



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobkyně: **Nemocnice Žatec, o. p. s.**, IČO: 25026259,
sídlem Husova 2796, 438 01 Žatec,
zastoupená JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem,
sídlem Dukelská 15/16, 500 02 Hradec Králové,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 2. 2016, č. j. 8097/16/5200-11435-701996,

takto:

- I.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 2. 2016, č. j. 8097/16/5200-11435-701996, **se pro nezákonnost zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 22 293,50 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 2. 2016, č. j. 8097/16/5200-11435-701996, jímž bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 12. 2014, č. j. 2336222/14/2515-50523-506235. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 396 500 Kč a současně jí podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu sdělil penále 79 300 Kč. Žalobkyně se současně domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně předeslala, že je obecně prospěšnou společností, jejíž hlavní činností je poskytování zdravotní péče občanům. V rámci daňové kontroly jí správce daně zvýšil základ daně o 1 800 000 Kč a o 5 000 000 Kč jako výnosy z titulu prominutých půjček. Žalobkyně popsala, že na základě smlouvy o půjčce ze dne 14. 3. 2008 ve znění dodatků jí její zakladatel město Žatec půjčil částku 1 800 000 Kč na pořízení mamografu a zářiče pro RTG oddělení; finanční prostředky byly použity v souladu s účelem půjčky a Zastupitelstvo města Žatec usnesením č. 92/10 ze dne 17. 6. 2010 na žádost žalobkyně schválilo prominutí půjčky. V této situaci žalobkyně považovala přijaté finanční prostředky za investiční transfer či nenávratnou finanční výpomoc (dar), který zaúčtovala ve prospěch účtu č. „X“ – fond základního jmění – dar MÚ Žatec, a zahrnula jej do daňového přiznání k dani darovací s tím, že je od této daně osvobozen. Žalobkyně dále uvedla, že na základě smlouvy o půjčce ze dne 26. 11. 2009 jí její zakladatel město Žatec půjčil částku 5 000 000 Kč na úhradu závazků po splatnosti; finanční prostředky byly použity v souladu s účelem půjčky a Zastupitelstvo města Žatec usnesením č. 147/10 ze dne 9. 9. 2010 na žádost žalobkyně schválilo prominutí půjčky. V této situaci žalobkyně považovala přijaté finanční prostředky za dar, který zaúčtovala ve prospěch účtu č. „X“ – jiné ostatní výnosy. Podle žalobkyně potvrzuje správné zaúčtování obou prominutých půjček jako daru i zpráva auditora k účetní závěrce za rok 2010, a proto žalobkyně neměla důvod pochybovat o tom, že prominutí půjčky lze kvalifikovat jako dar, který by neměl být součástí základu daně a předmětem zdanění.
3. Žalobkyně poukázala na nesprávnost úvahy žalovaného, že příjem z prominuté půjčky musí být příjmem (výnosem) ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť se jedná o příjem (výnos) z nakládání s majetkem. Podotkla, že z argumentace žalovaného neplyne, proč by tomu tak nutně muselo být, a dodala, že v případě prominutí půjčky rozhodně o žádné nakládání s majetkem na její straně nešlo, tudíž ani výnos či majetkový prospěch plynoucí z prominutí půjčky nemůže být považován za příjem ve smyslu zákona o daních z příjmů. Podle žalobkyně by bylo možné uvažovat o tom, že se jedná o nakládání s majetkem jejího zakladatele města Žatec, což je ovšem z hlediska žalobkyně nepodstatné, neboť nejde o její jednání a o nakládání s jejím majetkem. Žalobkyně připomněla, že z účetního hlediska je výnosem (příjmem) penězi oceněný výkon účetní jednotky. Jedná se vždy o určitou činnost, resp. výkon, proti kterému dochází či do budoucna má dojít k rozmnožení majetku daného subjektu. Podle žalobkyně je zřejmé, že v případě prominutí půjčky nelze pojmově uvažovat o souvislosti s činností daného subjektu, ani o souvislosti s nakládáním s jeho majetkem. Žalobkyně proto upozorňovala na možnost subsumpcie pod § 6 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“), když tzv. jiný majetkový prospěch je právě tou kategorií, která se nejlépe hodí k popisu stavu po prominutí půjčky. Poznamenala, že i sám žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že prominutím dluhu vzniká majetkový prospěch, neboť u dlužníka nedojde ke snížení majetku, které mělo nastat

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zaplacením půjčky. Odkaz žalovaného na § 6 odst. 4 písm. c) zákona o trojdani označila žalobkyně za nesprávný, protože nelze uvažovat o tom, že tento majetkový prospěch by mohl být příjmem.

4. Ve vztahu k půjčce ve výši 1 800 000 Kč žalobkyně poukázala na § 18 odst. 15 písm. a) zákona o daních z příjmů, podle kterého jsou v jejím případě předmětem daně všechny příjmy s výjimkou příjmů z investičních transferů a dotací na pořízení a technické zhodnocení majetku. Pokud by mělo být prominutí půjčky posuzováno jako příjem, je podle žalobkyně v případě prominutí půjčky, ze které byl pořízen dlouhodobý majetek, nezbytné tyto finanční prostředky považovat za investiční transfer ve smyslu § 18 odst. 15 písm. a) zákona o daních z příjmů. Podotkla, že pojem investiční transfer není v daňových zákonech definován a pro nalezení definice je třeba použít Český účetní standard č. 703, podle jehož odstavce 3.1. písm. f) se investičním transferem rozumí transfer, který je určen k financování dlouhodobého majetku příjemce, který tento majetek pořizuje. Podle písm. a) předmětného odstavce se za transfer považují zejména dotace, granty, příspěvky, subvence, dávky, nenávratné finanční výpomoci, podpory či peněžní dary. Tomu podle žalobkyně odpovídá i § 44 vyhlášky Ministerstva financí č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky (dále jen „vyhláška č. 410/2009 Sb.“), který rovněž s pojmem investiční transfer spojuje přijetí dotace, grantu, příspěvku, subvence, dávky, nenávratné finanční výpomoci, podpory či peněžního daru určeného na pořízení dlouhodobého majetku. Žalobkyně konstatovala, že výslovné neoznačení prominutí půjčky za investiční transfer neznamená, že věcně nemůže prominutí půjčky použité na pořízení dlouhodobého majetku naplňovat pojem investičního transferu.
5. Argumentaci žalovaného, že město Žatec nepřehodnotilo půjčku ve výši 1 800 000 Kč na nenávratnou finanční výpomoc ve smyslu investičního transferu, investiční dotace či daru na investice, označila žalobkyně za přehnaně formalistickou s tím, že žalovaný se tak odchýlil od skutečného významu § 18 odst. 15 písm. a) zákona o daních z příjmů. Podle žalobkyně je třeba prominutí půjčky hodnotit tak, že došlo k bezplatnému převodu (transferu) finančních prostředků z veřejného rozpočtu města Žatec žalobkyni, neboť rozhodnutím o prominutí půjčky její poskytovatel deklaroval, že hodlá navždy ponechat předmětné finanční prostředky v dispoziční sféře žalobkyně, která je použila právě na pořízení dlouhodobého majetku. Pouze formální aspekty (že o nenávratnou výpomoc nešlo od počátku, ale nejprve byla poskytnuta půjčka, která byla prominuta) nemohou mít podle žalobkyně za následek změnu právního hodnocení z daňového hlediska, neboť mezi oběma situacemi není ve výsledku žádný rozdíl (byly poskytnuty finanční prostředky, které již nemusí být vráceny, a z nich byl pořízen dlouhodobý majetek potřebný k provozování hlavní činnosti – zdravotnického zařízení).
6. Žalobkyně dále namítala, že pokud by prominutí půjčky ve výši 5 000 000 Kč mělo být považováno za příjem, není možné odhlížet od ustanovení zákona o daních z příjmů upravujících položky zvyšující a snižující základ daně a položky do tohoto základu nezahrnované. Poukázala na § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů, podle kterého se do základu daně vůbec nezahrnují částky, které jsou sice zaúčtovány do příjmů (výnosů), ale souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Žalobkyně přijala půjčku 5 000 000 Kč na úhradu závazků po splatnosti, a to závazků z její hlavní činnosti. Žalobkyně měla ve svém účetnictví zaúčtovány jako náklady jednotlivé závazky vůči svým dodavatelům, které ve svém souhrnu přesahovaly předmětnou půjčku, a tyto neuplatnila v předchozích zdaňovacích obdobích (převážně rok 2009) jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů.
7. Také argumentaci žalovaného, že v případě prominutí půjčky ve výši 5 000 000 Kč neexistovala přímá souvislost výnosu s konkrétními daňově neuznanými náklady v minulých obdobích, označila žalobkyně za přespříliš formalistickou, a tudíž nesprávnou, neboť tato argumentace neodpovídá podstatě předmětného ustanovení zákona o daních z příjmů. Zdůraznila, že je

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nepochybné, že finanční prostředky přijaté od svého zakladatele použila na zaplacení jednotlivých závazků po splatnosti, které souvisely s její hlavní činností a nebyly uplatněny (uznány) v předchozích obdobích. Pokud následně došlo k prominutí půjčky, je podle žalobkyně důsledek celé situace z ekonomického hlediska zcela shodný, jako by předmětné závazky vůbec nemusela hradit. Celá situace totiž mohla být realizována i tak, že by město Žatec uhradilo předmětné závazky za žalobkyni, dostalo by se do pozice věřitele, a poté by tyto závazky prominulo. V takové situaci by žalovaný nemohl popírat přímou souvislost s konkrétními daňově neuznanými náklady v minulých obdobích.

8. Podle žalobkyně § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů nehovoří o přímé souvislosti, kterou zdůrazňoval žalovaný. Dodala, že souvislost přijaté půjčky s daňově neuznanými náklady v minulých obdobích je zcela zřejmá, a tudíž je zřejmá i souvislost s tím spojeného prominutí půjčky. Žalovaným požadovaná přímá souvislost jde podle žalobkyně nad rámec zákona o daních z příjmů. Žalobkyně shrnula, že měla náklady 5 000 000 Kč, které nijak neovlivnily základ daně a daň, a proto neshledala žádný důvod, aby podrobovala dani z příjmů výnosy, které s těmito náklady souvisejí. Doplnila, že smyslem zákona o daních z příjmů je podrobovat této dani příjmy po odečtení souvisejících nákladů, neboť není možné u daňových subjektů nezohledňovat, že na své příjmy vynakládaly finanční prostředky. Toto žalobkyně označila za obecný princip a východisko pro stanovení daně z příjmů a podotkla, že jinak by tomu nemělo být ani v řešeném případě.
9. Žalobkyně dále upozornila na skutečnost, že Zastupitelstvo města Žatec sice přijalo usnesení o prominutí obou půjček, ale tato ještě sama o sobě nemají za následek zánik závazku na straně žalobkyně. Z § 574 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), totiž plyne, že dohoda o prominutí dluhu musí být uzavřena písemně. K podepsání takových dohod však podle žalobkyně dosud nedošlo, a proto jsou veškeré úvahy žalovaného o daňových důsledcích prominutí půjček nesprávné. Žalobkyně uzavřela, že nelze podrobovat dani úkony, které dosud nenastaly.

Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný odmítl, že by jeho argumentace byla přehnaně formalistická. Připomněl, že město Žatec nepřehodnotilo poskytnutou půjčku na nenávratnou finanční výpomoc, neúčtovalo o tom (naopak účtovalo o prominutí půjčky jako o odpisu půjčky žalobkyni) a ani se žalobkyní nijak nejednalo o tom, že by mělo dojít k překvalifikování půjčky na investiční transfer. Žalobkyně po celé daňové řízení správci daně objasňovala, jak k dané věci přistupovala, avšak neprokázala, že by se o dar či investiční transfer skutečně jednalo. Podle žalovaného musí být prominutí dluhu povinně účtováno do výnosů, neboť tím vzniká majetkový prospěch, když u dlužníka nedojde ke snížení majetku, jak by tomu bylo v případě úhrady původního závazku. Nelze proto použít § 6 zákona o trojdani (o jiném majetkovém prospěchu) a příjem z titulu prominuté půjčky musí být jednoznačným příjmem ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť se jedná o příjem z nakládání s majetkem.
11. Podle žalovaného je vyloučeno, aby reálný ekonomický prospěch vzniklý z titulu prominutí půjčky nebyl zdanitelný daní z příjmů právnických osob. Prominutá půjčka jednoznačně přináší žalobkyni skutečných přírůstek (výnos, zisk, profit, jiné majetkové navýšení), který se v její právní sféře skutečně projevil zvýšením aktiv – zvýšením peněžních prostředků (jedná se o majetek). Takový výnos je tedy podle žalovaného příjmem z nakládání s majetkem, nikoli příjmem z činnosti podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů a nepodléhá dani darovací. K tomu poukázal na § 6 odst. 4 písm. c) zákona o trojdani. Skutečnost, že auditor osvědčil nesprávný postup žalobkyně, označil žalovaný za nepodstatnou. Dodal, že za správnost výroční zprávy je

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odpovědný statutární orgán a úkolem auditora bylo pouze vydat na základě provedeného ověření výrok o souladu výroční zprávy s účetní závěrkou.

12. Interpretaci § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů, kterou přdestřela žalobkyně, považoval žalovaný za nesprávnou. Vysvětlil, že k tomu, aby bylo možné toto ustanovení na případ žalobkyně aplikovat, muselo by dojít k prominutí primárních závazků, které byly po splatnosti a na jejichž úhradu byla půjčka poskytnuta. Právní úkony k tomu směřující by tudíž musel vůči žalobkyni činit konkrétní dodavatel. V daném případě však došlo k prominutí závazku vůči poskytovateli půjčky, z níž byly primární závazky hrazeny. Náklady z titulu vzniku závazku vůči dodavatelům, které jsou vynakládány na dosažení, zajištění a udržení příjmů z činností žalobkyně, lze podle žalovaného párovat jen s příjmy z její hlavní činnosti, tj. od zdravotních pojišťoven, atd. Ke směřování různých výdajů a příjmů se žalovaný vyjádřil na stranách 9 a 10 napadeného rozhodnutí.
13. Námitku žalobkyně, že dluh dosud platně nezanikl a žalobkyně je stále dlužníkem, žalovaný označil za absurdní. Skutečnost, že půjčka byla prominuta, oznámilo žalobkyni město Žatec písemně a obě strany se poté chovaly způsobem vylučujícím pochybnosti. Žalobkyně podle svého tvrzení považovala prominutí půjčky za dar a k částce 1 800 000 Kč podala také daňové přiznání, a proto nyní podle žalovaného nelze argumentovat neplatností či neúčinností smlouvy o prominutí půjčky. Žalovaný k tomu doplnil, že i v případě, že by byl úkon města Žatec z nějakého důvodu zpětně uznán neplatným, na daňovou účinnost takového kroku by to nemuselo mít žádný vliv. K tomu odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 11/2013, 5 Afs 22/2011 a 7 Afs 130/2009, podle kterých neplatnost úkonu automaticky neznamená daňovou neúčinnost příjmů z takového úkonu vyplývajících. Žalobce navíc podle žalovaného nepředložil žádný důkaz svědčící o tom, že jsou činěny jakékoli kroky k prohlášení prominutí půjčky za neplatné.

Replika žalobkyně

14. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že jeho argumentace se nijak nevypořádává s argumenty uvedenými v žalobě. Zopakovala, že nejde o nakládání s jejím majetkem (prominutí půjčky s takovým nakládáním nelze spojovat), což žalovaný nevyvrátil. Její závěr, že prominutí půjčky 1 800 000 Kč nelze podřadit pod legislativní zkratku příjem ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, proto zůstává nadále v platnosti. Podle žalobkyně nelze akceptovat tvrzení žalovaného, že šlo o jiný majetkový prospěch v režimu § 6 odst. 4 písm. c) zákona o trojdání, když takovýto prospěch v daném případě nelze považovat za příjem, ani za předmět daně podle zákona o daních z příjmů. Rozsáhlou žalobní argumentaci týkající se investičního transferu pak žalovaný ponechal bez povšimnutí.
15. K prominutí půjčky 5 000 000 Kč žalobkyně poznamenala, že § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů neobsahuje požadavek formulovaný žalovaným (že by muselo dojít k prominutí primárních závazků), neboť hovoří pouze o souvislosti mezi zaúčtovanými výnosy a náklady, které nebyly uznány v předchozích zdaňovacích obdobích. Tato souvislost byla podle žalobkyně v daném případě dána a popsána v textu žaloby, kde žalobkyně také vysvětlila, že jsou pro ni ekonomické důsledky zcela shodné, jako kdyby došlo k prominutí závazků ze strany dodavatelů zboží (služeb).
16. Pokud jde o otázku platnosti prominutí půjček, žalobkyně podotkla, že v rozhodném období, ani v průběhu daňového řízení nebyla zastoupena právním zástupcem, ani tuto záležitost nekonzultovala, a proto neměla povědomí o tom, jaké právní náležitosti jsou zákonem předepsány pro platné prominutí půjčky. Žalobkyně tudíž nevěděla, že k platnému prominutí dosud nedošlo, což jí nelze klást k tíži, když o tom zjevně nevěděl ani její zřizovatel město Žatec, který nepochybně má (může mít) vyšší právní povědomí o zákonných požadavcích kladených na platnost jednotlivých právních úkonů. Odkazy na rozsudky Nejvyššího správního soudu a tvrzení, že neplatnost úkonu neznamená neúčinnost příjmů z takového úkonu vyplývajících, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

označila žalobkyně za irelevantní. Žalovaný totiž podle ní nepřihlédl ke skutečnosti, že v daném případě neplatnost úkonu znamená, že žádné příjmy na její straně nemohly nastat. Dodala, že příjem mohl nastat jen za podmínky, že k prominutí půjčky dojde; jinak žádné rozmnožení jejího majetku nenastává a nemůže o něm být uvažováno.

Ústní jednání soudu

17. Při jednání soudu konaném dne 20. 6. 2018 právní zástupce žalobkyně trval na tom, že žaloba byla podána důvodně, neboť správce daně pochybil, pokud pojal prominuté půjčky ve výši 1 800 000 Kč a 5 000 000 Kč ze strany zakladatele žalobkyně jako příjmy podléhající dani z příjmů. Zopakoval, že v případě půjčky ve výši 1 800 000 Kč se jednalo o tzv. investiční transfer, kdy příjmy nepodléhaly dani z příjmů, nýbrž dani darovací. Tomu ostatně odpovídá fakt, že na základě přiznání k dani darovací, které podala žalobkyně, byla konkludentně vyměřena darovací daň. V případě půjčky ve výši 5 000 000 Kč se jednalo o jiný majetkový prospěch, který rovněž nepodléhal dani z příjmů, jak dovodila žalovaná strana. Žalobkyně považovala žalobou napadené rozhodnutí za principiálně nespravedlivé, neboť jím byl zjevně porušen základní princip danění daní z příjmů. V případě obou prominutých půjček nedošlo k jejich zobrazení v předchozím období ve výdajové kapitole, resp. nebyly zobrazeny v daňových nákladech či nebyly uplatněny v daňových výdajích.
18. Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání odkázala na zprávu o daňové kontrole, na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na písemné vyjádření žalovaného k žalobě. Konstatovala, že napadené rozhodnutí je v souladu se zákonem, včetně skutečnosti, že k doměření daňové povinnosti u žalobkyně došlo v roce 2010, tj. v roce, kdy jí byly obě půjčky prominuty. Žalobkyně je tzv. neziskovou organizací, a proto bylo nutné příjmy a výdaje rozčleňovat z hlediska hlavní činnosti a z hlediska hospodářské a ekonomické činnosti. Pověřená pracovnice žalovaného trvala na tom, že prominuté půjčky představovaly tzv. příjmy z nakládání s majetkem, přičemž se jednalo o příjem z výnosového efektu.

Posouzení věci soudem

19. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkouvává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
20. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Nepřisvědčil však všem žalobním bodům.
21. Nejprve se soud zabýval námitkou, že nedošlo k podpisu dohod o prominutí dluhů (půjček) a že dani nelze podrobovat úkony, které dosud nenastaly. Žalobkyně má sice pravdu v tom, že podle § 574 odst. 1 občanského zákoníku se k platnosti dohody o prominutí dluhu vyžaduje písemná forma, která nebyla dodržena, což ovšem ještě neznamená, že k prominutí dluhu fakticky nedošlo a že toto prominutí dluhu nemohlo mít daňové účinky. Ze správního spisu k tomu soud zjistil, že sama žalobkyně u obou půjček písemně požádala věřitele (město Žatec) o prominutí dluhu, Zastupitelstvo města Žatec v obou případech prominutí dluhu schválilo a město Žatec žalobkyni o této skutečnosti písemně vyrozumělo. Následně město Žatec obě své pohledávky z titulu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

půjček odepsalo z důvodu schváleného prominutí dluhů a také žalobkyně ve svém účetnictví nadále vycházela z toho, že jí tyto dluhy byly prominuty. Soud proto dospěl k závěru, že obě smluvní strany (žalobkyně jako dlužník i město Žatec jako věřitel) shodně projevily vůli uzavřít dohody o prominutí obou dluhů, k uzavření těchto dohod zjevně došlo, nicméně pro nedostatek písemné formy vyžadované v § 574 odst. 1 občanského zákoníku jsou obě tyto dohody absolutně neplatné ve smyslu § 40 odst. 1 téhož zákona.

22. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že „[a]bsolutní neplatnost právního úkonu může mít odlišné účinky v oblasti soukromého práva a v oblasti vybírání daní. Daňové účinky může vyvolávat i závazek vzniklý na základě absolutně neplatného právního úkonu, pokud tento závazek fakticky existoval a odrazil se v majetkové sféře daňového subjektu“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 11/2013-84, dostupný na www.nssoud.cz). V rozsudku ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010-180, publ. pod č. 2415/2011 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud vyslovil, že pokud daňové subjekty nereflektují na soukromoprávní důsledky neplatnosti smlouvy, tj. jednají tak, jako by tato smlouva byla bezvadná, nemá neplatnost smlouvy vliv na zdanitelnost dosažených příjmů. Také v rozsudku ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009-200, publ. pod č. 2489/2012 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že i absolutně neplatný právní úkon může mít plnohodnotné daňovéprávní účinky.
23. Z citované judikatury, se kterou se zdejší soud plně ztotožňuje, vyplývá, že soukromoprávní následky v podobě absolutní neplatnosti dohody o prominutí dluhu, kterou žalobkyně a město Žatec neuzavřely v zákonem předepsané písemné formě, je nutné odlišit od účinků v oblasti daňové. Za situace, kdy obě smluvní strany projevily jednoznačnou a navzájem shodnou vůli směřující k prominutí dluhů žalobkyně ve výši 1 800 000 Kč a 5 000 000 Kč z titulu smluv o půjčkách, které žalobkyně s městem Žatec uzavřela, a po schválení prominutí obou dluhů Zastupitelstvem města Žatec obě smluvní strany jednaly a účtovaly tak, jako by došlo k platnému prominutí dluhů, daňové účinky v případě obou prominutí dluhů nastaly, byť tato prominutí byla neplatná pro nedostatek formy. Soud proto shledal námitku žalobkyně poukazující na to, že nedošlo k podpisu dohod o prominutí dluhů a že dani nelze podrobovat úkonu, které dosud nenastaly, zcela nedůvodnou.
24. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani argumentace žalobkyně, že neměla právní povědomí o tom, jaké náležitosti zákon předepisuje pro platné prominutí dluhu. Žalobkyně by si měla uvědomit, že v českém právním řádu platí obecná zásada, že neznalost zákona neomlouvá, a tato zásada dopadá jak na žalobkyni, tak i na město Žatec jakožto jejího smluvního partnera. V kontextu toho, že žalobkyně i město Žatec po celou dobu jednaly tak, jako by oba uvedené dluhy byly platně prominuty, se navíc její námitka poukazující nutnost písemné formy dohod o prominutí dluhů jeví soudu jako účelová. Viděno optikou jednání obou smluvních stran v roce 2010 i v letech následujících, kdy z ničeho nevyplývá, že by kterákoli z nich pokládala dohody o prominutí dluhů za neplatné a činila v tomto směru nějaké právní kroky, proto podle názoru soudu nelze přisvědčit žalobkyni v tom, že veškeré úvahy žalovaného o daňových důsledcích prominutí dluhů jsou z důvodu neuzavření písemných dohod nesprávné.
25. Dále se soud zaměřil na otázku, zda je prominutí dluhu příjmem ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého platí, že „[p]ředmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (dále jen "příjmy"), není-li dále stanoveno jinak.“ Výkladem pojmu příjem se již opakovaně zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu, který např. v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136, publ. pod č. 843/2006 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil, že „[p]říjmem podléhajícím dani z příjmů fyzických osob podle zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je zvýšení majetku daňového poplatníka. Musí se přitom jednat o příjem skutečný, a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto zvýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné.“ Z tohoto pohledu se v projednávané věci nepochybně o příjem jedná, konkrétně o příjem z nakládání s majetkem,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

neboť v důsledku prominutí dluhů nastalo zvýšení majetku žalobkyně, která nemusela tyto dluhy zaplatit a finanční prostředky v celkové výši 6 800 000 Kč mohla použít jiným způsobem.

26. K námitce žalobkyně, že sama se svým majetkem v souvislosti s prominutím předmětných dluhů nijak nenakládala, soud podotýká, že žalobkyně si slovní spojení nakládání s majetkem vykládá příliš úzce. Za majetek je totiž třeba považovat veškerá aktiva, tudíž i uzavření dohody o prominutí dluhu, které má za následek, že se tato aktiva nesníží, neboť nebude nutné dluh zaplatit, představuje nakládání s majetkem. V již zmíněném rozsudku ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136, Nejvyšší správní soud dokonce označil za příjem i nakládání s majetkem prováděné osobou odlišnou od vlastníka tohoto majetku, když za příjem vlastníka nemovitosti, uskutečněný v okamžiku ukončení nájemního vztahu, považoval rekonstrukci provedenou nájemcem na jeho vlastní náklady. Zdejší soud proto zastává názor, že slovní spojení nakládání s majetkem, a tím pádem ani pojem příjem, nemohou být vykládány tak úzce, jak to činí žalobkyně. Lze tedy shrnout, že prominutí dluhů žalobkyně je třeba považovat za příjem ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a pokud zákon nestanoví jinak, zároveň i za předmět daně z příjmů. S ohledem na tyto skutečnosti pokládá soud za irelevantní argumentaci žalobkyně poukazující na § 6 odst. 1 zákona o trojdani, neboť i kdyby se prominutí dluhu dalo považovat za jiný majetkový prospěch ve smyslu zmíněného ustanovení, nemůže být předmětem darovací daně, pokud je zároveň příjmem a předmětem daně z příjmů, jak vyplývá ze žalovaným zcela správně akcentovaného § 6 odst. 4 písm. c) zákona o trojdani. Podobně irelevantní je i skutečnost, že správnost zaúčtování prominutí dluhů potvrdila i zpráva auditora k účetní závěrce za rok 2010, neboť auditorovi nepřísluší hodnotit daňové důsledky jednotlivých účetních operací.
27. Pokud jde o možnost aplikace § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů, soud uvádí, že podle tohoto ustanovení se do základu daně nezahrnují „*částky zaúčtované do příjmů (výnosů), pokud souvisejí s výdaji (náklady) neuzezanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně do výše těchto neuzezaných výdajů (nákladů) v předchozích zdaňovacích obdobích.*“ Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že citované ustanovení nehovoří o tom, že by souvislost mezi příjmy (výnosy) a výdaji (náklady) musela být přímá, nicméně podle názoru soudu z logiky věci nemůže jít o souvislost jakoukoli.
28. Jediná souvislost mezi příjmem z prominutí dluhu žalobkyni z titulu půjčky ve výši 5 000 000 Kč a jejími výdaji neuzezanými v předchozích zdaňovacích obdobích spočívala v tom, že finanční prostředky z této půjčky byly původně použity právě na úhradu předmětných výdajů (závazků po splatnosti). Předmětné výdaje ovšem nijak nepřispěly ke vzniku uvedeného příjmu, a kdyby žalobkyně zaplatila zmíněné závazky po splatnosti finančními prostředky z jiného zdroje, nebylo by možné vysledovat absolutně žádnou souvislost mezi příjmem z prominutí dluhu a výdaji na úhradu uvedených závazků po splatnosti. Navíc, jak správně uvedla sama žalobkyně, smyslem zákona o daních z příjmů je podrobovat této dani příjmy po odečtení souvisejících nákladů, neboť není možné u daňových subjektů nezohledňovat, že na své příjmy vynakládaly finanční prostředky. V daném případě ovšem žalobkyně úhradou svých závazků po splatnosti z půjčených prostředků rozhodně nevynaložila finanční prostředky k tomu, aby získala příjem spočívající v prominutí této půjčky. Soud proto shledal, že nebyly splněny podmínky pro aplikaci § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů, když příjem 5 000 000 Kč z titulu prominutí dluhu (půjčky) dostatečně úzce nesouvisí se žalobkyní zmiňovanými výdaji, na jejichž úhradu byla tato půjčka použita.
29. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani tvrzení žalobkyně, že celá situace mohla být realizována i tak, že by město Žatec uhradilo předmětné závazky za žalobkyni, dostalo by se do pozice věřitele, a poté by tyto závazky prominulo. Nehledě k tomu, že se jedná o hypotetickou možnost, která nebyla realizována, soud podotýká, že ani tímto způsobem by mezi původními závazky žalobkyně vůči jejím dodavatelům a příjmem z prominutí dluhu nevznikla souvislost vyžadovaná pro aplikaci § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů. Totéž platí pro argumentaci žalobkyně, že důsledek celé situace (zaplacení závazků po splatnosti z půjčených prostředků

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

a následné prominutí dluhu z této půjčky) je z ekonomického hlediska zcela shodný, jako by předmětné závazky vůbec nemusela hradit. Soud proto nevyhodnotil argumentaci žalovaného, že v případě prominutí půjčky ve výši 5 000 000 Kč neexistovala přímá souvislost výnosu s konkrétními daňově neuznanými náklady v minulých obdobích, jako přespříliš formalistickou či neodpovídající podstatě předmětného ustanovení. Tato námitka proto není důvodná.

30. Poté soud přistoupil k posouzení námitek týkajících se půjčky ve výši 1 800 000 Kč a možnosti aplikace § 18 odst. 15 písm. a) zákona o daních z příjmů, podle kterého „*[u] poplatníků uvedených v odstavci 3, kteří provozují zdravotnické zařízení podle zvláštního právního předpisu, jsou předmětem daně všechny příjmy s výjimkou příjmů z investičních transferů a dotací na pořízení a technické zhodnocení majetku.*“ Mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že žalobkyně spadá do okruhu subjektů, na které se toto ustanovení vztahuje. Spor ovšem spočíval v tom, zda lze příjem z prominutí dluhu považovat za investiční transfer či dotaci na pořízení majetku. Z obsahu správního spisu k tomu vyplynulo, že smlouvou o půjčce ze dne 14. 3. 2008 ve znění jejího dodatku ze dne 29. 4. 2008 byla žalobkyni zapůjčena částka ve výši 1 800 000 Kč, a to výhradně za účelem pořízení nového mamografu pro RTG (1 695 000 Kč) a zářiče – rentgenky pro RTG oddělení – skiografie (105 000 Kč), přičemž tento účel byl naplněn. Pořízení obou uvedených zařízení přitom jednoznačně představuje pořízení majetku ve smyslu citovaného ustanovení.
31. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že zákon o daních z příjmů neobsahoval definici pojmu investiční transfer. Tuto definici v rozhodném období roku 2010 neobsahovaly ani žalobkyní zmiňovaná vyhláška č. 410/2009 Sb. a Český účetní standard č. 703, neboť v obou těchto dokumentech se tento pojem objevil až později. I přesto lze ovšem při vymezení pojmu investiční transfer s těmito předpisy pracovat, neboť definice v nich obsažené odpovídají obecnému vnímání obsahu daného pojmu. Investičním transferem se tedy rozumí transfer určený k financování dlouhodobého majetku příjemce, který tento dlouhodobý majetek pořizuje, přičemž transfer představuje poskytnutí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů, tedy zejména dotace, granty, příspěvky, subvence, dávky, nenávratné finanční výpomoci, podpory či peněžní dary.
32. Finanční prostředky, které žalobkyni město Žatec na základě smlouvy o půjčce v roce 2008 poskytlo, pocházely z rozpočtu města, tudíž z veřejného rozpočtu, a v souladu s předmětnou smlouvou byly využity na nákup dlouhodobého majetku žalobkyně jakožto příjemce těchto prostředků. Svým obsahem se tedy jednalo o návratnou finanční výpomoc, která se ovšem v důsledku prominutí dluhu změnila na finanční výpomoc nenávratnou. Podle názoru soudu je v tomto případě dohoda žalobkyně a města Žatec o prominutí dluhu nutno vykládat podle jejího smyslu a obsahu, kdy je zcela zjevné, že úmyslem obou smluvních stran bylo učinit z návratné finanční výpomoci (půjčky) finanční výpomoc nenávratnou. Vzhledem k tomu, že tato výpomoc sloužila k pořízení dlouhodobého majetku žalobkyně, soud uzavírá, že se jedná o investiční transfer ve smyslu § 18 odst. 15 písm. a) zákona o daních z příjmů.
33. Soud tedy souhlasí se žalobkyní v tom, že argumentace žalovaného, že město Žatec nepřehodnotilo půjčku ve výši 1 800 000 Kč na nenávratnou finanční výpomoc ve smyslu investičního transferu, investiční dotace či daru na investice, je přehnaně formalistická. Z této argumentace totiž vyplývá, že žalovaný by akceptoval názor žalobkyně, pokud by Zastupitelstvo města Žatec namísto prominutí dluhu rozhodlo o jeho přeměně na nenávratnou finanční výpomoc. Podle názoru soudu však s ohledem na naplněný účel poskytnutí prostředků z rozpočtu města a zcela jednoznačnou vůli města Žatec ponechat žalobkyni původně půjčené prostředky natrvalo není správné lpět na pojmenování daného úkonu, nýbrž je namístě zohlednit jeho smysl a účel, kterým nepochybně bylo přeměnit dosavadní návratnou finanční výpomoc (půjčku) na nenávratnou. Za situace, kdy je rozdíl toliko v pojmenování úkonu, považuje soud za přehnaně formalistické nezahrnout danou transakci pod výjimku uvedenou v § 18 odst. 15 písm. a) zákona o daních z příjmů a příjem z prominutí dluhu ve výši 1 800 000 Kč učinit předmětem daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

34. S ohledem na výše uvedené soud konstatuje, že žaloba je důvodná a napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť vychází z nesprávného právního názoru, že příjem žalobkyně z prominutí dluhu ve výši 1 800 000 Kč byl předmětem daně z příjmů právnických osob. Z tohoto důvodu soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil a věc v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku.
35. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení v celkové výši 22 293,50 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, z částky 12 400 Kč za čtyři úkony právní služby právního zástupce žalobkyně po 3 100 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“), [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a) AT; podání žaloby, repliky – § 11 odst. 1 písm. d) AT; účast na jednání soudu – § 11 odst. 1 písm. g) AT], z částky 1 200 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [čtyři režijní paušály po 300 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 13 odst. 1 a 3 AT], z cestovného k jednání soudu dne 20. 6. 2018 z Hradce Králové do Ústí nad Labem a zpět (celkem 378 km) ve výši 2 345 Kč a z částky 3 348,50 Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **lze** podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Ústí nad Labem 20. června 2018

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.