



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK

### JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Milana Podhrázkého a soudců Mgr. Jitky Zavřelové a Mgr. Jana Čížka v právní věci žalobkyně **K. v. s.r.o.**, se sídlem N. 1202, Ř. u P., IČO: X, zastoupené JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2014, č. j. 9583/14/5000-14204-703000,

#### t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

#### O d ů v o d n ě n í

Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 17. 6. 2014 se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2014, č. j. 9583/14/5000-14204-703000. Výrokem I. tohoto rozhodnutí žalovaný 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 příjmu 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 příjmu 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) bod 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“).

Žalobkyně uvedla, že její společníci Ing. Š. a Ing. F. měli vůči ní historické pohledávky z titulu prodeje zboží a nájmu nebytových prostor. Společníci se rozhodli, že veškeré finanční prostředky odpovídající těmto pohledávkám poskytnou žalobkyni k volnému bezúročnému užívání a odloží uspokojení pohledávek na pozdější dobu. Z důvodu zabránění promlčení pohledávek bylo přistoupeno v roce 2005 a následně v roce 2008 k uzavření dohod o posunutí splatnosti pohledávek. Žalovaný spatřuje v dohodě z roku 2005 zneužití práva a v uzavření dohody z roku 2008 obcházení zákona, byť k tomuto rozlišení nebyl důvod, neboť obě dohody se obsahem neliší. To podle žalobkyně svědčí o nedostatku právního podkladu pro závěr o zneužití práva. Žalobkyně v rámci prvního žalobního bodu namítla, že v dané věci nelze bez dalšího použít závěry Soudního dvora EU k otázce zákazu zneužití práva (rozsudky ESD ze dne 21. 2. 2006, *Halifax*, C-255/02, Recueil, s. I-1609, a ze dne 21. 1. 2008, *Part Service*, C-425/06, Recueil, s. I-00897), neboť Nejvyšší správní soud vyložil podmínky pro zneužití práva přísněji. Podle ustálené judikatury lze takto jednání posuzovat pouze tehdy, pokud jediným účelem a zároveň výsledkem je získání daňové výhody, jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2008, č. j. 5 Afs 61/2008 – 80, publ. pod č. 1779/2009 Sb.NSS (všechna rozhodnutí NSS citovaná v tomto rozsudku jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Jednání daňového subjektu tedy musí postrádat jakýkoliv ekonomický smysl. Dohody o posunutí splatnosti nelze hodnotit jako zneužití práva, jelikož jejich uzavření bylo vedeno ekonomickou snahou využít investičních příležitostí žalobkyně a rozmnožit nevyplacené peněžní prostředky. Zákaz zneužití práva představuje *ultima ratio* a je třeba ho aplikovat nanejvýš restriktivně, což plyne z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 5. 2010, č. j. 1 As 70/2008-74, publ. pod č. 2099/2010 Sb.NSS. Podle žalobkyně podmínky zneužití práva nebyly splněny a rozhodnutí je proto nezákonné.

Za druhé žalobkyně namítá, že v době uzavření dohody z roku 2005 nevěděla, že se zákonodárce rozhodne zdaňovat závazky se lhůtou splatnosti delší než 36 měsíců. Podmínkou zneužití práva je úmysl účastníka získat daňové zvýhodnění, nemohla proto předpokládat daňovou výhodu vyplývající z jejího jednání. Z tohoto důvodu je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost.

V rámci třetího žalobního bodu žalobkyně namítá, že žalovaný postupoval nesprávně při dovození toho, jaká situace by nastala nebýt zneužití práva. Podle žalovaného byla dohoda z roku 2005 vedena úmyslem získat daňové zvýhodnění ve formě snížení základu daně. Povinností žalovaného proto bylo navodit situaci, která by nastala nebýt zneužití práva. Touto situací je pouze nezohlednění nákladů v letech jejich vzniku. Žalovaný měl proto vyloučit v každém jednotlivém roce z nákladů naběhlé neproplacené náklady, namísto toho doměřil daň v obdobích, která se zneužitím nesouvisela. Z tohoto důvodu je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Za čtvrté žalobkyně namítá nesprávnost závěru, že dohoda z roku 2008 byla uzavřena za účelem obcházení daňového zákona resp. povinností dodanit závazky po lhůtě splatnosti delší než 36 měsíců. V daňové oblasti se institut obcházení zákona aplikuje výjimečně, neboť účelem daňových předpisů není maximalizace daňových příjmů státu. Zpravidla se obcházení

týká jiného zákona, ze kterého následně vyplývají daňové souvislosti. Pokud by byla připuštěna možnost obcházení daňového zákona, nebude ji možno odlišit od legální daňové optimalizace. Navíc se při kvalifikaci obcházení zákona nezohledňuje úmysl účastníků, proto by bylo třeba posoudit každou dohodu o prodloužení splatnosti závazků za obcházející § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 zákona o daních z příjmů.

Za páté žalobkyně namítá, že žalovaný postupoval nesprávně při srovnání dohod o odložení splatnosti závazků se smluvními vztahy s jinými osobami, s nimiž obdobné dohody neuzavírala. Žalovaný správně zjišťoval, zda existovaly racionální nedaňové důvody pro jednání žalobkyně a jejich společníků a zda by jiná osoba na jejich místě jednala obdobně. Žalovaný si proto měl položit otázky, zda by i jiná osoba ponechala finanční prostředky ve společnosti, pokud by měla zájem podporovat její podnikání, a zda by bylo prodloužení splatnosti závazků racionálním způsobem řešení této situace. Jelikož tak neučinil, zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že napadené rozhodnutí je zákonné a navrhl zamítnutí žaloby. Pokud jde o tvrzené směřování zneužití práva a zneužití zákona, uvedl, že jde o podobné instituty. V projednávané věci jsou navíc jejich dopady prakticky shodné, neboť v obou případech k takovému jednání správce daně nepřihlíží. Pokud jde o dohodu z roku 2008, opakovaně uváděl, že jde o zneužití práva, a dále také, že jde o obcházení zákona s cílem zneužití práva. S ohledem na shodné znaky obou institutů takové tvrzení nezakládá nezákonnost napadeného rozhodnutí. Klíčové je, že žalovaný posuzoval nastalou situaci jako účelově vytvořenou s cílem snížit daňovou povinnost a tohoto důvodu k dohodám o odložení splatnosti závazků nepřihlédl. Přitom platí, že k zneužití práva i obcházení zákona je třeba přihlížet z úřední povinnosti. Při posouzení otázky, zda došlo ke zneužití práva, využil podmínky, které Soudní dvůr EU vyslovil v rozsudku ve věci *Halifax*, které lze vztáhnout i na daně přímé. Žalovaný nesouhlasí s tím, že jediným cílem zneužití práva musí být získání daňové výhody, postačí, pokud je získání daňové výhody hlavním účelem a výsledkem, k čemuž v případě žalobkyně došlo. K druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že žalobkyně docílila v prvé řadě daňové výhody spočívající ve snížení základu daně o náklady, které ovšem fakticky neuhradila. S účinností zákona č. 261/2007 Sb., kterým byl změněn zákon o daních z příjmů, získala další výhodu spočívající ve vymanění se z § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 zákona o daních z příjmů. K třetímu žalobnímu bodu uvedl, že nepřihlížel odložení splatnosti závazků a zvýšil výsledek hospodaření obou zdaňovacích období o závazky, u nichž došlo k promlčení nebo k uplynutí 36 měsíců po splatnosti. Žalobkyni zůstaly zachovány již dříve uplatněné daňové náklady. Tímto postupem žalovaný odstranil neodůvodněnou újmu spočívající v neuhrazené dani. K čtvrtému žalobnímu bodu žalovaný sdělil, že v případě dohody z roku 2008 konstatoval, že šlo o zneužití práva, byť v obecných konturách rovněž zmínil, že šlo o obcházení zákona. K pátému žalobnímu bodu uvedl žalovaný, že v rozhodnutí poukázal na závazkové vztahy žalobkyně s jinými osobami, neboť posuzoval, zda pro posunutí splatnosti existuje ekonomicky racionální důvod a došel k závěru, že nikoliv. Uvedené srovnání tedy bylo na místě.

Žalobkyně v replice uvedla, že akumulace finančních prostředků za účelem rozvoje podnikání je legitimním cílem, který sledovala. Názor, že pro uzavření dohod neexistoval racionální důvod, je mylný. Podle žalobkyně je základní interpretační metodou práva výklad,

že na právní jednání je třeba hledět jako na platné, spíše než neplatné. Výklad, že žalobkyně sledovala uzavřením smluv od počátku něco nekalého, je absurdní. První dohoda o odložení splatnosti závazků byla uzavřena již v roce 2005, zatímco zákon č. 261/2007 Sb. nabyt účinnosti až 1. 1. 2008. Spatřuje-li žalovaný u prakticky shodných dohod v jednom případě zneužití práva a ve druhém případě obcházení zákona, které navíc zaměňuje, je jeho rozhodnutí svévolné a nepřezkoumatelné.

V následném doplnění žaloby žalobkyně rozvedla již uplatněný první žalobní bod. Žalovaný podle jejího názoru dospěl k závěru, že žalobkyně neměla v úmyslu pohledávky uhradit a pouze zneužívajícím způsobem oddalovala splatnost na neurčito. Takové jednání ovšem zakazuje § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Pokud by se jednalo o plnění poskytnuté bezplatně, pak by na toto jednání dopadalo uvedené ustanovení, což by mělo daňové důsledky pouze na straně jednatelů. Nelze proto hovořit o tom, že žalobkyně zneužila právo. O daňové výhodě a zneužití práva by bylo možné uvažovat nanejvýš na straně společníků žalobkyně. Jednání žalobkyně a jejích společníků ovšem nelze zaměňovat.

Z obsahu správního spisu soud zjistil, že dne 21. 11. 2011 zahájil Finanční úřad v Říčanech u žalobkyně daňovou kontrolu u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a roku 2009. Správce daně zjistil, že žalobkyně jako nájemce se svými společníky Ing. Š. a Ing. F. uzavřela tři smlouvy o nájmu nebytových prostor (skladů v Ř., ve S. a v Ch.). Ve smlouvě ze dne 1. 6. 1999 bylo sjednáno nájemné ve výši 42.250,- Kč měsíčně se splatností v pololetních splátkách vždy do 10. dne prvního měsíce příslušného kalendářního pololetí. V nájemní smlouvě ze dne 1. 1. 2004 bylo sjednáno měsíční nájemné ve výši 75.000,- Kč se splatností v pololetních splátkách vždy do 10. dne prvního měsíce příslušného kalendářního pololetí. Ve smlouvě o nájmu ze dne 1. 4. 1999 bylo měsíční nájemné dohodnuto v částce 90 Kč/m<sup>2</sup> měsíčně za halu, resp. 35 Kč/m<sup>2</sup> měsíčně za ostatní plochy. Splatnost nájemného nebyla ujednána, platí tedy zákonná úprava, podle které je nájemné splatné měsíčně vždy k prvnímu dni příslušného měsíce. Dále podle osmi faktur z roku 1999 žalobkyně nakoupila od Ing. Š. v roce 1999 hmotný majetek a zboží v celkové hodnotě 18.604.288,10 Kč. Podle tří faktur z roku 2006 žalobkyně nakoupila od Ing. Š. v tomto roce zboží v celkové hodnotě 1.762.780,40 Kč.

K 31. 12. 2008 žalobkyně evidovala v účetnictví neuhrazené závazky, u nichž uplynulo v roce 2008 (nebo v letech dřívějších) více než 36 měsíců od původní doby splatnosti. Jednalo se o závazky z titulu nájemného a koupě zboží a hmotného majetku evidované na účtech:

- 365100 ve výši 3.215 375,- Kč (pohledávky Ing. Š. z nájemného),
- 365200 ve výši 5.649.950,- Kč (pohledávky Ing. F. z nájemného),
- 321999 ve výši 18.604.288,10 Kč (pohledávky Ing. Š. z prodeje zboží a hmotného majetku).

K 31. 12. 2009 žalobkyně evidovala v účetnictví neuhrazené závazky z titulu nájemného, u nichž uplynulo v roce 2009 více než 36 měsíců od původní doby splatnosti, a to na účtech:

- 365100 ve výši 1.407.000,- Kč (pohledávky Ing. Š. a Ing. F. z nájemného),
- 365200 ve výši 859.200,- Kč (pohledávky Ing. F. z titulu nájemného) a
- 365905 ve výši 1.762.780,40 Kč (pohledávky Ing. Š. z prodeje zboží).

Dne 1. 4. 2005 Ing. Š. a Ing. F. uzavřeli s žalobkyní dohodu o splatnosti veškerých závazků/pohledávek (dále jen „dohoda z roku 2005“), v níž se dohodli, že nájemné ze všech nájemných smluv uzavřených mezi žalobkyní a jejími společníky, budou splatné k 31. 12. 2020 případně k datu ukončení ekonomické činnosti žalobkyně, bude-li toto datum předcházet 31. 12. 2020, případně k datu ukončení činnosti toho kterého společníka ve společnosti (žalobkyni), bude-li toto datum předcházet 31. 12. 2020. Ve výjimečných případech, dohodnou-li se společníci, je možné vyplatit na nájemném ročně max. 500 tis. Kč s tím, že výše uvedené ujednání touto výplatou nepozbývá platnosti.

Dne 31. 12. 2008 Ing. Š. uzavřel s žalobkyní dohodu o posunutí splatnosti faktur (dále jen „dohoda z roku 2008“), ve které bylo ujednáno, že splatnost pohledávek Ing. Š. za žalobkyní podle faktur z roku 1999, které byly původně splatné v roce 1999 a 2000, v celkové výši 18.604.288,10 Kč bude posunuta na 31. 12. 2020.

Finanční úřad v Říčanech doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 11. 2012, č. j. 217023/12/059912204308, za zdaňovací období roku 2008 daňovou povinnost ve výši 6.735.120,- Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 11. 2012, č. j. 217024/12/059912204308, doměřil za zdaňovací období roku 2009 daňovou povinnost ve výši 3.036.400,- Kč. Současně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále z dodatečně doměřených daní.

Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, o nichž rozhodl Finanční úřad pro Středočeský kraj v rámci autoremedury tak, že oběma odvoláním zčásti vyhověl a dodatečné platební výměry změnil. Rozhodnutím ze dne 26. 4. 2013, č. j. 1530706/13/2122-14200-204485, snížil daň za zdaňovací období roku 2008 na částku 5.685.120,- Kč a rozhodnutím ze dne 26. 4. 2013, č. j. 1530713/13/2122-14200-204485, snížil daň za zdaňovací období na částku 1.036.400,- Kč. Žalobkyně napadla odvoláním obě rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj.

Žalovaný změnil žalobou napadeným rozhodnutím obě rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj tak, jak je shora uvedeno. V odůvodnění uvedl, že k dodanění „polhůtních“ závazků došlo podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb. Toto dodanění představuje úpravu výsledku hospodaření prováděnou v případech, kdy daňový subjekt příslušné částky nezaúčtoval do výnosů. Ve zdaňovacím období roku 2008 vznikla povinnost zvýšit výsledek hospodaření o závazky, u nichž k promlčení nebo k uplynutí 36 měsíční lhůty od splatnosti došlo v roce 2008 nebo v předcházejících obdobích. V dalších zdaňovacích obdobích pouze v případě, že tyto doby uběhly v příslušném zdaňovacím období. V dohodě z roku 2005 žalovaný spatřuje zneužití práva, neboť touto dohodou došlo k odložení splatnosti závazků žalobkyně v některých případech až o 20 let, přičemž ke dni uzavření dohody byly již závazky původně splatné v roce 1999 a 2000 promlčené. Dohoda z roku 2005 neodpovídá ekonomicky racionálním důvodům, které sledují nezávislé subjekty. Žalovaný konstatoval, že došlo k naplnění obou

podmínek pro posouzení jednání jako zneužití práva. Splnění první podmínky spatřuje žalovaný v získání daňových výhod na straně žalobkyně a jejích společníků. Společníci jako věřitelé nemuseli zahrnout do základu daně z příjmů fyzických osob vlastní příjem z nájmu, ačkoliv žalobkyně každoročně snižovala svůj daňový základ o sjednané nájemné. Žalobkyně mohla své zboží skladovat, aniž hradila nájemné, a svůj základ daně každoročně snižovala o sjednané nájemné, jako daňově účinné náklady, čím snížila i výslednou daň. S účinností od zdaňovacího období roku 2008 došlo k získání další výhody v podobě vyhnutí se povinnosti dodanit „polhůtní“ závazky podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. zákona o daních z příjmů. Společníci žalobkyně pak získali výhodu nižší daňové sazby ze svých příjmů z nájemného v důsledku změn sazeb daně v období od roku 1999 do roku 2009. Žalovaný dospěl závěru, že je splněna i druhá podmínka, tedy že hlavním účelem plnění je získání daňového zvýhodnění. V této souvislosti odmítl tvrzení žalobkyně o tom, že společníci upřednostnili rozvoj podnikání žalobkyně na úkor své osobní spotřeby. Podle žalovaného se jedná o „objektivní okolnosti“, které nevylučují, že hlavním účelem bylo získání daňového zvýhodnění. Hrazení závazků společnosti nelze zaměňovat spotřebu vyplacených peněžních prostředků. Peněžní prostředky lze využít pro osobní potřebu až po té, co budou jako příjmy zdaněny. Následně je lze poskytnout společnosti. K namítaným investicím žalobkyně žalovaný konstatoval, že správce daně zkoumal, zda disponovala žalobkyně dostatečným množstvím aktiv na úhradu předmětných závazků. Žalobkyně řešila potřebu finančních prostředků tak, že nehradila své závazky, a tyto prostředky následně vynakládala k poskytování půjček, nákupu cenných papírů či k úhradám manažerského pojištění jednatelů. Ve vztahu k nezávislé osobě by však takový postup nebyl možný, neboť by zde byla reálná hrozba exekuce či ukončení nájemního vztahu. Žalovaný dále uvedl, že nezpochybňuje formálně právní posunutí splatnosti závazků, nicméně s ohledem na skutečnost, že došlo k extrémnímu odložení splatnosti závazků a zneužití práva, k dohodě z roku 2005 nepřihlížel. Pokud jde o dohodu z roku 2008, žalovaný konstatoval, že toto jednání lze klasifikovat jako zneužití práva, neboť došlo k posunutí splatnosti faktur o více než 20 let. Podle žalovaného bylo snahou žalobkyně obejít povinnosti zvýšit základ daně o „polhůtní“ závazky. V této souvislosti poukázal na § 39 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „občanský zákoník“) a judikaturu Ústavního soudu týkající se obcházení zákona. Účelem zdanění „polhůtních“ závazků je podle důvodové zprávy k zákonu č. 261/2007 Sb. spoluúčast dlužníka na dopadech, které vznikly veřejným rozpočtům v souvislosti s tvorbou daňových opravných položek a vypořádání nezdáněného prospěchu dlužníka, který vznikl odběrem neuhrazeného plnění od věřitele. Extrémním prodloužením splatnosti závazků však došlo k popření cíle této právní úpravy. Žalobkyně záměrně využila zákonem dovoleného prostředku takovým způsobem, že dosáhla výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího, a to nezvýšení výsledku hospodaření. Takový postup je podle žalovaného obcházením zákona, jehož cílem bylo zneužít práva. Žalovaný potvrdil, že zvýšení základu daně z příjmů právnických osob pro zdaňovací období let 2008 a 2008 o neuhrazené závazky žalobkyně vůči jejím společníkům bylo oprávněné. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj změnil pouze z toho důvodu, že u části závazků, o které bylo původně zvýšen základ daně pro zdaňovací období roku 2009, uplynula lhůta 36 měsíců od jejich splatnosti již v roce 2008. O hodnotu těchto závazků tedy snížil základ daně pro zdaňovací období roku 2009 a naopak zvýšil základ daně pro zdaňovací období roku 2008.

Krajský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. O žalobě rozhodl bez nařízení jednání, neboť souhlas obou účastníků řízení s takovým postupem je presumován dle § 51 odst. 1 s. ř. s.

Podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. první věta zákona o daních z příjmů se výsledek hospodaření zvyšuje o „částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, a dále o částku závazku zachyceného v rozvaze, který zanikl jinak než jeho splněním, započetím, splynutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nahrazuje závazkem novým nebo narovnáním podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyla podle zvláštního právního předpisu zaúčtována ve prospěch výnosů nebo se o tuto částku závazku nezvyšuje výsledek hospodaření podle bodu 10.“ První věta citovaného ustanovení nebyla v období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2009 změněna, je tedy relevantní pro zdaňovací období roku 2008 i roku 2009.

Soud se v první řadě zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozhodnutí, kterou žalobkyně učinila součástí druhého, třetího a pátého žalobního bodu. Obecně lze konstatovat, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu může spočívat v nedostatku důvodů, anebo v jeho nesrozumitelnosti [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. O nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost rozhodnutí se jedná zejména tam, kde z výroku a obsahu přezkoumávaného rozhodnutí správního orgánu není vůbec zřejmé, jak vůbec správní orgán rozhodl. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů napadeného rozhodnutí se primárně týká nedostatků odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, jehož náležitosti vyplývají z § 102 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se bude jednat zejména tehdy, pokud z odůvodnění rozhodnutí správního orgánu není patrné, proč správní orgán rozhodl způsobem uvedeným ve výroku rozhodnutí nebo jak se vypořádal s připomínkami a námitkami účastníků řízení.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl skutková zjištění, k nimž dospěl, skutkové a právní úvahy, jimiž se při posouzení věci řídil, dále uvedl, jak se vypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně, a popsal závěry, které z uvedených úvah dovodil. Klíčové jsou přitom závěry o účelové povaze dohod o prodloužení splatnosti závazků z roku 2005 a 2008, jejichž primárním cílem bylo získání daňové výhody. Z toho žalovaný dovodil, že šlo o zneužití práva, případně obcházení zákona. Pokud se žalovaný nevyjádřil k dílčím otázkám, k nimž se podle názoru žalobkyně vyjádřit měl, je to dáno odlišným náhledem na skutkové a právní posouzení věci. Námitky týkající se namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, jež učinil žalobce součástí druhého, třetího a pátého žalobního bodu, tedy ve skutečnosti směřují proti věcnému posouzení věci a týkají se posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí žalovaného, nikoliv jeho přezkoumatelnosti. Rozhodnutí tak není z důvodů namítaných žalobkyní nepřezkoumatelné.

Dále se soud zvlášť zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí v části týkající se hodnocení dohody z roku 2005. Lze souhlasit s žalobkyní, že hodnocení protiprávnosti dohod z roku 2005 a 2008 není zcela konzistentní. Dohodu z roku 2005 hodnotil žalovaný jednoznačně jako zneužití práva. Pokud však jde o hodnocení dohody

z roku 2008, žalovaný sice opakovaně konstatoval, že odložení splatnosti závazků představuje zneužití práva. Současně však argumentoval tím, že se jedná o obcházení zákona. Závěrem pak žalovaný konstatoval, že jednání žalobkyně lze klasifikovat jako „*obcházení zákona, jehož cílem bylo zneužít práva*“. Uvedené formulace podle soudu svědčí o tom, že žalovaný hodnotil dohodu tak, že se jedná o obcházení zákona i zneužití práva.

Oba tyto principy se uplatňují v daňovém právu a představují rozdílné přístupy k řešení situací, kdy daňový subjekt formálně (zdánlivě) naplnil zákonem stanovené podmínky k získání určité daňové výhody, avšak hlavním účelem jeho jednání je získání určité daňové výhody, která je v rozporu s účelem zákona, nikoliv naplnění skutečných ekonomických cílů. Působení obou principů není zcela izolované. Oba principy se doplňují a omezují daňové účinky jednání daňových subjektů, kterými je sledována neoprávněná daňová výhoda. Ostatně i Ústavní soud oba tyto principy staví téměř naroveň (viz usnesení ÚS ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06, dostupné na [www.usoud.cz](http://www.usoud.cz)). Judikatura správních soudů ve věcech daňových využívá obou principů odděleně (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2015, č. j. 9 Afs 58/2015-127, rozsudek ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, publ. pod č. 869/2006 Sb.NSS, rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2005, č. j. 1 Afs 4/2004-100), v některých případech však oba principy staví naroveň (srov. např. rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108, rozsudek NSS ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 58/2011-85).

Z kontextu odůvodnění je i přes nejednoznačné formulace žalovaného zřejmé, že postavil oba principy naroveň a hodnotil dohodu z roku 2008 jako zneužití práva i obcházení zákona. Klíčové však je, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečně jasně vyjádřil, že posoudil dohodu z roku 2008 jako účelové jednání, jehož hlavním účelem bylo vyhnout se plnění daňové povinnosti vyplývající z § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. zákona o daních z příjmů. V kontextu odůvodnění rozhodnutí tak dostatečně určitě vyjádřil důvod, proč při doměření daně k existenci dohody z roku 2008 nepřihlédl. Takové hodnocení je výstižné a dostatečně konkrétní. Soud proto neshledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným ani pro odlišné hodnocení dohod z roku 2005 a 2008.

Pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí je klíčové posouzení otázky, zda dohody z roku 2005 a 2008, kterými došlo k prodloužení splatnosti závazků žalobkyně vůči jejím společníkům, představují zakázané zneužití práva, případně obcházení zákona. Právě k aplikaci principu zákazu zneužití práva a zákazu obcházení práva se totiž vztahují všechny žalobní body uplatněné žalobkyní.

Obecný princip zákazu zneužití práva byl formulován v rozsudku Soudního dvora EU ze dne 14. 12. 2000, ve věci *EmslandStärke* (C-110/99), Sb. rozh., s. I-11569. V něm Soudní dvůr EU poprvé uvedl dvoustupňový test pro posouzení, zda došlo ke zneužití práva. 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). Následně se zákaz zneužití práva objevil v judikatuře Soudního dvora EU týkající se daní, a to nejprve daně z přidané hodnoty coby hlavní daně, jež byla na úrovni Evropské unie harmonizována (k tomu srov. rozsudek ze dne 21. 2. 2006, ve věci *Halifax*, C-255/02, Sb.



rozh., s. I-1609). Zásada zákazu zneužití práva se však rozšířila z daní nepřímých i na daně přímé. Jedná se například o rozhodnutí velkého senátu Soudního dvora EU ze dne 12. 9. 2006, ve věci *Cadbury Schweppes*, C- 96/04, Sb. rozh., s. I-7995; rozhodnutí velkého senátu ze dne 12. 3. 2007, ve věci *Thin Cap Group*, C-524/04, Sb. rozh., s. I-2107; rozhodnutí ze dne 29. 3. 2012, ve věci *3M Italia*, C-417/10; rozhodnutí ze dne 4. 12. 2008, ve věci *Jobra*, C-330/07, Sb. rozh., s. I-9099. O zneužití práva se podle judikatury Soudního dvora EU jedná tehdy, pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že jejím hlavním účelem a zároveň i 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 úpravou. Podrobnou analýzu citovaného rozsudku Soudního dvora, jakož i stanoviska generálního advokáta v této věci, provedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64.

Závěry Soudního dvora EU jsou v projednávané věci spíše inspirativní. Předmětné transakce mezi žalobkyní a jejími společníky neobsahují přeshraniční prvek a rovněž zdanění „polhůtních“ závazků ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. zákona o daních z příjmů má původ ve vnitrostátních právních předpisech České republiky a nikoliv v unijním právu. Obecný zákaz zneužití se ovšem uplatňuje i v právním řádu České republiky; jde o právní princip, který plní funkci „záchranné brzdy“ pro případ, že by konkrétní pravidla při svém doslovném uplatnění vedla k rozporu s materiální spravedlností. Zákaz zneužití práva tak představuje (vedle obdobných institutů jako je ochrana dobré víry či poctivého obchodního styku, nebo zákaz obcházení zákona a zákaz jednání v rozporu s dobrými mravy) pojistku, aby konkrétní ustanovení psaného práva nebyla využívána v rozporu s jejich smyslem a účelem (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07 dostupný na [www.usoud.cz](http://www.usoud.cz))

Nejvyšší správní soud aplikoval zákaz zneužití práva na přímé daně například v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, publikovaném pod č. 869/2006 Sb. NSS., v němž konstatoval, že „[z]neužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz Knapp, V.: *Teorie práva*. C. H. Beck, Praha 1995, str. 184 - 185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.“ Posouzení zneužití práva rozvedl dále Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108, v němž uvedl, že „[j]e tedy třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná, jak vyplývá z uvedeného rozsudku, o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, která má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu.“

V právní větě publikované u rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 5 Afs 61/2008-80, publ. pod č. 1779/2009 Sb.NSS, je uvedeno, že zneužitím práva je situace, kdy „*jediným účelem a zároveň i výsledkem*“ je získání nelegitimní daňové výhody. K tomu však je třeba uvést, že žalobce citoval v žalobě pouze publikovanou právní větu, v samotném odůvodnění rozsudku však Nejvyšší správní soud uvedl, že „*[n]ení možné akceptovat jednání, jehož výsledkem je stav, který není v souladu s účelem zákona a právní úkon, jež byl proveden výhradně nebo převážně za účelem získání daňového zvýhodnění s tím, že pro zkoumaný právní úkon neexistují řádné ekonomické důvody, nelze označit za legitimní (...)*“, a dále, že „*[j]akkoli stěžovatelem deklarovaná transakce splňovala zákonnou definici dodání zboží, jejím účelem a hlavním důvodem bylo obdržení daňové výhody*.“ Současně Nejvyšší správní soud odkázal na rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Halifax*, z něhož plyne, že je třeba zkoumat „*hlavní*“ účel a výsledkem jednání. Tak tomu je i ve shora citovaném rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108, v němž také Nejvyšší správní soud uváděl, že „*jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění*“. Nejvyšší správní soud se tak zjevně nechtěl odchýlit od závěrů Evropského soudního dvora a své stávající judikatury. I v případě přímých daní je třeba zkoumat hlavní účel jednání (transakce), kterým je „*takový její účel, který ve srovnání s případnými jinými dalšími jejími účely je natolik neporovnatelně významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastíňuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotyčné transakce odhlédnout*.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, čj. 2 Afs 178/2005-64)

Při hodnocení dohody z roku 2005 a dohody z roku 2008, jejichž podstatou bylo odložení splatnosti závazků žalobkyně, soud postupoval podle východisek vyplývajících ze shora citované judikatury. 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 počínaje uzavřením těchto smluv jako náklady snižující základ daně. Ve skutečnosti však uhradila nájemné svým společníkům v těchto zdaňovacích obdobích jen zčásti a byla v prodlení s plněním podstatné části splatných závazků. Jednala tedy v rozporu se svými smluvními závazky. Tuto situaci vyřešili žalobkyně a její společníci uzavřením dohody z roku 2005, kterou byla splatnost pohledávek z 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 také daňová výhoda spočívající ve snižování daňového základu. Žalobkyni zůstaly zachovány daňově uznatelné náklady v plné výši nájemného, čímž se účetně snižuje její hospodářský výsledek (daňový základ). Žalobkyně ovšem nemá povinnost nájemné zaplatit dříve než 31. 12. 2020, ledaže by se její společníci ve výjimečných případech po vzájemné dohodě domáhali výplaty nájemného, avšak pouze do celkové výše 500.000,- Kč ročně. Na rozdíl od stavu před uzavřením dohody z roku 2008 tedy nelze po žalobkyni uhrazení nájemného v plné výši vymáhat. Vzhledem k dlouholeté splatnosti závazků žalobkyně, k absenci jakéhokoli zajištění závazků nebo odpovídajícího protiplnění a nevymáhání splatných pohledávek ze strany společníků žalobkyně, nelze takto neobvyklé prodloužení splatnosti předmětných pohledávek ani zdaleka považovat za ujednání odpovídající běžným obchodním zvyklostem. Lze souhlasit s žalovaným, že k takovému ujednání mohlo dojít pouze z toho důvodu, že žalobkyně

uzavřela nájemní smlouvy s vlastními společníky. Žalobkyně navíc z této daňové výhody může oproti předchozímu stavu těžit i v případě, pokud by se současní společníci obchodní podíly převedli na jinou osobu či osoby. 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.

Shora uvedené závěry platí obdobně i pro dohodu z roku 2008, na jejímž základě došlo k odsunutí splatnosti závazků žalobkyně vůči jejímu společníkovi Ing. Š. v celkové výši 18.604.288,10 Kč z důvodu pořízení zboží a hmotného majetku. Původní splatnost těchto závazků, která nastala v období od 9. 6. 1999 do 7. 1. 2000, byla odsunuta až na 31. 12. 2020. I v tomto případě platí, že se jedná o dohodu, které s ohledem na zcela nepřiměřenou dobu splatnosti závazků a absenci jakéhokoliv zajištění závazku či protiplnění, neodpovídá bez dalšího běžným obchodním zvyklostem a k jejímu uzavření mohlo dojít pouze z toho důvodu, že se jednalo o závazek mezi žalobkyní a jejím společníkem. V tomto případě lze daňovou výhodu spatřovat v tom, že odložením splatnosti závazků vůči Ing. Š. by se žalobkyně vyhnula zvýšení základu daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. zákona o daních z příjmů o částku 18.604.288,10 Kč. Účelem předmětného ustanovení je podle důvodové zprávy k zákonu č. 261/2007 Sb. je „posílení pozice věřitelů, neboť neuhrazený závazek, nebude-li daňově vypořádán, se pro dlužníka kromě břemena ekonomického stane i břemenem daňovým, ale zejména eliminuje možnost dlužníků získávat nezdaněný prospěch a přitom přenášet na veřejné rozpočty důsledky neplnění svých závazků. Dlužník neuhrazením závazku způsobuje nejen obecnou ekonomickou újmu, ale získává i nezdaněný prospěch vzniklý přijetím neuhrazeného plnění od věřitele.“ Prodloužení splatnosti závazků podle dohody z roku 2008 odporuje uvedenému účelu, neboť by jím bylo umožněno žalobkyni ponechat si nezdaněný prospěch vzniklý z neuhrazeného plnění. Skutečnost, že hlavním účelem dohody bylo vyloučení aplikace § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. zákona o daních 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.

Namítá-li žalobkyně, že hlavním účelem odložení splatnosti závazků bylo ponechat nevyplacené finanční prostředky žalobkyni k využití investičních příležitostí a rozmnožení finančních prostředků, lze ji přisvědčit pouze do té míry, že se jedná o legitimní hospodářský cíl. V daňové oblasti v obecné rovině platí, že neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Daňové subjekty si mohou uspořádat svoje podnikání tak, aby optimalizovaly svou daňovou povinnost. Na druhé straně však taková svoboda existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem zákona o daních z příjmů (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012-65).

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 rozvoje 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 pak vyvrací skutečnost, že žalobkyně použila vlastní prostředky na poskytnutí půjček obchodnímu partnerovi panu Jiřímu 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 např. poskytnutím půjčky či úvěru, provedením vkladu do základního jmění společnosti atp. Tyto formy financování mají různý účetní režim, nevedou však ke snížení hospodářského výsledku daňového subjektu. Nelze přehlédnout ani to, že žalobkyně fakticky neobdržela žádné nové prostředky z cizích zdrojů a společníci pouze ponechali dlouhodobě žalobkyni 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 souhlasí se závěrem žalovaného, že uzavření dohod z roku 2005 a 2008 prodlužujících splatnost závazků žalobkyně je zneužitím 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) bod 12. zákona o daních z příjmů. Jak vyplývá ze shora uvedeného, prodloužení splatnosti závazků podle obou dohod je jednáním, které je v rozporu se smyslem a účelem daňových předpisů. Žalovaný proto oprávněně postupoval tak, že při doměření daně k dohodám z roku 2005 a 2008 nepřihlížel.

Žalobkyně dále namítala, že nemohla v době uzavírání dohody z roku 2005 vědět o dodanění „polhůtních“ závazků ve zdaňovacím období roku 2008. Této dílčí námitce lze přisvědčit, neboť pokud žalobkyně a její společníci uzavřeli dohodu z roku 2005 dne 1. 4. 2005, o čemž nebylo v dané věci sporu, žalobkyně skutečně nemohla získání této daňové výhody předvídat. Na její straně tak chyběl v době uzavření dohody z roku 2005 subjektivní prvek, tj. záměr vyhnout se dodanění „polhůtních“ závazků. Nelze v rámci hodnocení dohody

z roku 2005 označit jako daňovou výhodu, které žalobkyně hodlala dosáhnout, nezdanění „polhůtních“ závazků podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. zákona o daních z příjmů. To však nic nemění na shora uvedených závěrech, z nichž vyplývá, že se jednalo o zneužití práva z důvodu značného prodloužení splatnosti nájemného bez objektivního hospodářského důvodu. Soud rovněž nesouhlasí s názorem žalovaného, že daňovou výhodu představuje použití nižší daňové sazby aplikovatelné na příjmy společníků žalobkyně. Úvaha o nižší daňové sazbě je spekulativní, neboť s ohledem na obsah dohod z roku 2005 a 2008 nelze předjímat, kdy budou dlužné závazky vyplaceny a jaká daňová sazba bude v tu dobu na příjem společníků žalobkyně aplikovatelná. V tomto ohledu soud zkorigoval závěry žalovaného, uvedené dílčí nesprávnosti však nemají žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného jako celku.

Soud nesdílí názor žalobkyně, že správce daně měl postupovat tak, že měl vyloučit neuhrazené závazky z nákladů žalobkyně v každém jednotlivém zdaňovacím období, v němž byly uplatněny. Jedná se o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), které věcně a časově souvisí s příslušnými zdaňovacími obdobími. Také podle zásady časové souvislosti (§ 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů) je žalobkyně povinna zaúčtovat závazky ve zdaňovacím období, v němž vznikly. O existenci a výši závazků žalobkyně vůči jejím společníkům nevznikly žádné pochybnosti. Tyto náklady byly tedy 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.

To však nemění nic na tom, že shora popsané enormní prodloužení splatnosti nájemného představuje zneužití práva, jež nepoživá právní ochrany. Bylo by v rozporu s principy spravedlnosti, pokud by žalobkyně mohla získat prospěch tím, že by se ve zdaňovacím období roku 2008 a 2009 mohla dovolávat účinků jednání, které naplňuje znaky zneužití práva. Ač tedy dohoda z roku 2005 byla uzavřena dříve, zákaz zneužití práva byl aplikován až ve zdaňovacím období roku 2008 a 2009, kdy byl podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. zákona o daních z příjmů zvýšen základ daně o neuhrazené závazky. Již zmíněná skutečnost, že žalobkyně v době uzavření dohody z roku 2005 nemohla o dodanění „polhůtních“ závazků vědět, na věci nic nemění. Daňovému subjektu nelze proto přiznat prospěch z protiprávního jednání, byť by se jednalo o neočekávanou výhodu.

Jako nepřiléhavou hodnotí soud i další námitku žalobkyně, podle níž žalovaný nesprávně srovnával prodloužení splatnosti závazků s tím, že žalobkyně s jinými věřiteli takovou dohodu neuzavírala. Z obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný neprováděl žádnou hlubší komparaci dohod z roku 2005, resp. 2008 s jiným závazkovými vztahy žalobkyně. Žalovaný pouze zdůraznil skutečnost, že prodloužení splatnosti závazků v daném případě vybočuje z běžných obchodních zvyklostí. Žalobkyně dále uvádí, že si žalovaný měl klást otázku, zda by jiné osoby v postavení žalobkyně a jejích společníků postupovaly stejně jako v daném případě. Zodpovězení této otázky ovšem není pro posouzení věci relevantní. I kdyby stejným způsobem postupoval jiný daňový subjekt, neměnilo by to nic na závěru, že s ohledem na okolnosti případu se jedná o zneužití práva.

Tvrdí-li žalobkyně, že žalovaný dospěl k závěru, že neměla v úmyslu pohledávky uhradit a pouze zneužívajícím způsobem oddalovala splatnost na neurčito, nelze s ní souhlasit. Žalovaný neuvedl, že by neměla v úmyslu závazky uhradit, pouze konstatoval, že došlo k nepřiměřenému prodloužení doby jejich splatnosti, což představuje zneužití práva. Nelze přisvědčit ani jejímu názoru, že závazky mezi žalobkyní a jejími společníky je třeba posuzovat podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení upravuje postup pro úpravu cen sjednaných mezi osobami spojenými, pokud se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. V daném případě ovšem výše ujednaného nájemného ani ceny za nabytí zboží a hmotného majetku od Ing. Š. zpochybněny nebyly. Od obvyklých obchodních zvyklostí se lišily pouze podmínky splatnosti závazků. Stejně tak nelze přisvědčit související námitce, podle níž daňová výhoda vznikla pouze na straně společníků žalobkyně. Jak vyplývá ze shora uvedeného, daňová výhoda vznikla i na straně žalobkyně. Daňové povinnosti Ing. Š. a Ing. F. přitom nebyly předmětem daňového řízení.

Pokud jde o námitku, podle níž žalovaný nesprávně hodnotil dohodu z roku 2008 jako obcházení zákona, lze odkázat na shora uvedené závěry týkající se aplikace principu zákazu obcházení práva a principu zákazu zneužití práva v daňových věcech. Soud v první řadě hodnotí dohodu z roku 2005 i dohodu z roku 2008 jako zakázané zneužití práva. Pokud dospěl žalovaný k závěru, že se jedná i o porušení zákazu obcházení zákona (*in fraudem legis*), soud s tímto hodnocením nesouhlasí. Na věc nedopadá § 39 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „obč. z.“), podle něhož je neplatný právní úkon, který svým obsahem nebo účelem odporuje zákonu nebo jej obchází. Žalobkyně se dohodla s věřiteli o prodloužení splatnosti vlastních smluvních závazků, takové jednání je z hlediska soukromého práva povolené. Skutečnost, že primárním účelem tohoto jednání bylo získání daňové výhody, nečiní dohody z roku 2005 a 2008 neplatnými ve smyslu § 39 obč. z., což ostatně ani žalovaný nedovožoval. Jde o však zneužití práva, žalovaný proto postupoval správně, pokud k prodloužení splatnosti závazku žalobkyně při dodatečném doměření daně z příjmů právnických osob nepřihlížel. Skutečnost, že žalovaný hodnotil dohodu z roku 2008 nejen jako zneužití práva, ale (nesprávně) i jako obcházení zákona nečiní jeho rozhodnutí nezákonným. Soud proto shledal uvedenou námitku nedůvodnou.

Lze tak učinit závěr, že ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů ve znění zákona č. 261/2007 Sb. dopadá i na předmětné závazky žalobkyně. K výkladu tohoto ustanovení se vztahuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2012, č. j. 8 Afs 67/2011-75, podle něhož „[n]ovelizace provedená zákonem č. 261/2007 Sb. zavedla povinnost zdanit neuhrazené závazky, přičemž nestanovila pro tuto situaci žádná přechodná ustanovení. Povinnost zvýšit základ daně se proto vztahovala na jakkoli „staré“ neuhrazené závazky za předpokladu, že je daňový subjekt v roce 2008 evidoval v účetnictví a že se nejednalo o některou z výjimek stanovených citovaným ustanovením. Povinnost zdanit neuhrazené závazky daňovým subjektům vznikla za zdaňovací období roku 2008 a projevila se v daňovém přiznání za toto zdaňovací období.“ Žalovaný proto postupoval správně a v souladu se zákonem, pokud při doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2008 a 2009 zvýšil základ daně (výsledek hospodaření) žalobkyně o předmětné neuhrazené závazky žalobkyně vůči jejím společníkům vzniklé v letech 1999 – 2006.

Soud shledal námitky vznesené žalobkyní nedůvodnými, a proto žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, příslušela by mu tedy náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47, publ. pod č. 3228/20015 Sb. NSS).

**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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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](http://www.nssoud.cz).

V Praze dne 24. května 2016

**JUDr. Milan Podhrázký, v. r.**  
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:  
Bc. Pavlína Švejdvá

