



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců
Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **Kasia vera s.r.o.**, IČO: 25756729,
sídlem Nádražní 1202/5, 251 01 Říčany,
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským,
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2017, č. j. 42358/17/5200-11434-703000,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2017, č. j. 42358/17/5200-11434-703000, se
ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení v částce 15 342
Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jejího zástupce
JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb.,
soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení
v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný k

odvolání žalobkyně výrokem I změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) 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. 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. Daň byla doměřena z důvodu 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 pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

2. Žalobkyně předně namítá, že k vydání napadeného rozhodnutí došlo až po uplynutí lhůty pro stanovení daně, neboť předešlému rozhodnutí žalovaného nelze přiznat účinky ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „daňový řád“) s ohledem na jeho zrušení.
3. Žalobkyně dále vytýká žalovanému pochybení při dokazování, k jehož provedení ho zavázal Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. 11. 2016, č. j. 4 Afs 137/2016-43 (dále jen „rozsudek č. j. 4 Afs 137/2016-43“).
4. Namítá, že žalovaný při obstarávání důkazních prostředků – kopií daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob Ing. F. a Ing. Š. porušil zákonnou povinnost mlčenlivosti, a proto z nich nelze vycházet.
5. Žalobkyně namítá též překvapivost napadeného rozhodnutí a porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť ji žalovaný před vydáním napadeného rozhodnutí neseznámil se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Uvádí, že očekávala, že před vydáním napadeného rozhodnutí bude seznámena s výsledky šetření (dokazování) žalovaného a z tohoto důvodu vyčkávala s doplněním odvolání, aby mohla námítky přizpůsobit závěrům plynoucím z provedeného dokazování a ze soudního přezkumu předchozího rozhodnutí žalovaného. Pro překvapivý postup žalovaného jí bylo znemožněno odvolací důvody doplnit.
6. Žalobkyně dále namítá, že doplnění spisového materiálu toliko o daňová přiznání bylo nedostatečné, neboť z nich nelze s určitostí seznat, zda u příjmů podle ustanovení § 9 zákona o daních z příjmů daňový subjekt nevedl účetnictví, jelikož uplatňování výdajů procentem u těchto příjmů nevylučuje, že je účetnictví vedeno. Žalovaný dle žalobkyně nerespektoval právní názor Nejvyššího správního soudu, neboť na základě skutkových zjištění nelze závěr vyžadovaný Nejvyšším správním soudem učinit.
7. Žalobkyně žalovanému vytýká rovněž porušení zásady součinnosti při dokazování. Má za to, že pokud by žalovaný obeslal společníky žalobkyně a žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí seznámil se svými závěry, nemuselo k namítaným pochybením dojít.
8. Žalobkyně dále uvádí, že není možné sankcionovat osobu, která se toliko účastní zneužití práva druhé smluvní strany. Poukazuje na to, že součástí platebních výměrů bylo penále, které má povahu trestu. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že došlo ke zneužití práva, když daňovou výhodou bylo realizování daňově účinného nákladu na straně žalobkyně při

nerealizování zdanitelného příjmu na straně jejich společníků. Z tohoto důvodu nelze daňově přihlížet k dohodám o prodloužení splatnosti a neuhrazené závazky spadaly do rámce ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud uvedl, že to byli především společníci žalobkyně, kteří si *nadále ponechali daňovou výhodu spočívající v možnosti nezahrnutí celé hodnoty zdanitelných plnění mezi své daňové příjmy zvyšující základ daně*. Žalobkyně namítá, že jí z ujednání o prodloužení splatnosti žádná daňová výhoda neplynula, a z jejího pohledu se tudíž o zneužití práva nejednalo. Vytýkané jednání nelze dle žalobkyně považovat za zneužití práva žalobkyní, neboť i kdyby k němu nedošlo, daňové účinky by pro ni byly totožné (stále by se jednalo o daňově účinný náklad). To, že mohlo dojít ke zneužití práva společníky, nemůže mít účinky pro žalobkyni. Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí za nezákonné co do konstatování zákonnosti trestu ve formě penále, neboť nebyl aplikován čl. 40 odst. 6 Listiny a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, a rovněž jako celek, neboť se zneužívajících praktik nedopustila.

9. Žalobkyně konečně namítá porušení svých ústavně zaručených práv. Poukazuje na to, že s ohledem na výsledek řízení před Nejvyšším správním soudem, jímž bylo předchozí rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc mu vrácena k dalšímu řízení, nemohla předložit věc Ústavnímu soudu. Trvá na tom, že institut zneužití práva v daňovém právu nemá oporu v českém právním řádu, a jeho aplikace tak odporuje čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Žalobkyně též namítá rozpor ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů s ústavním pořádkem co do vymezení doby splatnosti v délce přesahující 36 měsíců. Uvádí, že z ustanovení § 630 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, vyplývá, že obvyklá doba splatnosti pohledávek je v rozmezí jednoho až patnácti let, přičemž v její věci šlo o závazky z obchodních vztahů, u nichž činila promlčecí doba čtyři roky. Budou tedy existovat případy, v nichž dojde ke zdanění závazků, k jejichž úhradě v rámci promlčecí lhůty dojde. Ačkoli po jejich úhradě má daňový subjekt možnost zaplacenou daň získat zpět, nemění to nic na tom, že musí po určitou dobu úvěrovat státní rozpočet bez náhrady. Žalobkyně má za to, že zákonodárce vykročil z mezí, které pro přijímání daňových zákonů vymezil Ústavní soud a předmětné ustanovení co do doby splatnosti v délce přesahující 36 měsíců proto odporuje ústavnímu pořádku.
10. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. Ve vyjádření odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvádí, že doplnil odvolací řízení v rozsahu požadovaném rozsudkem č. j. 4 Afs 137/2016-43 a neshledal důvody pro odchýlení se od svých dřívějších závěrů.
11. K námitce prekluze žalovaný konstatuje, že smyslem ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu je poskytnout odvolacímu orgánu prostor pro realizaci dalšího řízení v návaznosti na provedený soudní přezkum, aby mohl provést soudem požadované úkony a odstranit zjištěné vady zrušeného rozhodnutí a předcházejícího řízení. K výkladu tohoto ustanovení poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016-59, a rozsudek ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29.
12. Žalovaný odmítá, že by podklady pro vydání napadeného rozhodnutí (daňová přiznání jednatelů a současně společníků žalobkyně) byly získány nezákonně v rozporu s povinností mlčenlivosti. Uvádí, že na získání podkladů dopadá výjimka z povinnosti mlčenlivosti obsažená v § 52 odst. 5 písm. a) daňového řádu, podle něhož se o porušení povinnosti mlčenlivosti nejedná, poskytne-li úřední osoba informace úřední osobě téhož nebo jiného správce daně pro výkon jeho pravomoci. Jelikož k ověření skutečností, které se týkaly jednatelů žalobkyně jako fyzických osob, zavázal žalovaného pro účely dalšího

řízení Nejvyšší správní soud, jednalo se o podklady nezbytné pro správu daní žalobkyně. Uvedené podklady byly žalovanému poskytnuty správcem daně, který je shromažďoval z úřední povinnosti pro účely výkonu svěřené pravomoci. S přihlédnutím k § 93 odst. 2 daňového řádu, který zmiňuje možnost použít jako důkazních prostředků i podklady získané při správě daní jiných daňových subjektů, nelze dle žalovaného zákonnost získání těchto podkladů zpochybnit.

13. Na užití podkladů v napadeném rozhodnutí se dle žalovaného vztahuje výjimka z povinnosti mlčenlivosti dle § 52 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něž o porušení povinnosti mlčenlivosti nejde, poskytne-li úřední osoba informace osobě zúčastněné na správě daní v rozsahu, v jakém jsou její práva a povinnosti správou daní dotčena. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal pouze ty skutečnosti, k jejichž zjištění jej pro účely posouzení, zda se žalobkyně v daném případě dopustila zneužití práva, zavázal Nejvyšší správní soud. Nedošlo k vyjevení žádných skutečností, které by přesahovaly rozsah práv a povinností žalobkyně přímo dotčených těmito informacemi. Žalovaný poukazuje na to, že žalobkyně nikterak nespecifikuje, jak měla být povinnost mlčenlivosti porušena, pouze akcentuje, že byly využity podklady z daňových řízení jiných daňových subjektů. Dle žalovaného získání podkladů z daňových řízení jiných daňových subjektů nevyžaduje zbavení mlčenlivosti. Upozorňuje na to, že v takovém případě by nebylo možné téměř nikdy získat potřebné podklady, neboť jejich poskytnutí je zřídkakdy v zájmu těchto daňových subjektů.
14. Žalovaný uvádí, že mu bylo rozsudkem č. j. 4 Afs 137/2016-43 uloženo, aby pro účely možného závěru o zneužití práva ověřil, zda jednatelé a současně společníci žalobkyně byli účetními jednotkami účtujícími na základě akruálního principu, tedy zda o pronájmu nemovitých věcí žalobkyni účtovali nebo měli povinnost účtovat na základě výnosu bez ohledu na to, že jim byly pohledávky uhrazeny pouze v částečné výši. Z tohoto rozsudku muselo být žalobkyni zřejmé, jaké skutečnosti je žalovaný povinen ověřit a že tyto skutečnosti lze ověřit z podkladů, které jsou obsahem úřední evidence správce daně. Zdůrazňuje, že žalobkyně a její dva jednatelé a současně společníci jsou spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a je nutné je považovat ve vztahu k žalobkyni za osoby ovládající. Žalobkyně jako právnická osoba je ve své podstatě umělou právní konstrukcí, jejímž prostřednictvím se uskutečňuje vůle jejího personálního substrátu, tedy právě společníků a statutárních orgánů. Jestliže tyto osoby věděly, jakým způsobem zaznamenávaly (či měly povinnost zaznamenávat) příjmy z pronájmu a jakým způsobem je zdaňovaly, musela to nepochybně vědět také žalobkyně. Žalobkyně tedy musela vědět, jaké skutečnosti bude žalovaný zjišťovat a k jakému zjištění dospěje. Žalovaný poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 68/2013-43, z něhož vyplývá, že postup odvolacího orgánu dle § 115 odst. 2 daňového řádu nezahrnuje právo daňového subjektu na seznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu stran zjištěných skutečností. Kromě skutečností, které již žalobkyně musela vědět, by se při seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu nic dalšího nedozvěděla. Měla-li v úmyslu doplnit odvolání, kdy jediné novum představovalo ověření skutečností uvedených v rozsudku č. j. 4 Afs 137/2016-43 ve vztahu ke dvěma jednatelům a společníkům žalobkyně, mohla tak učinit kdykoli do vydání napadeného rozhodnutí. Žalovaný na základě imperativu Nejvyššího správního soudu ověřoval přesně vymezené skutečnosti za účelem ověření, zda obстоjí závěr o zneužití práva, s nímž byla žalobkyně obeznámena v předchozím řízení a který se na základě ověření těchto skutečností nezměnil. Dle žalovaného proto napadené rozhodnutí nemohlo být překvapivým. Jestliže

je smyslem § 115 odst. 2 daňového řádu zabránit vydání překvapivého rozhodnutí, potom skutečnost, že žalovaný podle něj v řízení po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu nepostupoval, nepředstavuje podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které by mělo či mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, pro které by bylo namíste napadené rozhodnutí zrušit dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Dle žalovaného jím získané podklady postačovaly k ověření, že jednatelé a společníci žalobkyně nevedli účetnictví a své pohledávky vůči žalobkyni nezdaňovali na základě akruálního principu, nýbrž vedli evidenci na bázi peněžních toků. Hodnotu dodání zboží či poskytnutí služeb zahrnovali mezi daňové příjmy až v okamžiku přijetí platby, což vedlo k možnosti eliminovat zdanění nezinkasovaných příjmů, o které si žalobkyně snížila základ daně z příjmů právnických osob.

15. Žalovaný připouští, že skutečnost, že jednatelé uplatňovali u příjmů z pronájmu výdaje procentem dle § 9 odst. 4 zákona o daních z příjmů, bez dalšího zcela nevylučuje, že zároveň vedli podvojně účetnictví. Skutečnost, že k žádnému daňovému přiznání k dani z příjmů fyzických osob za sledovaná zdaňovací období nepřiložili účetní závěrku jako povinnou přílohu a příjmy zdaňovali na základě skutečných peněžních toků (tedy až po přijetí úhrady), však ve vztahu k této otázce již potřebnou vypovídací hodnotou disponuje.
16. Žalovaný odmítá tvrzení žalobkyně, že jí z jednání, které představovalo zneužití práva, neplynula žádná daňová výhoda, a odkazuje k tomu na body 50 a 53 napadeného rozhodnutí. Uzavřením dohod o posunutí splatnosti pohledávek jednatelů a společníků za žalobkyni, které žalobkyně uplatnila jako daňově účinné výdaje, ačkoli je na základě těchto dohod reálně nehradila, docílila daňové výhody spočívající ve snížení základu daně z příjmů právnických osob za příslušná zdaňovací období, což pro ni v konečném důsledku znamenalo nižší daňovou povinnost. Z okolností popsaných žalovaným v napadeném rozhodnutí vyplývá, že uvedená daňová výhoda byla přinejmenším převažujícím cílem a současně důsledkem předmětných dohod, přičemž za zdaňovací období roku 2008 tak žalobkyně uměle docílila též vyloučení aplikace § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů, který jí ukládal povinnost zdanit částky neuhrazených závazků zachycených v účetnictví odpovídajících pohledávkám, od jejichž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo jež se promlčely. Na základě uvedených skutečností je dle žalovaného zřejmé, že se žalobkyně vědomě účastnila jednání posuzovaného jako zneužití práva za účelem získání neoprávněného daňového zvýhodnění, a předmětné jednání je jí tedy také přímo přičitatelné. Skutečnost, že ze zneužití práva profitovali též jednatelé a společníci, odpovědnost žalobkyně za toto jednání nevylučuje. Žalobkyni nebyl uložen trest za jednání jiných osob. Žalovaný uvádí, že princip zákazu zneužití práva představuje v českém právním řádu dlouhodobě užívané pravidlo, podle něhož výkon práva zjevně zneužívajícím způsobem nepožívá právní ochrany. K aplikovatelnosti institutu zneužití práva v daňovém právu žalovaný poukazuje na závěry vyslovené Ústavním soudem v usnesení ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III ÚS 376/06, a na odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 24. 5. 2016, č. j. 48 Af 4/2014-42, a rozsudku č. j. 4 Afs 137/2016-43. Žalovaný nesouhlasí s názorem žalobkyně ohledně rozporu ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů s ústavním pořádkem. Ustanovení má dle žalovaného racionální opodstatnění. K tomu poukazuje na účel ustanovení vyjádřený v důvodové zprávě k zákonu č. 261/2007 Sb., jímž bylo toto ustanovení do zákona vloženo. Žalobkyně dle žalovaného nevysvětlila, s jakým ústavně zaručeným právem by mělo být ustanovení v rozporu. Sama připouští, že dopady předmětného ustanovení jsou zmírňovány (negovány) v případě, že reálně dojde k úhradě závazků zdaněných na jeho základě. Odkaz

na § 630 občanského zákoníku považuje žalovaný za nepřipadný, neboť v posuzovaném zdaňovacím období nebyl dosud přijat a nelze jej na daný případ aplikovat. Žalovaný upozorňuje, že ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů nevymezuje maximální dobu splatnosti, ale stanoví daňové dopady závazků, které jsou určitou dobu po splatnosti.

17. Žalobkyně v replice opakuje, že postup žalovaného byl porušením ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, a tedy i zásady dvojinstančnosti. Zdůrazňuje, že toto ustanovení nepřipouští výjimku ani správní uvážení. Pokud bylo Nejvyšším správním soudem žalovanému nařízeno doplnit dokazování a žalovaný v souladu s tímto požadavkem dokazování doplňoval, byl povinen podle něj postupovat. Okolnost, zda byly v rámci odvolacího řízení zjištěny informace, které „již žalobce musel vědět“, přitom není dle žalobkyně významná. Jestliže žalovaný nepostupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu, zatížil napadené rozhodnutí nezákonností. Žalobkyně má za to, že tento závěr podporuje i žalovaným zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 68/2013-43. Ačkoli se týká právní úpravy v zákoně o správě daní a poplatků, který úpravu obsaženou v § 115 odst. 2 daňového řádu neobsahoval, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že odvolací orgán byl povinen odvolatele seznámit s výsledkem dokazování provedeného v odvolacím řízení a dát mu možnost se k němu vyjádřit. Byl-li odvolací orgán povinen takto postupovat za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, který tuto povinnost výslovně neobsahoval, tím spíše byl povinen tak učinit podle účinné právní úpravy. S ohledem na změnu právní úpravy považuje žalobkyně uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu v části citované žalovaným za překonaný novou právní úpravou. Dále žalobkyně k § 115 odst. 2 daňového řádu cituje závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003-74, a komentářovou literaturu. Žalobkyně trvá též na tom, že žalovaný při doplňování dokazování porušil zásadu součinnosti. Žalovaný je sice oprávněn získávat důkazní prostředky vlastní úřední činností, nesmí však daňový subjekt z procesu dokazování vyloučit. Žalovaný nedal žalobkyni možnost doplnit důkazní prostředky svědčící pro její daňová tvrzení, nezaslal výzvu k předložení příslušných podkladů ani jejím společníkům a jednatelům a neposkytl jí možnost vyjádřit se k doplněnému dokazování. K zásadě součinnosti cituje žalobkyně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2011, č. j. 7 Afs 39/2011-72.
18. Žalobkyně nesouhlasí s žalovaným, že by k naplnění požadavku Nejvyššího správního soudu postačovala interpretace daňových přiznání jejich společníků a jednatelů. Tvrzení žalovaného, že získané podklady byly dostatečné pro ověření, že jednatelé a společníci žalobkyně nevedli účetnictví a své pohledávky nezdaňovali na základě akruálního principu, nemá dle žalobkyně oporu v provedeném dokazování. Žalovaný doplnil pouze daňová přiznání těchto osob, z nichž nebylo možné tyto skutečnosti vyčíst, neboť obsahují pouze informaci o celkové výši příjmů a výdajů, neinformují však o tom, jak byla celková částka vypočtena, ani o tom, jak je o těchto částkách daňovým subjektem účtováno. Stejně tak pro závěry žalovaného není dostatečné zdůvodnění, že k daňovým přiznáním nebyly přiložené účetní závěrky. Chybějící příloha, byť by se jednalo o přílohu povinnou, není důkazem o vedení či nevedení účetnictví daňovým subjektem. Dle žalobkyně tedy žalovaný nesplnil požadavek Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku č. j. 4 Afs 137/2016-43, který směřoval k prokázání způsobu účtování o předmětných plněních a vedení souvisejících evidencí.

19. Žalobkyně trvá na tom, že institut zneužití práva neměl být v projednávaném případě aplikován. Uvádí, že mezi účastníky není sporu o tom, že byla oprávněna náklad na pronájem nebytových prostor a další předmětná plnění odečíst od základu daně. Spor je pouze o to, zda byla povinna zvýšit základ daně o část předmětného plnění, která nebyla uhrazena v původním datu splatnosti, bez ohledu na existenci dohod o prodloužení splatnosti, nebo zda jí tato povinnost vznikne teprve v budoucnu v případě, že závazky nebudou uhrazeny. Cílem právní úpravy v § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů bylo posílení pozice věřitelů a zároveň zamezení situace, kdy dlužník získá nezdaněný prospěch a na veřejné rozpočty přenesle důsledky neplnění svých povinností. Uzavřené dohody o prodloužení splatnosti však sledují stejný cíl jako právní úprava – ochranu práv věřitelů. Žalobkyně přitom nepřenesla důsledky případného neplnění svých povinností na veřejný rozpočet, neboť případný výběr daně je toliko odsunut na pozdější dobu. Pokud v prodloužené lhůtě splatnosti závazky neuhradí, v konečném důsledku bude muset základ daně o neuhrazené závazky zvýšit a související daň odvést. Neoprávněná daňová výhoda zde tedy neexistuje.
20. Dále žalobkyně namítá, že situaci a důvody pro uzavření dohod o posunutí splatnosti nelze posuzovat optikou jiného nezávislého subjektu, který má zcela jiné ekonomické potřeby a cíle než věřitel v postavení spojené osoby. Nezávislý věřitel spíše nebude mít zájem na prodloužování splatnosti pohledávky, ze které mu neplyne úrok, zatímco věřitel, který je zároveň spojenou osobou, naproti tomu může mít legitimní zájem a důvody pro prodloužení splatnosti pohledávky, které nejsou daňového rázu a které by u nezávislého subjektu nepřípadly v úvahu, zejména zájem na podpoře vlastněné společnosti, zvýšení cash flow či zajištění dostatku finančních prostředků pro její rozvoj a investiční příležitosti. Skutečnost, že by nezávislý subjekt postupoval jinak, je tedy pro posouzení zneužití práva irelevantní. Žalobkyně navíc považuje srovnání s nezávislými ekonomickými subjekty za příliš obecné a nepřezkoumatelné, jelikož není zřejmé, jak byl nezávislý subjekt určen a zda je jeho situace srovnatelná.
21. Žalobkyně uvádí, že nelze směřovat případné porušení práva společníky a jednatele žalobkyně a případné porušení práva jí samotnou. Žalovaný by musel prokázat, že na straně žalobkyně došlo k získání neoprávněné daňové výhody, tedy k neoprávněnému snížení daňové povinnosti. Důsledkem uzavřených dohod o posunutí splatnosti není neoprávněné snížení základu daně (neoprávněná daňová výhoda), ale toliko odsunutí okamžiku, k němuž bude posuzováno, zda vznikl důvod pro navýšení základu daně o část závazků, která nebyla v termínu splatnosti uhrazena. Jde tedy pouze o odložení aplikace daného ustanovení, nikoli o její vyloučení. Pokud tímto postupem vznikla neoprávněná daňová výhoda na straně jiných osob, není tato skutečnost předmětem daného řízení a nemá vliv na posouzení daňové povinnosti žalobkyně. Dle žalobkyně nelze odeprít daňovou výhodu osobě, která se zneužití práva nedopustila. Správným postupem by v takovém případě bylo ponechat řádně uplatněný výdaj žalobkyně a provést dodanění výnosu na straně společníků a jednatelů. Jen takovýto postup by bylo možné považovat za „narovnání“ transakcí tak, jak požadoval Soudní dvůr EU v případě zjištěné existence zneužití ve výroku 3 rozsudku ve věci C-255/02, *Halifax*.
22. Žalobkyně namítá, že rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 376/06, neznamená, že je možné institut zneužití práva aplikovat na jakýkoli případ, ale je třeba vždy zvažovat podstatu tohoto institutu a skutečnost, že s ohledem na zásah do práv daňových subjektů je nutné možnost jeho aplikace vykládat

restriktivně. V projednávané věci je dle žalobkyně třeba vzít v potaz zásady legální licence a enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí zakotvené v čl. 2 Listiny základních práv a svobod, jakož i čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Žalobkyně v rámci legální licence uzavřela dohodu o odložení splatnosti, k čemuž měla své obchodní (nedaňové) důvody, které však správce daně a žalovaný odmítli jako nedostatečné, aniž se zabývali prokázáním svých závěrů. Dohoda sice v konečném důsledku vede k tomu, že žalobkyně bude případně povinna navýšit základ daně o nesplacené závazky později, neznamená však, že by zdanění bylo vyloučeno. Žalobkyně učinila to, co jí umožňovala právní úprava, přičemž k tomu měla své obchodní důvody a nebyla povinna hledat cestu, která by byla daňově neutrální nebo vedla k okamžitému navýšení daňové povinnosti. Uplatnění institutu zneužití práva na projednávaný případ nelze dle žalobkyně dovodit z platné právní úpravy ani z žádného rozhodnutí citovaného žalovaným či Nejvyšším správním soudem. Žalobkyně má za to, že postup žalovaného představuje exces z mezí jeho oprávnění, a tedy porušení zásady enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí. Žalobkyně považuje výklad zneužití práva provedený žalovaným v napadeném rozhodnutí za vnitřně rozporný, jestliže v odstavci 51 dovodil, že žalobkyně uzavřením první dohody o posunutí splatnosti v roce 2005 zneužila právo, respektive právní úpravu, která v té době neexistovala. Aplikací institutu zneužití práva na situaci, v níž zjevně není aplikovatelný, je porušen čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny základních práv a svobod a jsou zasažena majetková práva chráněná čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Žalobkyně zdůrazňuje, že daňová povinnost může být uložena pouze zákonem, přičemž zákon upravující přímé daně možnost aplikace institutu zneužití práva neobsahuje. Žalobkyně nesouhlasí s tím, aby chybějící úprava byla nahrazována analogií s civilně-právním institutem, výkladem práva a aplikací judikatury Soudního dvora EU.

23. Soud po zjištění, že žaloba je včasná, podaná oprávněnou osobou a jsou splněny i další podmínky jejího věcného projednání, přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů vycházejí ze skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud o věci rozhodl bez nařízení jednání dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.
24. Soud nejprve posuzoval, zda k doměření daně nedošlo po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
25. V souzené věci začala lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2008 dle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009 běžet 31. 12. 2008 a lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2009 dne 31. 12. 2009. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 148 odst. 1 a § 264 odst. 4 daňového řádu poté začala běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně ode dne 21. 11. 2011, kdy byla zahájena daňová kontrola u daně z příjmů žalobkyně za zdaňovací období roku 2008 a 2009. Skončit tedy měla 21. 11. 2014. Jelikož k oznámení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2014, č. j. 9583/14/5000-14204-703000, jímž bylo rozhodnuto o odvolání žalobkyně, došlo 17. 4. 2014, tedy v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodloužila o jeden rok, a měla tedy uplynout 21. 11. 2015. Ačkoli bylo toto rozhodnutí zrušeno ve správním soudnictví, účinky jeho oznámení na běh lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu zůstaly zachovány. K této otázce soud odkazuje na podrobné odůvodnění v bodu 18 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2.

2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, s nímž se plně ztotožňuje. V něm Nejvyšší správní soud uvedl: „Je přitom nezbytné uvést, že ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu neváže prodloužení lhůty pro stanovení daně právě na existenci rozhodnutí, nýbrž na oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku. Mimo jiné i z toho je patrné, že účinek oznámení rozhodnutí odvolání je ze své povahy jednorázový a plně se vyčerpává okamžikem, kdy nastane. Ani v případě zrušení oznámeného rozhodnutí tudíž nedojde zpětně k negaci jednou již nastalého prodloužení lhůty pro stanovení daně.“ Výše uvedené rozhodnutí žalovaného, které je součástí správního spisu, nejeví znaky, jež by svědčily o tom, že by bylo úkonem toliko formálním, účelově vydaným čistě nebo převážně za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně, což ostatně žalobkyně ani netvrdila. Lhůta pro stanovení daně, která měla uplynout 21. 11. 2015, dle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu neběžela po dobu řízení, která byla v souvislosti se stanovením daně vedena před soudy ve správním soudnictví, a to po dobu 714 dnů od zahájení soudního řízení před Krajským soudem v Praze dne 17. 6. 2013 do 30. 5. 2016, kdy nabyl právní moci rozsudek zdejšího soudu ze dne 24. 5. 2016, č. j. 48 Af 4/2014-42, a po dobu 183 dnů od podání kasační stížnosti dne 13. 6. 2016 do 12. 12. 2016, kdy nabyl právní moci rozsudek č. j. 4 Afs 137/2016-43. Lhůta pro stanovení daně by tedy uplynula až dne 7. 5. 2018 a napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno ve lhůtě pro stanovení daně. Námitku prekluze soud neshledal s ohledem na výše uvedené důvodnou.

26. Soud neshledal důvodnou ani námitku porušení povinnosti mlčenlivosti při obstarávání důkazních prostředků – kopií daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob společníků a jednatelů žalobkyně. Z ustanovení § 93 odst. 1 a 2 daňového řádu vyplývá, že jako důkazní prostředky lze užít podklady získané při správě daní jiných daňových subjektů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem. V daném případě žalovaný uložil správci daně v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu v návaznosti na závazný právní názor vyslovený v rozsudku č. j. 4 Afs 137/2016-43 doplnit podklady pro rozhodnutí tak, že dostupnými prostředky, zejména ze své úřední evidence, následně např. zjištěním potřebných údajů od dotčených daňových subjektů v rámci protokolu o ústním jednání, ověří, zda věřitelé žalobkyně Ing. J. Š. od roku 1999 a Ing. P. F. od roku 2000 do roku 2003 účtovali v souladu s § 37 odst. 1 obchodního zákoníku v soustavě jednoduchého účetnictví a zda od roku 2004 do roku 2006 vedli podle § 7b zákona o daních z příjmů daňovou evidenci, nebo zda v době do roku 2003 podvojně účetnictví a od roku 2004 do roku 2006 účetnictví, nebo zda zdaňovali příjmy z pronájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů a v této souvislosti vedli záznamy o příjmech a výdajích podle § 9 odst. 6, případně záznamy o příjmech a evidenci pohledávek podle § 9 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Správce daně doplnil správní spis o ověřené opisy vybraných údajů z daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob Ing. J. Š. za roky 1999 až 2001 a ověřené kopie jeho daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob za roky 2002 až 2006 a opisy vybraných údajů z daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob Ing. P. F. za roky 2002 až 2004 a ověřené kopie jeho daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob za roky 2005 až 2006, které předal žalovanému a které jsou součástí vyhledávací části spisu. Žalobkyně netvrdí, jakým způsobem mělo dojít k porušení povinnosti mlčenlivosti a ke svým obecným tvrzením neoznačuje žádné důkazy. Z obsahu správního spisu neplyne, že by podklady byly získány žalovaným v rozporu s povinností mlčenlivosti, neboť dle § 52 odst. 5 daňového řádu o porušení povinnosti mlčenlivosti nejde, poskytne-li úřední osoba informace úřední osobě téhož nebo jiného správce daně pro výkon jeho pravomoci

[písmeno a)]. Soud poznamenává, že k porušení povinnosti mlčenlivosti nedošlo ani uvedením zjištění učiněných na základě takto získaných podkladů v napadeném rozhodnutí, které nikterak nepřesahují rámec ustanovení § 52 odst. 1 písm. c) daňového řádu, podle něhož nejde o porušení povinnosti mlčenlivosti, poskytne-li úřední osoba informace osobě zúčastněné na správě daní v rozsahu, v jakém jsou její práva a povinnosti správou daní dotčena [písmeno c)]. Tato námitka tedy není důvodná.

27. Soud se dále zabýval námitkou porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení platí, že *„[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků.“* Z citovaného ustanovení vyplývá, že pokud je v odvolacím řízení doplňováno dokazování, má odvolací orgán povinnost před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámit daňový subjekt se zjištěnými novými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a musí mu poskytnout lhůtu, ve které se k nim může vyjádřit. Soud se přitom ztotožňuje s názorem prvního senátu vyjádřeným v usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 1 Afs 438/2017-32: *„Odvolací daňový orgán tak má dvě povinnosti: Za prvé, má povinnost daňovému subjektu sdělit důkazy, ze kterých vychází; za druhé má povinnost i uvést, co považuje za zjištěné skutečnosti, tedy co považuje za finální produkt dokazování, vzniklý hodnocením závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti důkazů. Odvolací daňový orgán tak má povinnost daňovému subjektu sdělit i své hodnocení důkazů, pokud ho sám v odvolacím řízení prováděl.“* Splněním povinnosti dle § 115 odst. 2 daňového řádu se poskytuje odvolateli prostor, aby se mohl dalšími důkazními prostředky pokusit zvrátit skutková zjištění, z nichž hodlá odvolací orgán vycházet, považuje-li je za nesprávná nebo neúplná. Z hlediska povinnosti dle § 115 odst. 2 daňového řádu není významné, že skutečnosti, které žalovaný nově zjistil v odvolacím řízení, musely být daňovému subjektu známy. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 10. 2018, č. j. 4 Afs 157/2018-34, *„[s]myslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze to, že daňový subjekt má povědomí o všech skutečnostech relevantních pro věc. Podstatné je, aby daňový subjekt věděl, které důkazy v jeho věci správní orgán hodlá použít, a aby měl v rámci vyjádření možnost předestřít správnímu orgánu vlastní interpretaci těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout vlastní důkazy, z nichž vyplývá skutkový stav pro něj příznivější.“*
28. Z obsahu správního spisu neplyne, že by žalovaný před vydáním napadeného rozhodnutí žalobkyni seznámil se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a umožnil jí, aby se k nim vyjádřila. Žalovaný v odvolacím řízení doplňoval podklady pro rozhodnutí a svá skutková zjištění, z nichž v napadeném rozhodnutí vycházel, a byl povinen tedy postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu, tj. seznámit žalobkyni se zjištěnými novými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnit jí se k nim vyjádřit a navrhnout provedení dalších důkazních prostředků. Žalovaný však dle obsahu správního spisu tuto svou zákonnou povinnost nesplnil, čímž zatížil řízení závažnou procesní vadou, která i s přihlédnutím k dále uvedenému mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Nelze přitom přehlédnout, že veškeré podklady, o něž žalovaný spis doplnil, jsou zařazeny ve vyhledávací části správního spisu, do níž není daňový subjekt oprávněn nahlížet, přičemž ze soupisu písemností není patrné, o jaké podklady byl spisový materiál po vrácení věci žalovanému doplněn. Smyslem a účelem ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu je předcházení vzniku překvapivých rozhodnutí. Napadené rozhodnutí lze považovat za překvapivé ve vztahu k žalobkyni, neboť jí nebyl dán žádný prostor vyjádřit se

k podkladům rozhodnutí, jejichž doplnění bylo ve světle závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu zásadní pro závěr o zneužití práva žalobkyní, přičemž neměla až do vydání napadeného rozhodnutí možnost seznat, z jakých podkladů hodlá žalovaný vycházet (nadto, jak je popsáno níže, nebyly ani v napadeném rozhodnutí podklady, které jsou součástí vyhledávací části spisu, z nichž žalovaný vycházel, řádně uvedeny).

29. Lze souhlasit s žalobkyní, že porušením povinnosti dle § 115 odst. 2 daňového řádu byla současně porušena zásada spolupráce zakotvená v § 6 odst. 2 daňového řádu, jejímž konkrétním promítnutím je i toto ustanovení, které má daňovým subjektům umožnit efektivně hájit svá práva při správě daní. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 6 A 143/2001-151, č. 501/2005 Sb. NSS, naplňováním této zásady „*má být docíleno požadavku otevřenosti, srozumitelnosti a předvídatelnosti rozhodování. Pokud správní orgán odmítne součinnost účastníku řízení a neumožní mu seznámit se s listinami, které sloužily jako podklad pro rozhodnutí, je takovým postupem nastolen stav, který není v souladu se základními zásadami správního řízení. Takový postup může mít vliv na zákonnost rozhodnutí samotného, neboť účastník má tak podstatným způsobem ztíženy podmínky pro svoji obranu.*“ Postupem žalovaného byla porušena též zásada dvojinstančnosti, která vyžaduje, aby daňový subjekt měl během daňového řízení možnost se aspoň u jedné instance k závěrům daňových orgánů vyjádřit a proti závěrům, na kterých vystaví své konečné rozhodnutí, ještě v rámci daňového řízení uplatnit námitky. Přesunutí první možnosti obrany až do řízení před správními soudy pak popírá rovněž zásadu subsidiarity soudního přezkumu (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 1 Afs 438/2017-32).
30. Pro úplnost je třeba uvést, že bylo na úvaze žalovaného, zda provede dokazování sám nebo tuto povinnost uloží správci daně. Stejně tak bylo věcí žalovaného, aby posoudil, zda považuje podklady opatřené bez ingerence daňového subjektu za dostatečné pro vydání rozhodnutí. Byl však povinen žalobkyni se svými zjištěními a podklady, na jejichž základě je učinil, seznámit a umožnit jí, aby se k nim vyjádřila a eventuálně navrhla doplnění dokazování. Je přitom třeba zdůraznit, že bylo primárně na žalovaném, aby v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu učinil dostatečná zjištění pro závěr o zneužití práva. Žalobkyni pak bylo nezbytné poskytnout prostor, aby mohla na zjištění žalovaného, respektive podklady jím opatřené, reagovat.
31. K výše uvedené procesní vadě řízení přistupuje skutečnost, že žalovaný v napadeném rozhodnutí plně nedostál požadavkům Nejvyššího správního soudu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí pominul otázku, jakým způsobem byli věřitelé žalobkyně v jednotlivých zdaňovacích obdobích *povinni* účtovat, respektive zda nebyli účetními jednotkami ve smyslu § 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném v rozhodném období let 1999 až 2006. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 137/2016-43, „*nelze vyloučit, že některý ze společníků a jednatelů v nějakém zdaňovacím období daňové příjmy z předmětných plnění nepřiznal, ačkoliv o nich byl 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.*“ Žalovaný se omezil pouze na konstatování, že věřitelé žalobkyně (podvojně) účetnictví nevedli a své pohledávky na základě akruálního principu nezdaňovali. Žalovaný

v napadeném rozhodnutí sice v bodu 39 zmínil, že 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 úhradě, respektive v bodu 49 s odkazem na body 38 a 39 konstatoval, že společníci a jednatelé mají povinnost účtovat o předmětných pohledávkách teprve v okamžiku úhrady. Nevysvětlil ale, jakým způsobem k tomuto závěru dospěl. V tomto ohledu je závěr žalovaného nepřezkoumatelný a skutkový stav nadále vyžaduje podstatné doplnění. Jednoznačný závěr o zneužití práva žalobkyní tak nelze ve světle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 137/2016-43 již z tohoto důvodu dosud učinit. Ve vztahu k Ing. F. z napadeného rozhodnutí není ani zřejmé, na základě jaké úvahy byl učiněn závěr o nevedení účetnictví, neboť žalovaný toliko konstatoval, že z kopií daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2000 až 2006 vyplývá, že neuváděl příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů, ale zdaňoval příjmy dle § 9 zákona o daních z příjmů, přičemž v roce 2000 uplatnil skutečné výdaje, v roce 2001 neuplatnil žádné výdaje a v letech 2002 až 2006 uplatňoval výdaje procentem. Nedostatek odůvodnění přitom nelze zhojit vyjádřením k žalobě. Soud dále poznamenává, že podklady uvedené v napadeném rozhodnutí, o které žalovaný opřel svá zjištění, nadto zcela neodpovídají obsahu správního spisu, neboť přílohou doplnění spisového materiálu č. j. 28535/17 nebyly kopie daňových přiznání Ing. J. Š. za zdaňovací období 1999 až 2001 a Ing. P. F. za zdaňovací období 2000 až 2004, jak se uvádí v napadeném rozhodnutí, ale pouze opisy vybraných údajů z těchto daňových přiznání. Soud se vzhledem k výše uvedenému ztotožnil s námitkou žalobkyně, že žalovaný se plně neřídil právním názorem Nejvyššího správního soudu, jímž byl podle § 78 odst. 5 s. ř. s. použitého přiměřeně dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán. Soud připomíná, že správnímu soudu nepřisluší dotvářet správní rozhodnutí a nahrazovat tak činnost správního orgánu. To platí tím spíše v situaci, kdy žalobkyni nebylo v důsledku závažné procesní vady v řízení před správním orgánem umožněno vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a důkazům a kdy veškeré doplněné podklady byly zařazeny ve vyhledávací části spisu. Ve světle výše uvedeného nelze zcela vyloučit, že shora uvedená procesní vada mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

32. Vzhledem k výše uvedenému soud dospěl k závěru, že je na místě napadené rozhodnutí zrušit pro vady řízení dle § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s. a pro nezákonnost spočívající v nerespektování právního názoru soudu dle § 78 odst. 1 s. ř. s. Právním názorem soudu je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
33. S ohledem na shora uvedené se soud již dalšími žalobními námitkami podrobně nezabýval. K námitkám týkajícím se použitelnosti institutu zneužití práva a možného hodnocení jednání žalobkyně jako zneužití práva soud plně odkazuje na podrobné odůvodnění rozsudku č. j. 4 Afs 137/2016-43, od jehož závěru není oprávněn se odchýlit. Soud na okraj poznamenává, že aplikaci institutu zneužití práva v daňovém právu Ústavní soud aproboval i v judikatuře po vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu (viz např. usnesení ze dne 5. 12. 2017, sp. zn. IV. ÚS 4257/16). Dále soud konstatuje, že jsou-li všem stranám právního jednání, které jsou ekonomicky a personálně spojenými osobami, známy okolnosti, na jejichž základě lze učinit závěr o zneužití práva, lze na ně vztahovat důsledky plynoucí z hodnocení takového jednání jako zneužití práva bez ohledu na to, zda se daňová výhoda projevila pouze u některých z nich. Vědomost statutárního orgánu je přitom zásadně přičitatelná právnické osobě. Nadto nelze souhlasit s žalobkyní, že by se u ní daňová výhoda neprojevila, jestliže snížila své hospodářské výsledky, a tedy výslednou daňovou povinnost, aniž to odpovídalo reálným nákladům vynaloženým v přiměřeném

časovém horizontu. V případě dohody uzavřené v roce 2008 by pak daňová výhoda na straně žalobkyně spočívala též v předejití vzniku povinnosti zvýšit základ daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů. Daňové zvýhodnění přitom může spočívat i v podstatném oddálení úhrady daně, kdy si daňový subjekt na úkor veřejného rozpočtu po značně dlouhou dobu ponechá dispozici s finančními prostředky, které by jinak musely být odvedeny na daních. Soud poznamenává, že žalovaný v případě dohody z roku 2005 neopřel závěr o zneužití práva o pozdější právní úpravu, ale pouze shledal tuto právní úpravu aplikovatelnou s ohledem na posouzení předmětné dohody jako zneužití práva. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 137/2016-50 vysvětlil, proč by nemohla být nelegitimní daňová výhoda vzniklá jednáním personálně a ekonomicky spojených osob řešena jiným způsobem. K tvrzeným obchodním důvodům (snaze ponechat finanční prostředky z neuhrazených závazků k jejich zhodnocení žalobkyní a podpořit její hospodářský růst) se rovněž vyjádřil Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku, na jehož závěry soud odkazuje. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil svůj závěr, že k uzavření dohod došlo bez objektivních hospodářských důvodů, respektive že žalobkyní tvrzené důvody vyvrací hospodářská situace žalobkyně, kterou správce daně popsal ve zprávách o daňové kontrole za zdaňovací období let 2008 a 2009, a způsob nakládání žalobkyně s vlastními finančními prostředky (poskytování vysokých bezúročných půjček obchodnímu partnerovi). Tyto závěry přitom žalobkyně žádným konkrétním způsobem v rámci uplatněných žalobních bodů nezpochybnila. Námitka týkající se posuzování věci optikou jiného nezávislého subjektu představuje nepřípustné rozšíření žalobních bodů, neboť byla uplatněna opožděně po uplynutí lhůty pro podání žaloby. I pokud by byla námitka uplatněna včas, nemohla by být shledána důvodnou, neboť žalovaný v napadeném rozhodnutí pouze poukázal na to, že postup žalobkyně vybočoval z běžných obchodních vztahů mezi nespojenými osobami, což žalobkyně ostatně nezpochybňuje.

34. Pokud jde o namítaný rozpor ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů s ústavním pořádkem, předně je třeba poznamenat, že není v tuto chvíli jisté, zda bude na místě ustanovení na danou věc aplikovat, neboť to závisí na vyřešení otázky splnění předpokladů pro hodnocení dohod o prodloužení splatnosti jako zneužití práva, které byly vymezeny Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 4 Afs 137/2016-43. Soud nicméně konstatuje, že ani ve světle žalobní argumentace neshledává rozpor tohoto ustanovení s ústavním pořádkem. Uvedené ustanovení sleduje legitimní cíl, jímž je zejména eliminovat možnost dlužníků získávat nezdaněný prospěch přijetím neuhrazeného plnění a přenášet na veřejné rozpočty důsledky neplnění svých závazků, jak vysvětluje důvodová zpráva k zákonu č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Tomuto cíli odpovídá povinnost zvýšit základ daně nejen o částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, která se promlčela, ale také pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců. Ostatně ani právo uplatňovat opravné položky není navázáno toliko na promlčení pohledávky (§ 8a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2010). Nelze přitom hovořit o úvěrování státního rozpočtu, pokud dlužník, který uplatnil v základu daně jako daňový výdaj závazek, který 36 měsíců od splatnosti nezaplatil (a fakticky jej tedy nevynaložil), je povinen zvýšit základ daně o částku neuhrazeného závazku, přičemž v případě jeho úhrady má možnost základ daně o hodnotu splněného nebo započteného závazku, o kterou byl základ daně zvýšen podle daného ustanovení, opět snížit. Soud připomíná, že dle ustálené judikatury Ústavního soudu ani Ústavnímu soudu nepřisluší

posuzovat vhodnost zvoleného řešení, neboť by tím nahrazoval úsudek demokraticky zvoleného zákonodárce. Ústavní soud zasáhne až tehdy, kdy by došlo k omezení vlastnického práva v intenzitě tzv. rdousícího efektu anebo k porušení principu rovnosti v jeho akcesorické nebo neakcesorické podobě (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, či ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03), což v této věci soud nespatřuje, přičemž žalobkyně nespecifikovala, jakým způsobem měl dle jejího názoru zákonodárce z mezí, které pro přijímání daňových zákonů vymezil Ústavní soud, vykročit.

35. Soud s ohledem na výše uvedené žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení dle § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s. a pro nezákonnost spočívající v nerespektování právního názoru soudu dle § 78 odst. 1 s. ř. s. a podle ustanovení § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem soudu je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
36. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují náhradu zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení, náhrada hotových výdajů a náhrada daně z přidané hodnoty. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s ustanovením § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Zástupce žalobkyně provedl v řízení tři úkony právní služby ve smyslu ustanovení § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu, a to převzetí zastoupení, sepsal žaloby a repliky. Odměna za jeden úkon právní služby činí dle ustanovení § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu 3 100 Kč, celková výše odměny tak činí 9 300 Kč. Vedle odměny přísluší zástupci žalobkyně též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby dle ustanovení § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem tedy 900 Kč. Jelikož zástupce žalobkyně byl plátcem daně z přidané hodnoty, je součástí nákladů žalobkyně též náhrada této daně, kterou je její zástupce povinen odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), ve výši 21 % z částky 10 200 Kč, tedy 2 142 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 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.

Praha 5. prosince 2019

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu