení s § 36 obchodního zákoníku č. 513/1991 Sb., oba právní předpisy ve znění účinném v letech 1999 a 2000, § 1 odst. 2 písm. a) zákona o účetnictví, ve znění účinném v letech 2001 až 2006 a § 3 odst. 1 zákona o účetnictví).

Účetnictví stěžovatelky tak vycházelo z akruálního principu, podle něhož jsou transakce zaznamenány v účetních knihách a vykázány v účetních výkazech již v okamžiku, ve kterém k nim dojde, nikoliv až při úhradě souvisejícího příjmu či výdaje. Stěžovatelka tedy vykazovala v účetním období všechna aktiva, pasiva, náklady, výnosy, která v daném období vznikla, i když ještě nebyl uskutečněn odpovídající pohyb peněžních prostředků. Výsledek svého hospodaření proto stěžovatelka zjišťovala jako rozdíl mezi výnosy a náklady, a nikoliv jako rozdíl mezi příjmy a výdaji založený na podkladě peněžních toků. Právě z takto stanoveného výsledku hospodaření musela stěžovatelka vycházet při zjištění základu daně, jak vyplývá ze znění § 23 odst. 2 a § 23 odst. 2 písm. a) daňového zákona, účinných v letech 1999 až 2006, kdy stěžovatelka podávala přiznání k dani z příjmů právnických osob, v nichž snížila daňový základ o celou sjednanou výši předmětných závazků.

Účetními jednotkami účtujícími na základě akruálního principu však byly v letech 1999 až 2003 také fyzické osoby, které byly jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku nebo které vedly takové účetnictví na základě svého rozhodnutí, pokud v něm účtovaly po celé účetní období (srov. § 1 odst. 1 zákona o účetnictví, ve znění účinném v letech 1999 a 2000, a § 1 odst. 2 písm. d) zákona o účetnictví, ve znění účinném v letech 2001 až 2003, v obou případech ve spojení s § 36 a § 37 odst. 2 obchodního zákoníku). Podle § 1 odst. 2 písm. e) zákona o účetnictví, ve znění účinném v období od roku 2004 do roku 2006, byly účetními jednotkami účtujícími o veškerých nákladech a výnosech bez ohledu na okamžik jejich úhrady taktéž ostatní podnikající fyzické osoby, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nebyly součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 15.000.000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku.

Jestliže tedy společníci a jednatelé stěžovatelky v období let 1999 až 2006 byli účetními jednotkami ve smyslu § 1 zákona o účetnictví, museli o celé hodnotě dodaného zboží, hmotného majetku a nájemného za pronájem nebytových prostor účtovat již v okamžiku poskytnutí těchto plnění jako o svých výnosech a v jednotlivých zdaňovacích obdobích pak byli povinni sjednanou výši uskutečněných transakcí zahrnout do svých daňových příjmů zvyšujících základ daně, a to bez ohledu na skutečnost, že stěžovatelka uhradila příslušné faktury vystavené jejími společníky a jednateli pouze zčásti. K uvedeným pohledávkám by si přitom společníci a jednatelé stěžovatelky nemohli vytvářet opravné položky a uplatnit je jako daňové výdaje podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních příjmů, neboť opravné položky nebylo možné uplatnit u pohledávek vzniklých mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů, jak vyplývá z § 8a odst. 3 písm. b) zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Za této situace by neuhrazení pohledávek společníků a jednatelů vůči stěžovatelce bylo daňově neutrální, nemělo by za následek žádnou daňovou výhodu ekonomicky a personálně spojených osob na úkor státního rozpočtu a tudíž by nemohlo být považováno za zneužití práva.

V případě účtování jednatelů a společníků stěžovatelky na bázi stanovené v § 3 odst. 1 zákona o účetnictví na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani posunutí splatnosti závazků stěžovatelky až do konce roku 2020, k němuž došlo na základě dohod ze dne 1. 4. 2005 a 31. 12. 2008. Odložení splatnosti pohledávek na tuto dobu by totiž nemělo žádný vliv na daňovou povinnost společníků a jednatelů stěžovatelky, neboť ti by měli povinnost účtovat o předmětných plněních již v době jejich uskutečnění, a nikoliv až v okamžiku jejich úhrady, jak již bylo zmíněno. Rovněž by na danou věc neměl žádný vliv zákon č. 261/2007 Sb., jenž s účinností od 1. 1. 2008 novelizoval zákon o daních z příjmů doplněním ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12, které zakotvilo povinnost zvýšit výsledek hospodaření o částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo která se promlčela. Podle důvodové zprávy, kterou je možné vyhledat v digitálním repozitáři Poslanecké sněmovny na www.psp.cz, totiž byla cílem této části novely zákona o daních z příjmů kromě posílení pozice věřitelů taktéž eliminace možnosti dlužníků získávat nezdaněný prospěch vzniklý přijetím neuhrazeného plnění a přitom přenášet na veřejné rozpočty důsledky neplnění svých závazků spočívající ve tvorbě daňových opravných položek věřiteli. Jestliže by však z uvedených důvodů neuhrazením závazků stěžovatelky žádné dopady ve vztahu k veřejným rozpočtům nevznikly, nebylo by žádného důvodu nepřihlížet k dohodám o posunutí splatnosti předmětných závazků pro daňové účely a v dané věci aplikovat ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů.

V případě, že společníci a jednatelé stěžovatelky byli od roku 1999 do roku 2006 povinni podle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví o předmětných plněních účtovat jako o svých výnosech již v okamžiku jejich poskytnutí stěžovatelce a v témže zdaňovacím období je zahrnout mezi

své daňové příjmy, nemohlo tedy v posuzované věci dojít k zneužití práva. Za této situace by správce daně nebyl oprávněn přistoupit k zvýšení základu daně z příjmů stěžovatelky za roky 2008 a 2009 o hodnotu polhůtních závazků bez ohledu na smluvní ujednání o posunutí jejich splatnosti.

Jiná situace by však nastala, kdyby společníci a jednatelé stěžovatelky nebyli považováni za účetní jednotky podle § 1 zákona o účetnictví, v době od roku 1999 do roku 2003 by v souladu s tehdejším zněním § 37 odst. 1 obchodního zákoníku účtovali v soustavě jednoduchého účetnictví a od roku 2004 do roku 2006 by podle § 7b zákona o daních z příjmů vedli jen daňovou evidenci obsahující údaje o příjmech a výdajích v členění potřebném pro zjištění základu daně. Pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří účtovali v soustavě jednoduchého účetnictví, se přitom vycházelo z rozdílu mezi příjmy a výdaji (§ 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2003). Z rozdílu mezi příjmy a výdaji se od počátku roku 2004 vychází pro účely zjištění základu daně podle § 23 odst. 2 písm. b) daňového zákona také u poplatníků, kteří nevedou účetnictví, nýbrž jen daňovou evidenci. Podnikající fyzické osoby, jež účtovaly v soustavě jednoduchého účetnictví a od roku 2004 vedly daňovou evidenci, tedy při zjišťování základu daně z příjmů nevycházely z akruálního principu, nýbrž z báze peněžních toků, a hodnotu dodání zboží či poskytnutí služeb zahrnovaly mezi své daňové příjmy až v okamžiku přijetí platby, nikoli již realizace plnění, čímž měly možnost eliminovat zdanění nezinkasovaných příjmů.

Takto odlišný způsob účtování či vedení evidence o plněních uskutečněných mezi stěžovatelkou a jejími společníky a jednateli by bezesporu nebyl daňově neutrální, neboť zatímco stěžovatelka o celé hodnotě transakcí účtovala již v okamžiku jejich přijetí a v jednotlivých zdaňovacích obdobích je uplatnila jako daňové výdaje snižující základ daně, tak její společníci a jednatelé by byli povinni poskytnutá plnění v celé jejich výši zaúčtovat či je evidovat a následně je zahrnout mezi své daňové příjmy až po jejich úplné úhradě. Za této situace by dohody ze dne 1. 4. 2005 a 31. 12. 2008, jimiž byla posunuta splatnost závazků stěžovatelky na neobvykle vzdálenou dobu do konce roku 2020, musely být považovány za právní úkony učiněné mezi ekonomicky a personálně spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jejichž jediný účel spočíval v ponechání uvedeného nelegitimního daňového zvýhodnění na úkor státního rozpočtu. Taková nežádoucí situace by nemohla být odůvodněna ani tvrzenou snahou společníků a jednatelů ponechat finanční prostředky z neuhrazených závazků k jejich zhodnocení stěžovatelce a podpořit tak její hospodářský růst, neboť majetkový prospěch stěžovatelky nemůže být založen na neodůvodněné újmě třetího subjektu, kterým by byl v daném případě stát. Ostatně společníci a jednatelé mohli finančně podpořit stěžovatelku prostřednictvím daňově neutrálního poskytnutí půjčky či úvěru a navíc o této jejich proklamované motivaci odložení splatnosti závazků nesvědčila příznivá hospodářská situace stěžovatelky v roce 2008 a 2009 a jí poskytnuté vysoké půjčky obchodnímu partneru v roce 2009, jak se správně uvádí v napadeném rozsudku, na který lze v této souvislosti plně odkázat. Ani další údajný motiv posunutí splatnosti předmětných pohledávek, jenž měl spočívat v zabránění jejich promlčení, by nemohl obstát. Splatnost pohledávek totiž byla odložena na neobvykle velmi dlouhou dobu, což by mezi nezávislými osobami vůbec nepřicházelo v úvahu. Navíc také společníci a jednatelé stěžovatelky by neodůvodněným posunutím splatnosti svých pohledávek způsobili újmu státnímu rozpočtu tím, že by si nadále ponechali daňovou výhodu spočívající v možnosti nezahrnutí celé hodnoty zdanitelných plnění mezi své daňové příjmy zvyšující základ daně.

Dohody o odložení splatnosti závazků stěžovatelky ze dne 1. 4. 2005 a 31. 12. 2008 by tak při rozdílném způsobu účtování či vedení evidence předmětných plnění stěžovatelkou a jejími společníky a jednateli musely být považovány za účelová jednání nemající žádný racionální základ a představující porušení principu zákazu zneužití práva. Za takové situace

by smluvní ujednání o posunutí splatnosti závazků stěžovatelky do konce roku 2020 neměla pro daňové účely žádné právní účinky a správce daně by k nim nemohl přihlížet.

Tato nelegitimní daňová výhoda vzniklá jednáním ekonomicky a personálně spojených osob by přitom nemohla být řešena dodatečným stanovením daně z příjmů právnických osob stěžovatelce za jednotlivá zdaňovací období, v nichž došlo k realizaci předmětných plnění, jejichž celkovou hodnotu stěžovatelka zahrnula do daňových výdajů snižujících základ daně, i když je uhradila jen částečně. Takový způsob účtování a zjištění daňového základu totiž odpovídal tehdejším účetním a daňovým zákonům a navíc k zneužití práva by došlo až v pozdějších letech v důsledku posunutí splatnosti závazků stěžovatelky, jak již bylo zmíněno. Rovněž tak by získání nelegitimní daňové výhody nemohlo být řešeno formou doměření daně z příjmů fyzických osob společníkům a jednatelům stěžovatelky za zdaňovací období roku 2005 a 2008, ve kterých došlo k dohodě o odložení splatnosti předmětných pohledávek. Ti by totiž byli v případě účtování a vedení daňové evidence na bázi peněžních toků povinni zvýšit daňové příjmy a tím i svou daňovou povinnost až v okamžiku přijetí plateb od stěžovatelky. Navíc žádné ustanovení zákona o daních z příjmů neumožňovalo ani nyní neumožňuje řešení případů účelového odložení splatnosti neuhrazených pohledávek formou zvýšení výsledku hospodaření věřitele o jejich hodnotu za období, v němž k takovému právnímu úkonu učiněnému na újmu státního rozpočtu došlo.

Proto jediným způsobem řešení takové situace by v posuzované věci byla aplikace § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních příjmů, ve znění účinném v letech 2008 a 2009, která stanovila povinnost dlužníka zvýšit výsledek hospodaření o hodnotu neuhrazených závazků zachycených v jeho účetnictví, od jejichž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo které se promlčely. Při daňové neúčinnosti dohod o posunutí původní splatnosti závazků stěžovatelky by totiž pouze použití uvedeného ustanovení zákona o daních z příjmů umožnilo nápravu neodůvodněného daňového zvýhodnění ekonomicky a personálně spojených osob. Právě v odstranění negativních důsledků neuhrazení závazků dlužníka na státní rozpočet přitom spočíval jeden z hlavních účelů doplnění zákona o daních z příjmů o znění § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12, které bylo s účinností od 1. 1. 2008 provedeno zákonem č. 261/2007 Sb. Již v rozsudku ze dne 22. 3. 2012, č. j. 8 Afs 67/2011 - 75, přitom Nejvyšší správní soud uvedl, že zákonodárce neomezil časovou působnost tohoto ustanovení pouze na závazky vzniklé po 1. 1. 2008 či na závazky, které vznikly až po nabytí účinnosti zákona č. 261/2007 Sb., nebo u nichž uplynulo 36 měsíců od splatnosti až po 1. 1. 2008. Povinnost postupovat podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů by tak stěžovatelce vznikla až ve vztahu k zdaňovacímu období roku 2008 a zahrnula by veškeré její dosavadní polhůtní závazky, včetně těch, které vznikly před účinností zákona č. 261/2007 Sb. Po úhradě těchto závazků by si stěžovatelka následně podle § 23 odst. 3 písm. c) bodu 6 daňového zákona mohla výsledek hospodaření snížit o hodnotu splněných dluhů.

V případě účtování stěžovatelky na aktuálním principu a jejích společníků a jednatelů na bázi peněžních toků by tak aplikace § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů byla naprosto daňově neutrální. Daňové zvýhodnění spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 daňového zákona, které bylo získáno snížením základu daně z příjmů stěžovatelky o hodnotu neuhrazených závazků za jejich současného nezahrnutí do daňových příjmů společníků a jednatelů, by se kompenzovalo zvýšením daňové povinnosti stěžovatelky v dalších zdaňovacích obdobích, které by zohledňovalo tutéž výši nezaplacených dluhů. Po uhrazení závazků by společníci a jednatelé byli povinni jejich hodnotu zahrnout do svých daňových příjmů zvyšujících základ daně, nicméně stěžovatelka by si následně mohla o hodnotu takto zaniklých dluhů snížit svoji daňovou povinnost za použití § 23 odst. 3 písm. c) bodu 6 daňového zákona.

Jestliže společníci a jednatelé stěžovatelky po celou dobu od roku 1999 do roku 2006 účtovali a vedli daňovou evidenci na bázi peněžních toků a o předmětných plněních tak mohli účtovat či vést daňovou evidenci až v okamžiku jejich úhrady a teprve poté je přiznat jako daňové příjmy zvyšující základ daně a daňovou povinnost, došlo v posuzované věci k zneužití práva, na základě čehož byl správce daně za použití § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů oprávněn stěžovatelce za zdaňovací období roku 2008 a 2009 zvýšit základ daně o hodnotu polhůtních závazků, a to bez ohledu na smluvní ujednání o posunutí jejich splatnosti.

V daňovém řízení však nebylo spolehlivě zjištěno, zda společníci a jednatelé stěžovatelky byli účetními jednotkami účtujícími na základě akruálního principu nebo zda vedli jednoduché účetnictví a od roku 2004 daňovou evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů. Správce daně a žalovaný vycházeli z toho, že v důsledku posunutí splatnosti závazků stěžovatelky na neobvykle dlouhou dobu nebyli její společníci a jednatelé povinni o jejich hodnotu zvýšit své daňové příjmy, čímž stejně jako stěžovatelka získali nelegitimní daňovou výhodu. Nezahrnutí celé výše neuhrazených pohledávek do daňových příjmů společníků a jednatelů nezpochybňovala ve svých podáních ani samotná stěžovatelka. Nicméně tento závěr správců daně obou stupňů nebyl podepřen naprosto žádným důkazem, na základě něhož by bylo možné zjistit způsob vedení účetnictví či evidence a výši přiznaných daňových příjmů společníků a jednatelů stěžovatelky ve zdaňovacích obdobích roků 1999 až 2006.

V tomto směru nebylo provedeno vůbec žádné dokazování, ačkoli společníci a jednatelé stěžovatelky mohli být v této době účetními jednotkami ve smyslu § 1 zákona o účetnictví a o výnosech z předmětných plnění účtovat již v okamžiku jejich uskutečnění bez ohledu na skutečnost, že jim byly uhrazeny jen částečně. Z výše uvedených ustanovení zákona o účetnictví a obchodního zákoníku totiž vyplývá, že v letech 1999 až 2003 mohli společníci a jednatelé stěžovatelky vést podvojné účetnictví na základě svého rozhodnutí nebo jako podnikající fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku. Na základě stejných skutečností pak mohli vést účetnictví způsobem uvedeným v § 3 odst. 1 zákona o účetnictví i od počátku roku 2004, od něhož navíc mohli být považováni za účetní jednotky na základě překročení obratu podle zákona o dani z přidané hodnoty v částce 15 miliónů Kč za bezprostředně předcházející kalendářní rok, který byl vypočten způsobem uvedeným v § 1 odst. 2 písm. e) téhož zákona. V takovém případě by byli společníci a jednatelé stěžovatelky povinni účtovat podle akruální báze automaticky od prvního dne aktuálního kalendářního roku.

Nelze tedy zcela vyloučit, že alespoň v některých zdaňovacích obdobích let 1999 až 2006 jeden ze společníků a jednatelů stěžovatelky jako účetní jednotka účtoval o celé výši plnění poskytnutých stěžovatelce jako o svých výnosech již v okamžiku jejich uskutečnění a následně je přiznal v daňovém přiznání jako své příjmy, i když jejich úplnou úhradu neobdržel. Rovněž nelze vyloučit, že některý ze společníků a jednatelů v nějakém zdaňovacím období daňové příjmy z předmětných plnění nepřiznal, ačkoliv byl o nich povinen účtovat již v okamžiku jejich realizace. V takovém případě by však došlo k neoprávněnému zkrácení příjmů společníka a jednatele stěžovatelky, které by muselo být řešeno za použití § 23 odst. 3 písm. a) bodu 1 zákona o daních z příjmů zvýšením výsledku jeho hospodaření o příslušnou částku za zdaňovací období, v němž byla příslušná plnění uskutečněna, a nikoliv zvýšením výsledku hospodaření stěžovatelky za roky 2008 a 2009 podle bodu 12 téhož ustanovení.

Bez spolehlivého zjištění způsobu vedení účetnictví společníků a jednatelů stěžovatelky tedy nebylo možné učinit jednoznačný závěr o tom, zda v nyní posuzované věci došlo k zneužití práva ze strany stěžovatelky a jejích společníků a jednatelů, které by za použití ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních příjmů umožňovalo stěžovatelce doměřit daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009. Skutkový stav věci, který vzali správci

daně za základ svých rozhodnutí, proto v tomto směru vyžadoval zásadní doplnění, jež však nebylo provedeno.

Krajský soud při posouzení uvedené právní otázky přitom z takového nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci vycházel, v důsledku čehož bylo žalobní řízení zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Tím byl naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., k čemuž musel Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 4 téhož zákona při přezkoumání stížnostní námitky o nezákonnosti napadeného rozsudku přihlédnout, i když tato skutečnost nebyla v kasační stížnosti výslovně namítána.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil. Již v řízení o žalobě zde byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí odvolacího orgánu a Krajský soud v Praze by v novém žalobním řízení nemohl učinit nic jiného, než toto rozhodnutí pro vady řízení zrušit, neboť skutkový stav, který vzal správní orgán za základ žalobou napadeného rozhodnutí, vyžaduje zásadní doplnění, k němuž by nebyl krajský soud oprávněn. Proto povaha věci umožňuje Nejvyššímu správnímu soudu o žalobě sám rozhodnout a podle § 110 odst. 2 písm. a), § 76 odst. 1 písm. b) a § 78 odst. 1, odst. 4 s. ř. s. současně se zrušením napadeného rozsudku zrušit pro vady řízení také rozhodnutí odvolacího orgánu a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. použitého přiměřeně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V dalším řízení tedy žalovaný provede dokazování za účelem zjištění, jakým způsobem byli společníci a jednatelé stěžovatelky povinni v rozhodných zdaňovacích obdobích účtovat, vést evidenci a zjišťovat základ daně z příjmů ve vztahu k předmětným plněním, které poskytli stěžovatelce. V návaznosti na uvedené zjištění žalovaný v intencích tohoto zrušovacího rozsudku posoudí, zda v projednávané věci je možné učinit závěr o zneužití práva ze strany spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a o z toho vyplývající možnosti doměření daně z příjmů právnických osob za roky 2008 a 2009 stěžovatelce za použití § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 téhož zákona, či nikoliv.

Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o dané věci rozhoduje, a proto musí rozhodnout i o náhradě nákladů celého soudního řízení. O náhradě nákladů řízení před Krajským soudem v Praze a řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že stěžovatelka má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložila, neboť měla ve věci plný úspěch (§ 60 odst. 1 věta první za použití § 120 s. ř. s.). Důvodně vynaložené náklady řízení tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč, za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč a dále odměna za zastupování advokátem.

Odměna za zastupování byla určena podle § 11 odst. 1 ve spojení s § 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů, a to za tři úkony právní služby poskytnuté stěžovatelce v řízení o žalobě (převzetí zastoupení, podání žaloby a replika k vyjádření žalovaného) v celkové výši 9.300 Kč a za dva úkony právní služby poskytnuté stěžovatelce v řízení o kasační stížnosti (podání kasační stížnosti včetně doplnění stížnostní argumentace a replika k vyjádření žalovaného) v celkové výši 6.200 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč za každý z uvedených pěti úkonů, celkem 1.500 Kč. Zástupce stěžovatelky prokázal, že je plátcem DPH, proto součást nákladů tvoří rovněž tato daň ve výši 3.570 Kč, tj. 21 % z částky 17.000 Kč.

Celkové důvodně vynaložené náklady stěžovatelky činí 28.570 Kč. Proto Nejvyšší správní soud uložil žalovanému povinnost zaplatit stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o žalobě

a o kasační stížnosti částku ve výši 28.570 Kč k rukám jejího zástupce. Ke splnění této povinnosti stanovil soud přiměřenou lhůtu patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 30. listopadu 2016

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu