ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. J. Škopka a soudců JUDr. Petra Kuchynky a JUDr. Ondřeje Szalonnáse ve věci

žalobkyně: **Česká síť s.r.o.**, IČ 26088983, Boženy Němcové 120, 344 01 Domažlice,
zastoupené BDO Czech Republic s.r.o., IČ 26402220, společností oprávněnou k poskytování daňového poradenství, Nádražní 344/23, 150 00 Praha 5,

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 8. 2018, č.j. 35107/18/5200-11434-703000, ze dne 8. 8. 2018, č.j. 34983/18/5200-11434-703000, ze dne 23. 9. 2019, č.j. 36995/19/5200-11434-703000, a ze dne 23. 9. 2019, č.j. 36998/19/5200-11434-703000,

takto:

I. **Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2018, č.j. 35107/18/5200-11434-703000, se zamítá.**

II. **Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2018, č.j. 34983/18/5200-11434-703000, se zamítá.**

III. **Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2019, č.j. 36995/19/5200-11434-703000, se zamítá.**

IV. **Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2019, č.j. 36998/19/5200-11434-703000, se zamítá.**

V. **Žádný z účastníků nemá právo na náhR. nákladů řízení.**

Odůvodnění:

[I] Předmět věci

1. Žalobou ze dne 8. 10. 2018, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou téhož dne, se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2018, č.j. 35107/18/5200-11434-703000 (dále jen „napadené rozhodnutí I“) a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím I bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuto žalobkynino odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“ nebo „prvoinstanční správní orgán“) ze dne 8. 9. 2017, č.j. 1693023/17/2305-50522-402371 (dále jen „platební výměr I“ nebo „prvoinstanční rozhodnutí I“). Platebním výměrem I byla žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisu (dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 139 odst. 1 daňového řádu vyměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 125 590 Kč. Předmětná žaloba byla soudem zaevidována pod sp. zn. 30 Af 49/2018.

2. Žalobou ze dne 18. 10. 2018, soudu doručenou téhož dne a zaevidovanou pod sp. zn. 57 Af 25/2018, se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2018, č.j. 34983/18/5200-11434-703000 (dále jen „napadené rozhodnutí II“) a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím II bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítnuto žalobkynino odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 11. 1. 2018, č.j. 16241/18/2305-50522-402371, č.j. 17097/18/2305-50522-402371 a č.j. 17543/18/2305-50522-402371 (dále jen „dodatečné platební výměry II“ nebo „prvoinstanční rozhodnutí II“). Dodatečnými platebními výměry II byla žalobkyni podle zákona o daních z příjmu a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2010, 2011 a 2012 vyšší o celkovou částku 305 330 Kč (77 330 Kč; 114 000 Kč; 114 000 Kč). Současně žalobkyni vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částek doměřených daní v celkové výši 66 066 Kč (15 466 Kč; 22 800 Kč; 22 800 Kč). Žalobkyně se domáhala též zrušení dodatečných platebních výměrů II.

3. Usnesením soudu ze dne 26. 9. 2019, č.j. 57 Af 25/2018-65, byla žaloba spojena ke společnému projednání se žalobou vedenou pod sp. zn. 30 Af 49/2018.

4. Žalobou ze dne 25. 11. 2019, soudu doručenou téhož dne a zaevidovanou pod sp. zn. 30 Af 35/2019, se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2019, č.j. 36995/19/5200-11434-703000 (dále jen „napadené rozhodnutí III“) a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím III bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítnuto žalobkynino odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 17. 10. 2018, č.j. 1843231/18/2305-50522-402371 (dále jen „dodatečný platební výměr III“ nebo „prvoinstanční rozhodnutí III“). Dodatečným platebním výměrem III byla žalobkyni podle zákona o daních z příjmu a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2014 vyšší o částku 114 000. Současně žalobkyni vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně ve výši 22 800 Kč. Žalobkyně se domáhala též zrušení dodatečného platebního výměru III.

5. Usnesením soudu ze dne 10. 6. 2020, č.j. 30 Af 35/2019-40, byla žaloba spojena ke společnému projednání se žalobou vedenou pod sp. zn. 30 Af 49/2018.

6. Žalobou ze dne 25. 11. 2019, soudu doručenou téhož dne a zaevidovanou pod sp. zn. 30 Af 36/2019, se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2019, č.j. 36998/19/5200-11434-703000 (dále jen „napadené rozhodnutí IV“) a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím IV bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítnuto žalobkynino odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 6. 12. 2018, č.j. 2052992/18/2305-50522-402371 a č.j. 2053526/18/2305-50522-402371 (dále jen „dodatečné platební výměry IV“ nebo „prvoinstanční rozhodnutí IV“). Dodatečnými platebními výměry IV byla žalobkyni podle zákona o daních z příjmu a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2015 a 2016 vyšší o celkovou částku 228 000 Kč (114 000 Kč, 114 000 Kč). Současně žalobkyni vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částek doměřených daní v celkové výši 45 600 (2 x 22 800 Kč). Žalobkyně se domáhala též zrušení dodatečných platebních výměrů IV.

7. Usnesením soudu ze dne 10. 6. 2020, č.j. 30 Af 36/2019-40, byla žaloba spojena ke společnému projednání se žalobou vedenou pod sp. zn. 30 Af 49/2018.

8. Všechny čtyři žaloby byly po jejich spojení vedeny pod sp. zn. 30 Af 49/2018.

9. Daň z příjmu právnických osob byla v rozhodném období upravena zákonem o daních z příjmů. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, upravuje daňový řád.

[II] Žaloby

10. Žalobkyně ve věci sp. zn. 30 Af 49/2018 týkající se doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 namítla prekluzi správce daně dodatečně stanovit daň. Stran napadeného rozhodnutí I žalobkyně již v podaném odvolání namítla prekluzi pravomoci správce daně daň z příjmů právnických osob (dále též „DPPO“) za zdaňovací období roku 2013 dodatečně stanovit, neboť má za to, že lhůta pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období uplynula dne 10. 9. 2017, tj. den před doručením platebního výměru.

11. Správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 10. 9. 2014. Úkon správce daně (zahájení daňové kontroly) v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu přerušil běh lhůty pro stanovení daně. „Nová“ tříletá lhůta pro stanovení daně počala běžet, opět v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu, dne 10. 9. 2014, tj. dnem, kdy byl tento úkon (zahájení daňové kontroly) učiněn. Lhůta pro stanovení daně tedy uplynula dne 10. 9. 2017.

12. Do konce lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu má dle bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu dojít k nabytí právní moci rozhodnutí správce daně o stanovení daně. Nestane-li se tak, správce daně *ex lege* ztrácí pravomoc daň stanovit, neb nastávají účinky prekluze. Daňový řád, konkrétně v § 148 odst. 2 připouští prodloužení běžící lhůty pro stanovení daně za dále stanovených hypotéz. Jednou z nich je i oznámení rozhodnutí o stanovení daně (srov. § 148 odst. 2 písm. b)). Aby došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu citovaného ustanovení, musel by správce daně příslušná rozhodnutí o stanovení daně doručit žalobci do dne 10. 9. 2017, tj. maximálně poslední den lhůty pro stanovení daně. *Terminus technicus* použitý v citovaném ustanovení hovoří o „oznámení“ rozhodnutí o stanovení daně. „Oznámením“ daňový řád ve svém § 101 odst. 6 rozumí „*doručení rozhodnutí nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí*“.

13. Platební výměr I byl žalobci doručen dne 11. 9. 2017, tj. po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Tato právní skutečnost (doručení rozhodnutí o stanovení daně) proto nebyla způsobilá přivodit v citovaném ustanovení předvídaný následek, tj. prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok. Žalobkyně stran hmotněprávních lhůt ke stanovení daně odkázala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 142/2016 (bod [20] odůvodnění), či sp. zn. 2 Afs 1/2015 (bod [36] odůvodnění).

14. Žalovaný odvolací námitku vypořádal v bodě [107] odůvodnění rozhodnutí o odvolání tak, že dle § 148 odst. 3 ve spojení s § 33 odst. 1 daňového řádu počala znovu běžet lhůta pro stanovení daně den následující po zahájení daňové kontroly, tj. dne 11. 9. 2014 (jak uvedl žalovaný „*mimo jakoukoli pochybnost*"). Z toho titulu žalovaný dovodil její uplynutí na den 11. 9. 2017 (3 roky od počátku běhu lhůty). Právní názor žalovaného je dle žalobkyně v přímém rozporu s úpravou běhu a délky lhůt zakotvené v § 148 odst. 3 daňového řádu. Pravidla zde upravená totiž tvoří *lex specialis* k obecné úpravě lhůt dle § 33 odst. 1 daňového řádu. Zásadou *lex specialis derogat lex generali* nelze dospět k jinému závěru, než že „nová" tříletá lhůta pro stanovení daně počala běžet ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu již v den, kdy byla zahájena daňová kontrola, tedy dne 10. 9. 2014 (nikoli o den později).

15. Žalovaný vyjevil i druhý (alternativní) názor vycházející z názoru žalobkyně, tedy že lhůta skutečně počala znovu běžet dne 10. 9. 2014. Za použití § 33 odst. 4 daňového řádu dochází k závěru, že i kdyby poslední den lhůty pro stanovení daně připadl na den 10. 9. 2017, což byla neděle, lhůta by uplynula až následující pracovní den (den 11. 9. 2018).

16. Žalobkyně v odvolání mimo jiné namítla, že lhůta pro stanovení daně je lhůtou hmotněprávní, jejíž zmeškání má za následek zánik práva. Konec lhůty je absolutní a nelze ji navracet zpět. Zároveň vzhledem k charakteru lhůty se na ni z povahy věci neaplikují procesní pravidla stanovená v § 33 odst. 4 daňového řádu, neboť nejde o lhůtu procesní. Procesně právní lhůta *a priori* předpokládá aktivitu daňového subjektu [procesní lhůta je vždy stanovena (zákonem či správním orgánem) k předem předpokládanému úkonu]. Proto její zachování do následujícího pracovního dne ve smyslu ustanovení § 33 odst. 4 daňového řádu je logické a legitimní. Lhůta pro stanovení daně, jakožto lhůta prekluzivní, toliko znázorňuje časově ohraničený úsek, po který lze upravovat daňovou povinnost daňového subjektu. Svým charakterem se více blíží *době*, jako časového intervalu, s jehož uplynutím spojuje právo určitý následek, a to bez ohledu na to, je-li v tomto čase něco vykonáno. Doba, jako právem aprobovaný *terminus technicus*, nedisponuje identickým procesním postavením jako lhůta. Důvod rozdílu lze hledat právě v charakteru obou institutů.

17. Občanský zákoník vymezuje pravidla pro počítání času v ustanoveních § 605 až 608. Z právní úpravy je zřejmé, že identicky (u doby i lhůty) je upraven počátek i konec daného časového intervalu. Kde zákonodárce záměrně vytvořil rozdíl, tak v úpravě „posunutí" konce lhůty na následující pracovní den. V ustanovení § 607 je totiž uvedeno: „*Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty pracovní den nejblíže následující.*" Žalobkyně konstatovala, že si je vědoma, že právní úprava občanského zákoníku nedopadá do veřejnoprávní roviny daňového řízení, nicméně na daném příkladu za prvé demonstrovala rozdíl v právním pojetí *lhůty* a *doby*, a v dalším představila rozdílné procesní zakotvení obou časových intervalů ve vztahu k „posunutí" konce jejich běhu dle obecné úpravy soukromého práva. Rozlišování *dob* a *lhůt* je vlastní i veřejnoprávním

právním předpisům. Jako příklad lze uvést § 40 správního řádu, které toliko upravuje počítání času ve vztahu ke lhůtám.

18. Žalobkyně měla za to, že lhůta pro stanovení daně je svou povahou lhůtou hmotněprávní podobající se charakterem spíše době. Proto obecné pravidlo v § 33 odst. 4 daňového řádu, jež umožňuje daňovému subjektu splnit povinnost, ke které mu byla ať už zákonem nebo správním orgánem stanovena lhůta, učinit ještě následující pracovní den, pokud poslední den této lhůty připadl na sobotu, neděli nebo svátek, nelze v daném případě aplikovat. Lhůta pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období dle žalobkyně uplynula dne 10. 9. 2017.

19. Žalobkyně měla dále za to, že žalovaný odvolací námitku prekluze dostatečně nevypořádal. Žalobkyně odkázala na konkrétní rozsudky Nejvyššího správního soudu, ze kterých je patrno hodnocení běhu a délky lhůty pro stanovení daně tímto soudem. Žalovaný toliko zhodnotil, že *„k rozsudkům, na které žalobce odkazuje, odvolací orgán nepřihlíží, neboť ani v jednom případu nebyla meritem věci otázka přesného určení okamžiku počátku běhu prekluzivní lhůty ve vztahu k § 148 odst. 3 a § 33 DŘ.*“ Skutečnost, kterou namítá žalovaný, tedy že jádro sporu bylo založeno v jiné otázce, nic nemění na provedeném právním hodnocení prekluzivní lhůty.

20. V dalším se žalovaný dostatečně nevypořádal ani s námitkou směřující k samotnému charakteru lhůty pro stanovení daně a jejímu vlivu na aplikaci § 33 odst. 4 daňového řádu.

21. Napadené rozhodnutí I lze s ohledem na nevypořádání se s námitkou prekluze ve vztahu k rozboru charakteru lhůty pro stanovení daně a ve vztahu k judikatuře Nejvyššího správního soudu rovněž považovat za nepřezkoumatelné.

22. Žalobkyně (stejně jako v odvolání) považovala napadené rozhodnutí I i platební výměr I za nezákonné, neboť správce daně postupoval v rozporu s pravidly daňového řádu ve fázi ukončování daňové kontroly.

23. Jak je patrno z písemnosti nazvané „*Zaslání zprávy o daňové kontrole*“ ze dne 28. 8. 2017, č.j. 1656157/17/3205-00562-404750 (dále jen „sdělení o zaslání zprávy“), správce daně postupoval tak, že namísto jeho zákonné povinnosti zakotvené v § 88 odst. 3 a 4 daňového řádu projednat a podepsat zprávy (myšleno zprávu o daňové kontrole na DPPO za zdaňovací období roku 2013 a zprávu o daňové kontrole na DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2013) o daňových kontrolách při ústním jednání s žalobkyní, zaslal zprávy do její datové schránky.

24. Povinnost správce daně ústně s žalobkyní projednat zprávu o daňové kontrole vychází hned z několika dalších právních skutečností. Za prvé, žalobkyně je oprávněna podat vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, se kterým je správcem daně seznámen (srov. § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). V případě, že tak žalobkyně učiní, a ta tak rovněž v nyní posuzovaném případě učinila, správce daně stíhá povinnost vypořádat se s dodatečnou argumentací žalobkyně a zahrnout toto vypořádání do zprávy o daňové kontrole – lhostejno, zda správce daně na základě tvrzení žalobkyně změnil svůj závěr či nikoli. Žalobkyně je následně oprávněna seznámit se s reakcí správce daně na její vyjádření a v případě, že se správce daně opomene vyjádřit ke všem skutečnostem, namítat tuto skutečnost přímo při ústním jednání před úkonem směřujícím k podpisu zprávy, v rámci tzv. projednání zprávy. Správce daně zkrátil žalobkyni na jejím právu vyjádřit se k obsahu zprávy o daňové kontroly (dopustil se tedy nezákonného postupu), neboť dle § 88 odst. 5 daňového řádu je s doručením zprávy o daňové kontrole spojeno ukončení daňové

kontroly. Zároveň ve sdělení o zaslání zprávy absentuje jakékoli správcem daně přiřčené právo žalobkyně se k obsahu zprávy o daňové kontrole jakkoli vyjádřit. Správci daně je totiž umožněno zaslat zprávu o daňové kontrole daňovému subjektu distanční formou toliko tehdy, pokud se daňový subjekt odmítá se zprávou seznámit, či se jejímu projednání vyhýbá, tedy pokud jsou naplněny podmínky uvedené v § 88 odst. 5 daňového řádu.

25. Ve sdělení o zaslání zprávy je uvedeno, že správce daně neformálně kontaktoval jednatele žalobkyně, Ing. J. R., aby se dostavil k projednání zprávy o daňové kontrole na den 8. 8. 2017. Byť se jednalo ze strany správce daně o komunikaci, pro niž nemá daňový řád zákonnou oporu (výzva k projednání zaslaná formou e-mailu), žalobkyně v souladu se zásadou součinnosti reagovala. Vzhledem k plánované řádné dovolené, Ing. R. sdělil správci daně, že se navrženého termínu účastnit nemůže.

26. Správce daně jako reakci zaslal žalobkyni do datové schránky pozvánku k projednání zprávy na den 28. 8. 2017. Správcem daně zaslaná pozvánka neobsahovala jiný, alternativní termín, pro ústní projednání zprávy o daňové kontrole. Tento postup je zcela nestandardní a proti běžné správní praxi. Interní normativní akty přijaté Generálním finančním ředitelstvím, zavazující jeho podřízené orgány, povinují správce daně k tomu, aby v těchto a obdobných případech umožnil daňovému subjektu osobní účast v náhradním (alternativním), předem v pozvánce stanoveném termínu. Pozvánka k projednání č.j. 1587115/17/2305-00562-403445 byla *de iure* první písemností, kterou správce daně pozval daňový subjekt k ústnímu projednání zprávy o daňové kontrole.

27. Žalobkyně se navrženého termínu projednání nebyla ze zdravotních důvodů svého jednatele schopna dostavit. K tomu jednatel správci doložil lékařskou zprávu o ošetření pravé dolní končetiny na chirurgickém oddělení. Správce daně k tomu sdělil následující: „*Dle správce daně zdravotní stav nevylučoval účast na jednání a správce daně tuto omluvu považuje za další obstrukční jednání v rámci daňové kontroly. Z tohoto důvodu správce daně zasílá daňovému subjektu zprávu o daňové kontrole datovou schránkou.*“ Správce daně osočil žalobkyni z obstrukčního jednání v rámci daňové kontroly a dodal, že lékařské vyšetření bylo provedeno toliko jako další obstrukční technika. Žalobkyně výše uvedené tvrzení správce daně považovala za nepřezkoumatelné. Správce daně zůstal toliko u tvrzení, že se žalobkyně v průběhu daňové kontroly chovala tímto způsobem, aniž by ve sdělení o zaslání zprávy jednotlivá obstrukční jednání specifikoval. Tím měla žalobkyně za to, že správce daně neunesl důkazní břemeno stran tvrzení o cíleném vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole, tj. neprokázal jednání, které by správci daně umožňovalo zaslat zprávu o daňové kontrole do datové schránky daňového subjektu. Nadto, správce daně ve sdělení o zaslání zprávy operuje toliko s pojmem „obstrukční jednání“, avšak zákonnými důvody pro zaslání zprávy o daňové kontrole distančním způsobem jsou, jak již daňový subjekt uvedl výše, buďto *odmítnutí* se seznámit se zprávou o daňové kontrole, či *vyhýbání* se projednání zprávy.

28. Žalobkyně, jak vyplývá z výše uvedeného, nepřišla na první řádně oznámený termín (28. 8. 2017) pro projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž jednatel se řádně, byť až po hodině stanovené pro zahájení ústního jednání (dříve toho nebyl technicky schopen), avšak stále ve stejný den, z jednání omluvil. V jednání žalobkyně (omluvené nepřítomnosti jednatele z důvodu lékařského zákroku) nelze z výše uvedeného spatřovat žádný náznak obstrukčního jednání, tak jak tvrdil správce daně, neboť se jednalo o odůvodněnou, a zároveň doloženou, absenci. Navíc se jednalo o první, řádně oznámené, ústní jednání ve věci projednání zprávy o daňové kontrole. Jak se pojednává v rozhodnutí Nejvyššího

správního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 87/2012: „*Obrat ‚se jejímu převzetí a projednání vyhýbá' užitý zákonodárcem v ust. § 16 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků (*v identickém obsahu převzat i do daňového řádu v § 88 odst. 5 - pozn. žalobkyně) *též totiž svědčí o nutnosti jisté míry opakovanosti takového jednání. Proto se krajský soud zabýval charakterem omluv z jednání. Na jedné straně lze totiž, ‚vyhýbání se' shledat i v případě, kdy daňový subjekt na předvolání opakovaně reaguje omluvami, ale v takovém případě musí správce daně svůj závěr o účelovosti těchto omluv náležitě zdůvodnit. Na druhé straně je nutno připustit, že mohou existovat legitimní důvody, pro něž se daňový subjekt, i opakovaně, nemůže ke správci daně dostavit.*“ Dílčí závěr, který je možné z rozsudku Nejvyššího správního soudu odečíst, je ten, že jednání, které je s to naplnit znaky „vyhýbání se“, je toliko jednáním opakovaným. Dále se v rozsudku mimo jiné podává: „*Z citovaného ustanovení tak vyplývá, že ‚vyhýbání se' je nutné důsledně vztáhnout pouze k fázi daňového řízení, kdy je daňová kontrola před ukončením a správce daně má povinnost seznámit daňový subjekt s výsledky svých zjištění, která učinil v průběhu kontroly.* (...) *Skutečnost, že se daňový subjekt, resp. jeho zástupce, cíleně vyhýbá zahájení daňové kontroly a je zcela pasivní i v jejím průběhu, nelze při aplikace ust. § 16 odst. 8 věta poslední zákona o správě daní a poplatků zohlednit. Pokud správce daně hodlá postupovat v souladu s tímto ustanovením, musí nejprve řádně posoudit jednání daňového subjektu, popř. jeho zástupce, právě a jen v souvislosti s projednáním zprávy. To znamená vyhodnotit odůvodněnost každé omluvy a vyžadovat prokázání tvrzených skutečností.*“. Pakliže měl správce daně pochybnosti o odůvodněné „absenci“ u prvního (neformálně) navrženého termínu, měl tuto důvodnost prověřovat. Jelikož tak neučinil, konkludentně tuto omluvu akceptoval.

29. Žalobkyně měla za to, že správce daně účelově zvolil výše uvedený nezákonný postup proto, aby (i) ukončil daňovou kontrolu na DPPO za zdaňovací období roku 2013, a (ii) doručil příslušné rozhodnutí o stanovení daně před zánikem pravomoci daň stanovit, tj. ve lhůtě pro stanovení daně (před tzv. prekluzí), tj. do dne 10. 9. 2017.

30. Hrozící prekluze pravomoci správce daně daň stanovit způsobila, že správce daně pod tímto pro něj hrozícím negativním důsledkem nepostupoval tak, jak mu přikazuje zákon (daňový řád) a interní normativní akty, neumožnil daňovému subjektu řádným a zákonným způsobem čerpat jeho práva související s procesem ukončování daňové kontroly a vše směřoval pouze a jen k tomu, aby byl schopen ryze formálními kroky, nerespektujícími zaručená práva daňového subjektu, prodloužit lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Správce daně účelově přistoupil k takovému postupu, o kterém mu muselo být známo, že je v rozporu se zákonem.

31. Ze spisu k předmětné daňové kontrole je seznatelné, že od ledna (ode dne 18. 1.) roku 2017, kdy žalobkyně podala reakci na výsledek kontrolního zjištění, do dne, na který byla žalobkyně řádně a v souladu se zákonem pozvána k projednání zprávy o daňové kontrole, tj. na 28. 8. 2017, uplynulo více než 7 měsíců, ve kterých správce daně nevyvíjel vůči žalobkyni žádnou aktivní činnost. Pokud by správce daně vedl daňovou kontrolu s patřičnou odpovědností a pod patřičným dohledem, vyzval by žalobkyni k projednání zprávy mnohem dříve, než 12 dnů před uplynutím prekluzivní lhůty, tedy s dostatečným časovým „polštářem“, který by byl schopen absorbovat i případné dvě neomluvené absence žalobkyně, jež by mohly být následným důvodem pro zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu a na něj navázanou judikaturou tuzemských soudů.

32. Procesní vadu řízení spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole v rámci odvolacího řízení žalovaný hodlal zhojit doplněním řízení a podkladů spočívajícím v pozvání žalobkyně k „novému“ projednání. Dle žalovaného se jednalo o procesní vadu, kterou je možno napravit v rámci odvolacího řízení. Žalobkyně však byla toho názoru, že je vždy nutné posuzovat konkrétní skutkové okolnosti, a nelze bez dalšího vyvodit závěr, jak učinil žalovaný, že vada spočívající v nezákonném distančním zaslání zprávy o daňové kontrole dle § 88 odst. 5 daňového řádu je vadou zhojitelnou. Jak totiž uvádí ve svých rozhodnutích Nejvyšší správní soud, odvolací orgán v odvolacím řízení sice disponuje poměrně širokou pravomocí zhojit procesní vady prvostupňového řízení, nicméně jeho pravomoc nemůže být zcela bezbřehá.

33. Neprojednání zprávy o daňové kontrole, resp. úmyslné zaslání zprávy do datové schránky, nelze zhojit v odvolacím řízení právě proto, že nezákonný postup (vzniklá vada) byla vyvolána nedostatkem času a hrozící prekluzí pravomoci daň správcem daně stanovit. Žalovaný ve svém rozhodnutí posuzuje „zhojitelnost“ předmětné vady izolovaně, bez skutkového kontextu. Nehrozilo-li by uplynutí lhůty pro stanovení daně, pro kterou správce daně postupoval nezákonně, jednalo by se o zcela jinou situaci, a bylo by možné věc posoudit jinak. V nyní posuzovaném případě však mělo neprojednání zprávy zákonným způsobem zásadní vliv na zákonnost celého rozhodnutí, neboť bylo v přímé vazbě na jednu z klíčových právních skutečností – prekluzi pravomoci správce daně daň stanovit. Správce daně, stejně jako žalovaný, nepostupovali dle základní zásady správy daní, když vyvinuli snahu prostřednictvím úmyslného použití nezákonného postupu zinkasovat vyšší daň.

34. Pro výše uvedené žalobkyně reagovala na snahu správce daně, na příkaz žalovaného, zhojit předmětnou vadu projednáním zprávy v rámci odvolacího řízení způsobem zachyceným ve spise. Žalobkyně od počátku (viz podané odvolání) považovala předmětnou vadu za nezhojitelnou. I z toho důvodu nehodlala svým jednáním jakkoli dodatečné projednání „zlegalizovat“. Proto na obě pozvání reagovala odmítnutím. Nejednalo se, jak se snaží žalovaný v rozhodnutí o odvolání předestřít, o vyhýbání se projednání zprávy ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu.

35. O tom, že žalovaný neposoudil vadu řízení a její možnost zhojení v kontextu všech relevantních okolností, svědčí i to, že se o skutečnostech týkajících se hrozící prekluze vůbec v rozhodnutí nezmiňuje. Přitom se jedná z pohledu celé věci o zásadní moment. Na rozdíl od toho, žalovaný převážně v bodech [92] a [95] zatemňuje podstatu procesního sporu, neboť nepřípadně a zcela mimo kontext vytrhuje jednotlivé momenty proběhlé daňové kontroly. Žádná z vybraných skutečností nemá vliv na hodnocení nezákonného procesního postupu správce daně v závěru daňové kontroly. O tom rovněž pojednávají výše uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu (např. sp. zn. 7 Afs 87/2012). Vyjádření žalovaného v bodě [95], kde tvrdí, že žalobkynino tvrzení o překročení mantinelů správce daně v kontextu hrozící prekluze nemá oporu ve spise, nelze hodnotit jinak, než jako nepravdu. Spis žalobkyně (stejně jako tato žaloba) obsahuje časovou linku konce daňové kontroly, ze které je více než patrné každý úkon na obou stranách. Žalobkyně v žalobě neuvádí nic nad rámec toho, co je obsahem daňového spisu. Tvrzení žalovaného lze označit ve světle objektivně zachycených skutečností ve spise jako objektivně nepravdivé.

36. V této části žalobkyně krátce okomentovala některá dílčí vyjádření žalovaného. Předně, v bodě [92] žalovaný zmiňuje osobu ustanoveného znalce, Ing. Vladimíra Bagina, který měl

zpracovat znalecký posudek vztahující se k doměřované dani z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2013. Je objektivní skutečností, že požadavek znalce spadá do jiného daňového řízení, nadto žalobkyně, vědoma si této skutečnosti, poukázala v obecném na tendenční postup správce daně, který se projektuje do finální fáze daňové kontroly, která byla ve výsledku uzavřena, aniž správce daně vyčkal zpracování odborného posudku. Ve vztahu k nyní posuzované věci tato procesní stopa toliko dokresluje všeobecně nezákonný postup správce daně. Nelze však obě daňová řízení oddělovat, jak činí žalovaný, neboť obě daňové kontroly byly souladně ukončeny stejným postupem, rozhodnutí o stanovení daně byla vydána opět shodně.

37. Další procesní postup hraničící s praktikami vyšetřovacího orgánu správce daně provedl při místním šetření dne 23. 8. 2018, které lze připodobnit k tajnému sledování. Správce daně dle úředního záznamu viděl osobu jednatele žalobkyně v blízkosti jeho trvalého bydliště. K tomuto důkazu žalobkyně uvedla, že úřední záznam je toliko jednostranně (správcem daně) vyhotovená listina, jejíž obsah nepodléhá kontrasignaci daňového subjektu. Pokud správce daně skutečně byl v blízkosti bydliště Ing. R. a pana R. viděl, měl přistoupit k vyhotovení protokolu o ústním jednání ve smyslu § 60 daňového řádu. Ten je ze zákona kontrasignován osobou zúčastněnou předmětného ústního jednání a lze mít za to, že je tím pravdivost jeho obsahu potvrzena všemi zúčastněnými. Úřední záznam sám o sobě nelze vnímat jako důkaz prokazující tvrzení správce daně, zvláště tvrzení o tom, zda se někdo na daném místě nachází nebo nenachází, tedy tvrzení, které v daném místě a čase zpravidla nelze *ex post* jakkoli potvrdit.

38. Z těchto důvodů měla žalobkyně za to, že příčinou nezákonného postupu správce daně při ukončení daňové kontroly byla snaha o „rychlé“ doručení rozhodnutí o stanovení daně přede dnem 10. 9. 2017, neboť se správce daně svou objektivní pasivitou v řízení ocitl v situaci hrozící prekluze pravomoci stanovit daň. Takovou vadu řízení není možno zhojit v rámci odvolacího řízení. Z toho důvodu byla daňová kontrola dle žalobkyně ukončena nezákonně, a rozhodnutí, které bylo na základě této kontroly vydáno, trpí rovněž vadou nezákonnosti. Nemůže tak obstát při soudním přezkumu.

39. Správce daně, pak i žalovaný, ve svém rozhodnutí přichází s tím, že žalobkyně v účetnictví eviduje závazek po splatnosti více než 36 měsíců, a tedy byla v souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 zákona o daních z příjmů povinna jej za předmětné zdaňovací období dodanit, resp. jeho část odpovídající smluveným měsíčním splátkám dle smlouvy o prodeji podniku uzavřené dne 11. 10. 2005. Žalovaný dospěl k závěru, že ve zdaňovacím období roku 2013 měla být zdaněna část závazku ve výši 600 000 Kč, tj. 12 splátek každá ve výši 50 000 Kč. K podpoře svého vyjádření předestírá skutkové okolnosti uzavření smlouvy o prodeji podniku mezi Ing. J. R., fyzickou osobou podnikající (prodávající), a žalobkyní (kupující), ke které došlo dne 11. 10. 2005, a to včetně uzavřeného dodatku ke smlouvě o prodeji podniku datovaného dne 31. 12. 2007.

40. V roce 2005 došlo k prodeji podniku za kupní cenu stanovenou znaleckým posudkem ve výši 11 840 000 Kč. Dále si smluvní strany ujednaly úhR. kupní ceny v měsíčních splátkách ve výši 50 000 Kč, počínaje splátkou za listopad 2006. Splatnost každé splátky byla stanovena na poslední den v měsíci. Mezi oběma stranami došlo k plnění z předmětné kupní smlouvy, a to jak v roce 2006, tak i částečně v roce 2007. Smluvní strany na konci roku 2007 uzavřely dodatek ke smlouvě o prodeji podniku, ve kterém se vzájemně dohodly, že zbylá část kupní ceny bude uhrazena po vzájemné dohodě prodávajícího a kupující v plné výši nebo v postupných splátkách.

41. Žalovaný výše zmíněný dodatek ke smlouvě o prodeji podniku, kterým smluvní strany (žalobkyně a Ing. R.) odsunuly splatnosti smluvených splátek, považuje za jednání, jehož jediný účel spočíval v získání neodůvodněného majetkového prospěchu žalobkyně na úkor třetího subjektu (stát). Žalovaný je toho názoru, že příslušným soukromoprávním ujednáním byl porušen princip zákazu zneužití práva. To vše v kontextu novely zákona o daních z příjmů a přijetí § 23 odst. 3 písm. a) bod 12, na základě kterého jsou s účinností od zdaňovacího období všechny daňové subjekty povinny zvýšit základ daně o výši závazků, od jejichž splatnosti uplynulo více než 36 měsíců (pozn. žalobkyně - pro rozhodné období se jednalo o 36 měsíců. K dnešnímu dni postačuje toliko 30 měsíců po splatnosti závazku). Žalovaný přitom odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 4 Afs 137/2016-43. Obecně rovněž připomíná závěry dalších rozsudků Nejvyššího správního soudu týkajících se zákazu zneužití práva.

42. V podrobnostech lze usoudit, že žalovaný v plném rozsahu převzal názor Nejvyššího správního soudu na hodnocení situace, kdy věřitel není účetní jednotkou účtující podle tzv. akruálního principu, nýbrž zdaňuje reálně utržené příjmy, a dlužník do nákladů běžného období zahrnuje neuhrazené závazky. Tento závěr aplikuje na nyní posuzovanou věc. Za podstatné žalovaný považuje porušení „daňové neutrality“, která dle jeho názoru v posuzovaném případě vzniká, neboť rozdílností ve zdaňování žalobkyně a věřitele (Ing. R.) stát přichází o daň z nevyplacené části příjmů z prodeje podniku. V dalším žalovaný na několika místech odůvodnění rozhodnutí zdůrazňuje, že jediným cílem posunutí splatnosti jednotlivých splátek kupní ceny bylo získání daňové výhody. V zásadě veškerou argumentaci žalovaného protíná tu přímá, tu nepřímá citace rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 4 Afs 137/2016-43, bez vlastní argumentační linie.

43. Žalobkyně se závěrem žalovaného v otázce porušení zákazu zneužití práva nesouhlasila.

44. Žalobkyně připomněla, že smluvní volnost, jako jeden ze zásadních principů a předpokladů fungování soukromého práva, funguje, a musí fungovat, i v průniku s právem veřejným. Pokud si smluvní strany ujednaly, co není soukromým právním předpisem (= občanský zákoník, resp. obchodní zákoník) zakázáno, je takový postup po právu. Tehdy platné předpisy soukromého práva výslovně nezakazovaly, aby si strany smluvně ujednaly způsob úhR. kupní ceny tak, jak se stalo v posuzované věci.

45. Základním předpokladem pro „uplatnění“ zneužití práva je dle názoru žalobkyně využití existujících právních norem, tj. právních norem platných a účinných v okamžiku předmětného jednání – způsobilých daňovým subjektům stanovit práva a povinnosti, v rozporu s jejich smyslem a účelem. Už tato zásadní a klíčová podmínka v posuzovaném případě není naplněna. V době, kdy byl sjednán dodatek ke smlouvě upravující způsob úhR. zbytku kupní ceny, neexistovala právní norma stanovující povinnost zdanit neuhrazený závazek po splatnosti 36 měsíců a více. Žalobkyně nesouhlasila s názorem žalovaného, že k tomu, aby mohla být naplněna podmínka zneužití *existujícího* práva, postačuje, aby bylo „zneužito“ právo toliko platné, nikoli účinné.

46. O zneužití práva, dle žalobkyně, nemůže být hovořeno v okamžiku, kdy právní norma není způsobilá uložit svým adresátům práva a povinnosti. V opačném případě by za zneužití práva mohlo být považováno jakékoli jednání, které by se s novou právní úpravou mohlo jevit jako toto právo zneužívající. Obecně již několikrát Nejvyšší správní soud zkonstatoval, že zákaz zneužití práva musí být v právním státu založeném na kodifikovaném systému právních norem používán *ultima ratio*, tj. jen v těch nejnutnějších případech, kdy veřejný zájem převyšuje subjektivní veřejné právo jednotlivce (daňového

subjektu). V takové logice je nepřípustné, aby se zákaz zneužití práva vykládal extenzivně, což se dle žalobkyně v posuzované věci děje, neboť dle žalovaného je zneužíváno právo, které dosud nenabylo účinnosti.

47. Žalobkyně dále uvedla, že v právním státě, kde dochází v průběhu času ke změně ekonomického, ale i právního prostředí, je zcela přirozené, a dokonce mnohdy existenčně potřebné, že se podnikatelské subjekty (daňové subjekty) těmto přicházejícím změnám přizpůsobují. Je nepřípustné, aby byl daňový poplatník stíhán za to, že svou ekonomickou činnost, rozhodování v zájmu zachování konkurenceschopnosti na trhu, legálním způsobem přizpůsobil legislativnímu vývoji, jenž by mu mohl způsobit ekonomické problémy. Pokud by mělo být daňovému subjektu toto právo *a priori* s odkazem na institut zneužití práva odepřeno, byla by porušena jedna z ústavních zásad zakotvujících svobodu podnikání (viz čl. 26 odst. 1 Listiny základních práva a svobod).

48. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedl, že žalobkyně výše uvedenou argumentací podporuje názor žalovaného o primárním účelu uzavření smluvního dodatku. Ze spisu je zřejmé, že žalobkyně pro nedobré ekonomické zdraví přestala hradit splátky již v druhém roce po uzavření kupní smlouvy. Uzavření dodatku bylo důsledkem dlouhodobé ekonomické situace žalobkyně, která jí bez ohrožení ekonomické stability nedovolovala řádně plnit věřiteli. Smluvní strany přistoupily k řešení vzniklé situace posunutím splatnosti měsíčních splátek jako k jedné z možných variant řešení. Rovněž mohly při stejném ekonomickém efektu nahradit stávající závazek závazkem novým. Účelem totiž nebylo uspořit na daních, jak se žalovaný mylně domnívá, nýbrž zabránit hrozbě ekonomického kolapsu žalobkyně v situaci každoměsíčního závazku vůči Ing. Radovi (věřiteli).

49. Druhá podmínka, která musí být naplněna, aby bylo možné hovořit o zneužití práva, se odráží v charakteru jednání subjektu, jehož cílem, za současného využití dané právní normy, není naplnění smyslu aplikované právní normy, nýbrž toliko získání daňové nebo jiné výhody. Žalobkyně je toho názoru, že ani tato podmínka v posuzovaném případě nedošla naplnění. Na celou věc je totiž nutno pohlédnout nikoliv jen zorným úhlem pohledu jednoho zdaňovacího období, nýbrž optikou smyslu pravidla pro zdanění závazků po splatnosti déle než 36 měsíců dle nového ustanovení zakotveného v zákoně o daních z příjmů účinného od 1. 1. 2008.

50. Dodatkem ke smlouvě, dohodou smluvních stran, kterou právně obě strany sjednaly, nutno podotknout, že svobodně a vážně, projevily svou vůli s tím, že si z uzavřené smlouvy budou plnit v okamžiku, kdy dojde ke vzájemnému konsenzu. Žalovaný z tohoto smluvního ujednání dovozuje zcela jiný důsledek, a to stranami úmyslné vyloučení aplikace § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 zákona o daních z příjmů. Smyslem a cílem uzavřeného dodatku ke smlouvě však bylo oddálení úhR. zbylé části kupní ceny nikoli do neurčita, jak si vykládá správce daně i žalovaný, nýbrž do chvíle, kdy dlužník (žalobkyně) bude v ekonomické a finanční situaci, za které z pohledu cash-flow i dalších finančních parametrů unese vynaložení příslušné roční splátky dlužné kupní ceny, aniž by ohrozila svou ekonomickou existenci či potenciál ekonomického růstu. Žalobkyně v letech, kdy byla zavázána ke každoměsíční výplatě části kupní ceny, nebyla s to řádně hradit svůj dluh, neb jí to její finanční situace nedovolovala. To lze prokazatelně seznat z podaných daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období. Není tudíž pravda, že by žalobkyně přistoupila k sepsání dodatku ke smlouvě s cílem získání daňové výhody v podobě absolutního zániku povinnosti hradit vzniklý dluh. Skutečným cílem

bylo zachování její ekonomické a finanční stability, resp. nastolení přiměřeného růstu společnosti. K tomu žalobkyně odkázala na závěr Nejvyššího správního soudu v rozsudku sp. zn. 2 Afs 178/2005, ve kterém soud jasně uzavírá, že svoboda jednotlivců uspořádat svoje podnikání tak, aby si snížili svou daňovou povinnost, stejně jako požadavek nanejvýš restriktivního uplatnění zákazu zneužití práva, existuje pouze v rozsahu legálních možností, přičemž dodává, že volba z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho (daňový subjekt) daňově nejvýhodnější, je zcela legitimní a právem aprobovaný postup.

51. Dále dlužno dodat, že aplikace ustanovení o dodanění polhůtních závazků se použije ve chvíli, kdy po vzájemném souhlasu s výplatou kupní ceny bude žalobce s placením více než 36 měsíců v prodlení (k dnešnímu dni 30 měsíců – pozn. žalobkyně). Jediný právní důsledek uzavřeného dodatku ke smlouvě ve vztahu k aplikaci ustanovení o dodanění polhůtních závazků, který lze dle žalobkyně spatřovat, je jeho časový posun. Na samotné aplikaci daného ustanovení dodatek ke smlouvě jako takový nemá žádný vliv, neboť byl uzavřen na konci roku 2007, tj. v době, kdy se sice část splátek nacházela již po termínu pro jejich úhR., nicméně toliko v řádu několika málo měsíců. V žádném případě se nejednalo o splátky po lhůtě splatnosti blížící se výše citovanému § 23 zákona o daních z příjmů. Touto optikou (roku 2007) je rovněž nutné na předmětný dodatek ke smlouvě pohlížet, nikoliv optikou roku 2013, potažmo roku 2017 (2018). I z tohoto úhlu pohledu je zřejmé, že žalobkyně nejednala pod tlakem bezprostřední hrozby povinnosti dodanit předmětný závazek.

52. Žalobkyně uzavřela dodatek smlouvy o prodeji podniku výhradně za účelem oddálení úhR. zbylé části kupní ceny do chvíle, kdy bude v ekonomické a finanční situaci, za které z pohledu cash-flow i dalších finančních parametrů unese vynaložení příslušné roční splátky dlužné kupní ceny, aniž by ohrozila svou ekonomickou existenci či potenciál ekonomického růstu.

53. Žalovaný i správce daně v rozhodnutích uvedli, že finanční situace žalobkyně dovolovala splnit závazek vůči věřiteli. Pro svá tvrzení o ekonomicky příhodné situaci žalobkyně však správní orgány nepřinesly žádný relevantní důkaz.

54. Nazírání správce daně na finanční schopnost žalobkyně uhradit smluvené splátky kupní ceny toliko ze stavu volných peněžních prostředků značí nepochopení ekonomické reality fungování podnikatelských subjektů. Za prvé, je nutné uvést, že cash-flow, tedy odbornou literaturou překládaný český ekvivalent „tok peněz“ je veličinou tokovou, nikoli stavovou. Vyvodit soud o tom, že je společnost schopna „vzdát se“ 600 000 Kč toliko ze stavovsky ukotvené hodnoty peněžních prostředků k 31. 12. každého roku, je z pohledu finančního i ekonomického liché. Správce daně (i žalovaný) měl přistoupit k relevantnímu hodnocení ekonomické situace žalobkyně, a to ať už na bázi výše zmíněné metody cash-flow či jiných finančních ukazatelů.

55. Žalovaný hodnocení finanční stránky žalobkyně v rozhodnutí o odvolání toliko doplnil o poukázání evidence pohledávek (např. bod [99] rozhodnutí o odvolání). Závěr žalovaného je z pohledu ekonomického hodnocení žalobkyně stejně nerelevantní, jako výše zmíněná analýza správce daně prvního stupně.

56. Finanční prostředky na pokladně či bankovním účtu představují nejlikvidnější formu aktiv, podnik s těmito prostředky operuje flexibilně, dle potřeby. Peníze (v obecném pojetí) jsou rychloobrátkové aktivum, pročež jejich funkcí je zajištění finančního

fungování společnosti (hrazení splatných závazků apod.). Každý den se jejich hladina mění (volatilní charakter).

57. Díky výše uvedenému nemůže být hodnocení finanční situace podniku postaveno bez dalšího na faktoru stavu disponibilních finančních prostředků k jednomu konkrétnímu okamžiku (31. 12. každého posuzovaného roku), neboť tato skutečnost sama o sobě o finančním zdraví společnosti vůbec nic nevypovídá.

58. Kritérium finanční situace podniku, jež může být jedním z relevantních stran hodnocení objektivní možnosti hradit předmětný závazek z kupní smlouvy, bylo správcem daně i žalovaným posouzeno za použití zcela neadekvátní kvazi metody spočívající toliko ve zjištění aktuálního zůstatku na účtech pokladna a bankovní účet k poslednímu dni v roce, bez hlubšího zkoumání finančního zdraví podniku, např. za pomoci všeobecně známých modelů finanční analýzy. Závěr o dobré finanční situaci podniku v letech 2008 až 2010 není proto učiněn na základě správných metod, a proto jej není možné brát jako relevantní.

59. Ze správcem daně předestřených hodnot finančních prostředků je na první pohled seznatelné, že úhR. dlužné kupní ceny prostřednictvím jednotlivých splátek by se žalobkyně ocitla v problémech ve schopnosti dostát svým finančním závazkům. Výše úhR. za kalendářní rok činí v součtu 600 000 Kč. Ve vztahu k disponibilním zůstatkům žalobkyně k 31. 12. let 2008 až 2010 tato částka tvoří 93,3 % (rok 2008), 57,7 % (rok 2009) a 79,9 % (rok 2010). Zaplacením celé roční dlužné částky by se žalobkyně rázem ocitla bez prostředků umožňujících jí provoz ekonomické činnosti. Rozhodnutí žalobkyně spočívající v úhradě závazku by vystavilo podnik riziku ekonomické krize, s možným ekonomickým koncem. To byl rovněž důvod, jak je uvedené výše, který vedl žalobkyni k uzavření oboustranně odsouhlaseného smluvního dodatku, na základě kterého se zaplacení zbytku kupní ceny bude odvíjet od vzájemné dohody obou smluvních stran. Zároveň z tabulky vyplývá, že stav peněžních prostředků v letech 2011 až 2013 již zdaleka nedostačují k úhradě ročních splátek. Pokud by byl správce daně ve svých tvrzeních a argumentaci konzistentní, musel by dále dovodit, že v dalších letech (2011 až 2013) žalobkyně nedisponovala dostatečnými prostředky k úhradě dlužných splátek, a tedy nebyla povinna tento dluh dodanit. Skutečná reakce správce daně je však opačná.

60. Pro vytvoření hloubkové a dostačující finanční analýzy měl správce daně, potažmo žalovaný, v prvé řadě prostor, ale rovněž zdroj dat. Podaná daňová přiznání, včetně přiložené závěrky poskytovaly správnímu orgánu množství údajů, na základě kterých bylo možné provést testy rentability, likvidity, potažmo cash-flow, a to včetně meziročního vývoje všech výše uvedených veličin. Žalovaný, stejně jako správce daně prvního stupně, vyloučili žalobkyní tvrzený hlavní smysl a účel uzavření dodatku za pomoci velmi slabého důkazu (provedené kvazi analýzy), přičemž však disponovali dostatkem údajů k tomu, aby finanční situaci podniku zhodnotily podrobně. Žalovaný uvedl, že nebylo v úmyslu správce daně zpracovat finanční analýzu, ale toliko objektivně zhodnotit finanční zdraví žalobkyně. Objektivní úsudek si nelze učinit jinak, než adekvátním prověřením daného stavu, včetně použití adekvátních metod. V opačném případě bude úsudek zatížen toliko subjektivním názorem. Tvrzení žalovaného o tom, že finanční situace žalobkyně nebyla natolik tísnivá (viz bod 99), aby vylučovala úhR. předmětného závazku, lze proto pro výše uvedené považovat toliko za tvrzení, jež nemá oporu ve spise.

61. Žalovaný hodnotil uzavřený dodatek ke kupní smlouvě za účelový rovněž z důvodu vzájemné vazby mezi oběma smluvními stranami. Ing. J. R. a žalobkyni je možné vnímat

jako osoby vzájemně provázané. S jednostranným pohledem žalovaného, kterým nazírá na obchod uzavřený mezi Ing. R. a žalobkyní, však není možné souhlasit. Žalovaný zvýrazňuje pouze ty aspekty, kterými navozuje dojem „účelovosti“ provedené transakce.

62. Dále, žalobkyně byla přesvědčena, že správce daně měl hodnotit prodej (nákup) podniku nikoliv pouze z pohledu žalobkyně a jejího závazku, nýbrž i z pohledu druhé strany – v tomto případě spojené osoby (Ing. J. R., fyzické osoby podnikající), a tedy jako celku. Pokud by takto správce daně postupoval, a tedy konal dle § 1 odst. 2 daňového řádu, tj. v souladu s hlavním cílem správy daní, musel by dojít k závěru, že státní rozpočet obdrží z dané transakce daň ve výši, kterou by obdržel za normálního stavu věcí (obchodu mezi nespojenými osobami). Ing. J. R., fyzické osobě podnikající, totiž v okamžiku částečných úhrad kupní ceny vzniká zdanitelný příjem, jenž je povinen ve svém daňovém přiznání uvést a následně zdanit. Na této skutečnosti nemění nic to, že se jedná o propojené osoby. Na celou věc lze pohlížet jako na spojené nádoby. Neexistuje žádný časový test, který by prodávajícího zbavoval povinnosti obdržený příjem zdanit. Proto i v případě, že k úhradě splátek dojde v budoucnu, stále bude tato povinnost prodávajícího stíhat, a stát tedy obdrží příslušný příjem v podobě daně z příjmů od prodávajícího. Z pohledu obecného, fiskálního je daná transakce zcela neutrální.

63. Neoddiskutovalný aspekt související s rozhodnutím ponechat volné finanční prostředky pro ekonomický rozvoj žalobkyně je rovněž spatřován v problematickém „znovuvrácení“ vyplacených peněz do společnosti. Nemluvě o tom, že v případě výplaty splátek bude příslušná suma ponížena o adekvátní výši daně z příjmů fyzických osob u prodávajícího Ing. R..

64. Žalobkyně nesouhlasila se závěrem žalovaného, že v posuzované věci došlo k porušení principu zákazu zneužití práva pro vznik daňově neutrální situace. Dle žalobkynina názoru se žalovaný, s odkazem na rozhodnutí čtvrtého senátu Nejvyššího správního soudu, uchýlil k velmi úzkému vnímání „daňové neutrality“ předmětné transakce (posunutí splatnosti polhůtního závazku).

65. Jak bylo uvedeno, soukromoprávní ujednání do aplikace § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů nezasáhlo v tom smyslu, který předestírá žalovaný, tedy nedochází k situaci, kdy nebude použito vůbec. Pomyslná daňová výhoda na straně žalobkyně v podobě uplatnění nákladů souvisejících s nákupem podniku, není daňovou výhodou stálou. Jak již bylo uvedeno, daňová neutralita se dostaví v okamžiku, kdy Ing. R. (věřitel) obdrží příjem v podobě splátek z kupní ceny. Žalobkyně tedy nesouhlasí s názorem žalovaného, že dodatkem ke smlouvě vznikla daňově právní situace, ze které by ultimátně čerpala daňovou výhodu, resp. situace, která by se z daňově „neutrální“ stala daňově nevýhodnou pro státní rozpočet. Žalobkyně byla toho názoru, že k daňové neutralitě tak, jak je žalovaným v daném případě vyzdvihována, v budoucnu dojde, resp. dojít musí. Nelze si, ani u spojených osob, představit, že by věřitel ani v ekonomicky příhodné době, nepožadoval po dlužníkovi úhR. dluhu.

66. Dále nelze souhlasit s tvrzením, že nastalou situaci mohl Ing. R. využit k eliminaci zdanění nezinkasovaného příjmu. Žalobkyně nerozuměla tvrzení žalovaného. Pokud není příjem vyplacen, nedochází k jeho zdanění. Proto o zdanění, které v případě nezinkasovaného příjmu *ex lege* nevzniká, nemůže být dle žalobkyně řeč.

67. Žalobkyně poukázala na jiný případ, kdy zákon o dani z příjmů přisuzuje daňovou výhodu subjektu, který za ni nemusel zaplatit. Jedná se o nabývací cenu podílu, která v případě

zdanění projede obchodního podílu „tvoří“ daňově účinný výdaj vůči kupní ceně jakožto příjmu, aniž by tato nabývací cena musela být daňovým subjektem uhrazena. Nelze proto bez dalšího dávat rovnítko mezi princip zákazu zneužití práva a obchodní transakce bez daňově neutrálního dopadu pro státní rozpočet.

68. Žalobkyně měla za to, že princip zákazu zneužití práva porušen nebyl. Žalovaný, ani správce daně prvního stupně, neunesli důkazní břemeno, které je k prokázání zneužití práva žalobkyní tíží, a to primárně k tvrzení, že hlavním cílem celé transakce bylo získání neodůvodněné daňové výhody. Daňový spis žalobkyně neobsahuje takové důkazy, které by tvrzení žalovaného prokazovalo. I samotné kvazi hodnocení finanční stránky žalobkyně je nedostatečné k tomu, aby mohlo závěr žalovaného podpořit.

69. Žaloba ve věci vedené původně pod sp. zn. 57 Af 25/2018 se týkala doměření DPPO za období let 2010 – 2012. Čítala 22 stran textu, přičemž některé žalobní námitky se téměř doslovně shodovaly s žalobními námitkami uvedenými v žalobě týkající se doměření DPPO za zdaňovací období roku 2013.

70. Žalobkyně byla vyzvána správcem daně (třemi výzvami ze dne 19. 1. 2017, č.j. 62340/17/2305-50552-402371, č.j. 62355/17/2305-50552-402371, č.j. 62370/17/2305-50552-402371) k podání daňového přiznání k DPPO za roky 2010 – 2012. Žalobkyně na výzvy kvalifikovaným způsobem reagovala, přičemž správci daně uvedla důvody, pro které neshledává za nutné podat dodatečná daňová přiznání k předmětným zdaňovacím obdobím.

71. Následně, správce daně více než 9 měsíců neprovedl v této věci vůči žalobkyni žádný úkon. Až v říjnu 2017 žalobkyně obdržela písemnosti nazvané „Sdělení“ (pro zdaňovací období 2010 sdělení č.j. 1825094/17/2305-00561-405064, pro zdaňovací období 2011 sdělení č.j. 1825497/17/2305-00561-405064, pro zdaňovací období 2012 sdělení č.j. 1825558/17/2305-00561-405064). Žalobkyně na předmětná sdělení reagovala tak, že se vymezila jak vůči procesním aspektům (způsob stanovení daně, prekluze práva správce daně stanovit daň), tak v meritu věci (dodanění polhůtního závazku), na což tímto odkázala.

72. Žalobkyně považovala postup správce daně před vydáním dodatečných platebních výměrů za nestandardní a nezákonný.

73. Správce daně vystavil žalobkyni do stavu právní nejistoty, když do obsahu (všech) sdělení uvedl: „*Z uvedeného důvodu stanovil správce daně daň z příjmů právnických osob* (...).“. Právní řád, resp. zákon upravující pravidla správy daní (daňový řád), stanovuje, že práva a povinnosti mohou být daňovým subjektům ukládána pouze rozhodnutím (srov. § 101 odst. 1 daňového řádu). Žalobkyně měla za to, že „sdělení“, ve kterém správce daně stanovil daň, není rozhodnutím ve smyslu § 101 a násl. daňového řádu, už jen z důvodu, že dané písemnosti neobsahovaly veškeré náležitosti, které jsou na rozhodnutí ve smyslu § 102 daňového řádu kladeny. Uchýlení se ke stanovení daně na základě sdělení považuje žalobkyně za postup nesouladný s platným a účinným právem, a zároveň odráží účelovost postupu správce daně doměřit daň za každou cenu.

74. Správce daně žalobkyni stanovil daň s odkazem na § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu (viz výroky dodatečných platebních výměrů). Zároveň v odůvodnění uvedl, identicky jako ve sděleních: „*Z uvedeného důvodu stanovil správce daně daň z příjmů za zdaňovací období* (...) *dokazováním dle ustanovení § 92 v souladu s ustanovením § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád v platném znění (dále jen „daňový řád“) z podkladů, které má k*

dispozici.“. Na způsobu stanovení daně žalobkyně spatřovala hned několik vad, jež činí všechna rozhodnutí o doměření daně nezákonnými.

75. Správce daně zvolil při stanovení daně způsob zakotvený v § 92 daňového řádu, tj. dokazování, avšak žalobkyně měla za to, že v posuzovaném případě daň dokazováním stanovena být neměla.

76. Správce daně spojil způsob stanovení daně (dokazováním) s § 145 odst. 1 daňového řádu, který souvisí toliko s řádným daňovým tvrzením a upravuje pravidla jak postupovat v případě nepodání řádného daňového tvrzení, resp. jak postupovat v případě, že tak není učiněno ani po vydání výzvy.

77. V nyní posuzovaném případě však řádné daňové přiznání podáno bylo. Pokud správce daně chtěl odkázat na § 145 daňového řádu, měl zvolit odstavec druhý, jež na rozdíl od odstavce prvého zakotvuje pravidla související s dodatečným daňovým přiznáním, resp. postupem v případě důvodného předpokladu o doměření daně. Už tento chybný odkaz může znamenat vadnost právního hodnocení správce daně.

78. Za zásadnější však žalobkyně považovala, že správce daně stanovil daň z příjmů právnických osob dokazováním, přitom však postupoval dle § 145 daňového řádu. Správce daně zvolený postup podporuje příslušným ustanovením daňového řádu. Měl-li správce daně za to, že žalobkyně nereagovala na vydané výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, byl povinen stanovit daň dle pomůcek, a to v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu. On však přistoupil ke stanovení daně dokazováním, přestože se žádné dokazování nevedlo.

79. Z judikatury, stejně tak jako z komentářové literatury plyne, že možnost přistoupit ke stanovení daně dle pomůcek dle § 145 odst. 2 daňového řádu, je přípustné jen a pouze tehdy, nevyhoví-li daňový subjekt výzvě k podání dodatečného daňového přiznání bez dostatečného důvodu. V opačném případě by měl správce daně zahájit daňovou kontrolu a daň stanovit na základě jejího výsledku, neboť doměřit daň z moci úřední je možné pouze na základě výsledku daňové kontroly (srov. § 143 odst. 3 daňového řádu). Správce daně dodatečně stanovil daň dokazováním, které však vůbec nevedl. Celé rozhodnutí tak zatížil vadou, pro kterou žalobkyně považuje předmětná rozhodnutí o doměření daně za nezákonná.

80. Další námitkou je, stejně jako v případě žaloby vedené pod sp. zn. 30 Af 49/2018, námitka prekluze pravomoci správce daně stanovit daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2010 až 2012. Žalobkyně tuto námitku vtělila již do své reakce na Sdělení.

81. Správce daně na reakci žalobkyně vydal rozhodnutí o námitce ze dne 20. 12. 2017, č.j. 2056477/2305-00561-402554 (dále jen „rozhodnutí o námitce“), ve které se zabýval lhůtami pro stanovení daně u výše nastíněných zdaňovacích období daně z příjmů právnických osob.

82. Žalobkyně v prvé řadě nenalezla právní zakotvení, které by legitimizovalo postup správce daně ve vztahu k vydanému rozhodnutí o námitce, neboť žalobkyně nepodávala námitku ve smyslu § 159 daňového řádu. Správce daně nezákonně posoudil podání (reakce na sdělení) jako námitku dle výše specifikovaného ustanovení daňového řádu. Námitka prekluze však není námitkou dle § 159 daňového řádu související s placením daní, jak se mylně domnívá správce daně. Námitka prekluze směřuje do roviny nalézací, tedy souvisí se zcela jinou fází daňového řízení. Nesprávné překvalifikování žalobkynina podání pouze dokazuje, že správce daně v daňových záležitostech žalobkyně, a netýkalo se to pouze daní

z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2010 až 2012, postupoval tendenčně s cílem doměřit daň za každou cenu.

83. V rozhodnutí o námitce správce daně uvedl, že lhůty pro stanovení daně ani za jedno zdaňovací období doposud neuplynuly, a to s odkazem na skutečnost, že žalobkyně v roce 2008 vykázala ztrátu. Žalobkyně měla však stran prekluze pravomoci správce daně daň z příjmů za předmětná zdaňovací období let 2010 až 2012 doměřit opačný názor.

84. Žalobkyně nerozporovala, že v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 vykázala ztrátu. Zároveň si byla vědoma speciální právní úpravy běhu a délky lhůty pro stanovení daně v tomto případě, již lze nalézt v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně však již zásadně nesouhlasila s tím, jak správce daně lhůtu pro stanovení daně za předmětná zdaňovací období let 2010 až 2012 ve světle příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů ve spojení s ustanoveními daňového řádu vypočetl.

85. Žalobkyně tvrdila, že dne 11. 1. 2018, kdy obdržela dodatečné platební výměry II, již lhůta pro stanovení daně za tato zdaňovací období uplynula. K tomu ji vedly tyto úvahy.

Lhůta pro stanovení daně za období let 2010 až 2012 se posuzuje dle tzv. referenčního roku 2013

86. Žalobkyně v tomto směru navázala na tvrzení žalovaného, že lhůta pro stanovení daně za roky 2010 až 2012 „sleduje“ osud lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2013, tedy posledního zdaňovacího období, ve kterém bylo možné uplatnit tvrzenou ztrátu ve smyslu ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů. Nutno v úvodu poznamenat, že v nyní posuzovaném případě žalobkyně ani v jednom z možných následujících zdaňovacích období pro uplatnění ztráty, ztrátu nebo její část v daňových tvrzeních neuplatnila. Dle žalobkyně však nelze bez dalšího tvrdit, že lhůta pro stanovení daně za roky 2010 až 2012 uplynula současně se lhůtou za rok 2013.

87. Připustí-li žalobkyně, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období let 2010 až 2012, resp. roku 2008, kdy ztráta vznikla, až roku 2012, se odvíjí od lhůty pro stanovení daně za období 2013, poté výše uvedené pravidlo zakotvené velice „pevně“ svazuje tyto lhůty. Dle jazykového výkladu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů nelze, aby nastala situace, kdy lhůta pro stanovení daně za období let 2008 až 2012 uplyne v jiný okamžik, než za tzv. referenční zdaňovací období, tj. období roku 2013. Uplyne-li lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2013, uplyne *de iure* lhůta i pro období 2008 až 2012.

88. Na jakékoliv právní skutečnosti, jež způsobují změnu délky lhůty pro stanovení daně let 2008 až 2012, není brán ve smyslu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů zřetel, neboť *de iure* nepřivodí efekt v podobě možného uplynutí lhůty až po uplynutí za období 2013. Proto tvrzení správce daně, že lhůta pro stanovení daně za roky 2010 až 2012 byla prodloužena o rok ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, vydáním výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, nemá oporu v zákoně. Poslední odrážka ke každé lhůtě pro stanovení daně (v rámci přehledu uvedené v rozhodnutí o námitce) nemá právní oporu, a tedy není možné osvědčit, že by výzva k podání dodatečného daňového přiznání prodlužovala lhůty pro stanovení daně za roky 2010 až 2012 až za „hranici“ lhůty pro stanovení daně pro rok 2013.

89. Vrátí-li se žalobkyně k výše uvedené premise, tedy že lhůta pro stanovení daně za rok 2010 až 2012 uplyne ve stejný okamžik jako lhůta pro rok 2013, konstatuje, že daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 je již prekludována, tj. lhůta pro

stanovení této daně již uplynula, a to dne 10. 9. 2017. Tedy i v tento den uplynuly lhůty pro stanovení daně za období let 2010 až 2012.

90. Lhůta pro stanovení daně vztahující se k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 dle názoru žalobkyně marně uplynula dne 10. 9. 2017. Na tom nic nezměnilo ani vydání příslušného rozhodnutí správce daně. To totiž bylo žalobkyni doručeno až dne 11. 9. 2017, tj. po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Poté ale ve smyslu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů uplynula lhůta pro roky 2010 až 2012 rovněž dne 10. 9. 2017, a tedy dodatečné platební výměry za daná zdaňovací období byly vydány po uplynutí lhůty pro stanovení daně za tyto zdaňovací období.

Lhůty pro stanovení daně za období let 2010 až 2012 jsou na běhu a na délce lhůty za období roku 2013 nezávislé

91. Žalobkyně byla toho názoru, že v případě, že daňový subjekt neuplatní v daňovém přiznání tvrzenou ztrátu v následujících pěti zdaňovacích období ve smyslu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, tak se toto ustanovení na délku a běh lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, ve kterém byla ztráta tvrzena, ale ani za následujících pět zdaňovacích období, kdy bylo potenciálně možné ztrátu uplatnit, nepoužije. Jinými slovy, zdaňovací období roku 2008, kdy byla ztráta vykázána v daňovém tvrzení, tak zdaňovací období let 2009 až 2013, mají každé svou vlastní, na roku 2013, nezávislou lhůtu pro stanovení daně, ve smyslu jejich běhu a délky. Důvod svého tvrzení žalobkyně opírala o smysl a cíl právní úpravy ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.

92. Žalobkyně se v souladu se zněním důvodové zprávy k zákonu č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách („*V zájmu vyloučení promlčení se proto navrhují odpovídající lhůty pro vyměření daně. Ze stejných důvodů se navrhuje prodloužení lhůt pro vyměření při uplatnění odpočtu daňové ztráty od základu daně.*“), domnívala, že § 38r zákona o daních z příjmů byl zákonodárcem zaveden z oprávněného úmyslu upravit „prodloužení“ lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, současně se všemi zdaňovacími obdobími, za která byla tato daňová ztráta nebo její část uplatněna.

93. Pokud již zákon o daních z příjmů v § 34 odst. 1 umožňuje odečíst v následujících pěti zdaňovacích obdobích ztrátu, musí mít správce daně legální možnost tuto ztrátu zpětně zkontrolovat. Ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů se jeví v tomto ohledu jako žádoucí. Jedná se však o výjimku (*lex specialis*) z obecné úpravy běhu a délky lhůty pro stanovení daně zakotvené v § 148 daňového řádu (zakotvující základní tříletou lhůtu), zároveň jde o do jisté míry snížení právní jistoty daňových subjektů, kteří v daňovém přiznání vykázali ztrátu oproti ostatním. Proto je dle žalobkyně nutné dané ustanovení vykládat *stricto sensu.*

94. Podstata širšího oprávnění správního orgánu kontrolovat období, která by již za aplikace standardních pravidel zakotvených v daňovém řádu prekludovala, musí dle žalobkyně při vědomí výše uvedeného (výklad *stricto sensu)* primárně odrážet smysl a účel „prodlouženého“ práva kontroly daňových povinností. Pokud daňový subjekt sice vykáže ztrátu, avšak ji v následujících obdobích neuplatní, jak se stalo u žalobkyně, správce daně nemá v takovém případě co zpětně kontrolovat. Analogicky lze pohlížet na situaci, kdy bude ztráta uplatněna v prvním následujícím zdaňovacím období celá. Pak má žalobkyně rovněž za to, že se lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, kdy byla ztráta deklarována v daňovém přiznání, neposuzuje dle pátého následujícího zdaňovacího období ve smyslu doslovného textu ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, nýbrž od

zdaňovacího období, ve kterém byla ztráta plně uplatněna. Z podstaty věci totiž nemůže být ztráta uplatněna v obdobích následujících, proto smysl „prodloužené“ možnosti správce daně prověřovat daňové povinnosti i za období následující tímto mizí.

95. Tím, že žalovaný, resp. správce daně aplikují § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů v případě nyní posuzované věci, dochází k neodůvodněnému rozdílnému hodnocení mezi subjektem, který ztrátu nevykázal vůbec (a tedy ani neměl oprávnění si ji dále uplatnit) a mezi subjektem (žalobkyně), který sice ztrátu v daňovém přiznání tvrdil, nicméně opět si ji v následujícím období stejně jako subjekt č. 1 neuplatnil. Žalobkyně vnímala postup správce daně jako do určité míry diskriminační, a to ve vztahu k žalobkyni, když důsledek jejího jednání (prokazatelné neuplatněná ztráta v dalších letech) je identický, jako důsledek jednání subjektu č. 1.

96. Názor žalovaného by znamenal pro žalobci, který daňovou ztrátu neuplatnil, rozšíření povinností na úkor jeho právní jistoty, neboť pouhým deklarováním ztráty dle žalovaného došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně, aniž by došlo k jejímu faktickému uplatnění. Žalobkyně považuje tento přístup za znevýhodňující, v rozporu se smyslem ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a zásadami daňového řízení.

97. Protože lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období let 2010 až 2012 pro výše uvedené nesdílí osud lhůty za období roku 2013, žalobkyně uvažovala o běhu a délce těchto tří prekluzivních lhůt tak, že lhůta pro stanovení DPPO 2010 měla počátek 1. 4. 2011 a konec 1. 4. 2014; lhůta pro stanovení DPPO 2011 měla počátek 2. 4. 2012 a konec 2. 4. 2015; lhůta pro stanovení DPPO 2012 měla počátek 1. 4. 2013 a konec 1. 4. 2016.

98. Za jediný právní úkon, který by byl způsobilý ve smyslu § 148 odst. 2 daňového řádu prodloužit výše uvedené lhůty, lze považovat vydané výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Všechny výzvy však byly žalobkyni doručeny až dne 24. 1. 2017, tj. po uplynutí všech tří prekluzivních lhůt. Daňový řád nespojuje právní účinky vydané výzvy k podání dodatečného daňového přiznání v případě, že ta je doručena daňovému subjektu až po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Z toho důvodu předmětné výzvy nebyly s to přivodit zákonem předvídané prodloužení lhůty o 1 rok ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Proto prekluze zdaňovacích období let 2010 až 2012 nastala tak, jak je uvedeno výše, a nikoli jak tvrdí žalovaný.

99. Žalobkyně v této kapitole popisovala dle jejího názoru nezákonně ukončenou daňovou kontrolu za rok 2013, totožně jako již v žalobě vztahující se k vyměření DPPO za zdaňovací období roku 2013.

100. Procesní „pasivitu“ tak, jak ji žalobkyně popsala výše (vztahujíc se k prováděné daňové kontrole na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013) je možné spatřovat i v tomto případě. Správce daně v polovině ledna roku 2017 vyzval žalobkyni k podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období let 2010 až 2012. V té době lze hovořit o tom, že do konce lhůty pro stanovení daně u předmětných let 2010 až 2012 zbývalo bezmála 8 měsíců (do 10. 9. 2017). Této skutečnosti si správce daně musel být vědom, neboť vedl daňovou kontrolu za období 2013, tedy znal počátek i konec lhůty pro stanovení daně u tohoto (pro roky 2010 až 2012), dle žalovaného klíčového zdaňovacího období, když žalobkyně zde vychází z premisy žalovaného, že lhůta pro stanovení daně za období let 2010 – 2012 se odvíjí od lhůty za období roku 2013. I přesto správce daně díky své nečinnosti ve věci způsobil, že lhůta pro stanovení daně pro zdaňovací období 2010 až 2012 dne 10. 9. 2017 marně uplynula. Nutno dodat, že od vydání výzev k podání

dodatečného daňového přiznání do vydání dodatečných platebních výměrů správce daně neprováděl žádné úkony, nedožadoval jiné příslušné správce daně, nevedl, byť neformální dialog s žalobkyní. Byl toliko nečinný.

101. I v této žalobě žalobkyně nesouhlasila s tím, že by porušila zákaz zneužití práva, čemuž věnuje celou III. kapitolu předmětné žaloby, jež je obsahově totožná jako v případě žaloby směřující proti doměření DPPO za zdaňovací období roku 2013 (zde rovněž pasáž označená III.).

102. Žalovaný i správce daně pochybili, když žalobkyni současně s doměrkem daně předepsali i penále.

103. Funkcí (smyslem) penále, jakožto sankce v rovině nalézací, je evidentně donucovací a preventivní, která má motivovat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení v okamžiku, zjistí-li že jeho daňová povinnost má být vyšší, než poslední známá daň (viz Baxa a kol. *Daňový řád. Komentář.* II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011). O sankční povaze penále netřeba polemizovat.

104. Penále má dle žalobkyně místo tam, kde je doměrek daně zjištěn na základě kontrolních postupů správce daně. Zpravidla na základě zahájené daňové kontroly vyjde najevo, že daňový subjekt zahrnul do daňových nákladů daně z příjmů položky, které zákon za daňově uznatelné nepovažuje (např. náklady na občerstvení). Daňové pochybení bylo „odhaleno“ až aktivitou správce daně, který bez předchozího „podezření“ začal prověřovat daňovou povinnost subjektu. Zvýšenou administrativní zátěží pro správce daně lze rovněž zdůvodnit uložení penále.

105. Zároveň, jak je v komentářové literatuře vyzdvihováno, má penále místo u takových doměrků ze strany správce daně, kde daňový subjekt sám věděl, že má být jeho daňová povinnost vyšší, než poslední známá daň, a i přesto se rozhodne nepodat dodatečné daňové přiznání (prvek donucovací).

106. V nyní posuzované věci žalobkyně nespatřovala ani jeden skutkový případ uvedený výše. Správce daně prověřoval skutečnosti týkající se doměrku za předmětná období v rámci daňové kontroly za rok 2013. Závěr tohoto daňového řízení převzal a v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu žalobkyni vyzval k podání dodatečných daňových přiznání, neb disponoval dostatkem důvodů pro doměření daně za zdaňovací období 2010 až 2012. Na rozdíl od komentářového zdůvodnění vzniku penále je v nyní posuzované věc procesně v situaci, kdy správce daně vyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání, tedy umožnil jí napravit svou poslední známou daň a zvýšit ji o daň z polhůtních závazků. Pokud by hypoteticky žalobkyně dodatečná daňová přiznání podala, penále by v souladu s § 251 odst. 4 daňového řádu nevzniklo. Žalobkyně však nesouhlasila s právním závěrem správce daně zdůvodňujícím možné doměření daně, proto s uvedením důvodů reagovala na výzvy k podání dodatečného daňového přiznání tak, že dodatečná daňová přiznání nepodá. Správce daně nato bez dalšího dodatečnými platebními výměry dodatečně stanovil daň včetně 20 % penále.

107. Žalobkyně měla za to, že na základě skutkových okolností, tedy v situaci, kdy správce daně důvodně předpokládá doměření daně (např. na základě zjištění z jiných daňových řízení daného subjektu) a v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání přímo s uvedením konkrétních pohnutek, kterého správce daně k doměrku vedou, přičemž daňový subjekt se s těmito neztotožní, vysloví svůj odůvodněný nesouhlas a dodatečné daňové přiznání nepodá, nelze k doměřené dani

rovněž rozhodnutím uložit povinnost platit penále. Žalobkyně měla za to, že takové jednání daňového subjektu nenaplňuje znaky, pro které by měl být penalizován touto sankcí, neboť ta nemá za cíl dopadat na skutkové situace tohoto typu.

108. Na podporu svého názoru žalobkyně odkázala na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, který se zabýval aplikační předností zahájení daňové kontroly a vyzvání k podání dodatečného daňového přiznání právě ve vztahu ke vzniku trestu – penále. Byť předmětem posouzení rozšířeného senátu byl postup v podobě zahájení daňové kontroly, a nikoli doměření daně, tak jak učinil v nyní posuzované věci správce daně, tj. toliko na základě informací z jiného daňového řízení, principiálně se jedná o závěr uplatnitelný i pro nyní posuzovanou věc. Nežádoucí důsledek vadného postupu, ať už se jedná o zahájení daňové kontroly nebo vydání nyní posuzovaných dodatečných platebních výměrů bez daňové kontroly, je identický – vznik penále 20 % z doměrku.

109. Rozšířený senát totiž akcentoval vadnost preference doměření daně na základě daňové kontroly právě ve vztahu ke vzniku škodlivého následku pro daňový subjekt – penále. Stát by dle rozšířeného senátu měl dbát zdrženlivosti při uplatňování razantních vrchnostenských oprávnění.

110. Zároveň lze uvést, že v nyní posuzovaném případě byla povinnost hradit penále žalobkyni uložena nikoliv z toho titulu, že by správce daně v daňové kontrole objevil problém způsobilý k doměření daně (v doměřovacím řízení byla vydána toliko výzva k podání dodatečného přiznání a následně vydán dodatečný platební výměr), nýbrž toliko z toho důvodu, že žalobkyně v okamžiku vydání výzvy nesouhlasila s právním závěrem správce daně, který, nutno dodat, v daném okamžiku nebyl potvrzen ani odvolacím orgánem, ani správním soudem. Dle žalobkyně, tímto způsobem penále nesleduje cíl a smysl jeho právního zakotvení, a tedy by neměla být žalobkyni uložena povinnost jej hradit.

111. Žaloby před spojením věci vedené pod sp. zn. 30 Af 35/2019 a 30 Af 36/2019 shodně s výše popsanými žalobami obsahovaly především žalobní námitky týkající se zákazu zneužití práva v obou předchozích žalobách upravených pod kapitolami III. Z tohoto důvodu již zde nebudou opakovány.

112. V závěru obou těchto žalob (kapitola IX.) žalobkyně doplnila toliko, že správce daně ve výzvách k podání dodatečných daňových přiznání nevyslovil důvody svého postupu, a žalobkyně tedy nebyla schopna seznat, co konkrétně jej vedlo k vydání předmětných rozhodnutí.

113. Žalobkyně uzavřela, že považuje dodatečné platební výměry i napadená rozhodnutí III a IV za nezákonná, resp. dílčím způsobem za nepřezkoumatelná, především co do provedené analýzy finančního zdraví žalobkyně.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobám

114. Žalovaný se k žalobě vedené pod sp. zn. 30 Af 49/2018 vyjádřil v podání ze dne 14. 12. 2018, v němž nejprve stručně zrekapituloval hlavní žalobní námitky. K věci samé především odkázal na napadené rozhodnutí I.

115. K námitce týkající se uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, žalovaný uvedl, že daňová kontrola na DPPO za zdaňovací období r. 2013 byla u žalobkyně zahájena dne 10. 9. 2014 (viz protokol č.j. 1575058/14/2305-05400-403445), tj. v průběhu obecné tříleté

lhůty pro stanovení této daně upravené v § 148 odst. 1 daňového řádu (daňové kontrole předcházel postup k odstranění pochybností, který byl zahájen výzvou k odstranění pochybností ze dne 7. 5. 2014, č.j. 1089325/14/2305-05300-403434, a byl ukončen přípisem ze dne 4. 9. 2014, č.j. 1575050/14/2305-05400-403445, s tím, že správce daně shledal důvody k pokračování v dokazování, a proto zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu). Lhůta pro stanovení daně tedy započala podle § 148 odst. 3 daňového řádu běžet znovu ode dne, kdy byla daňová kontrola zahájena (tj. následující den). Počítání času je upraveno v § 33 daňového řádu. Dle § 33 odst. 1 daňového řádu lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Lhůta dle § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu je stanovena podle let. Počíná tedy běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Pravidlo, že se pro určení počátku běhu lhůty stanovené daňovým zákonem, nezapočítává den, ve kterém došlo ke skutečnosti, jež je určující pro počátek lhůty, neplatí pro lhůty kratší než jeden den. Poslední den této lhůty by tak připadl na 11. 9. 2017. Nová tříletá lhůta by tedy uplynula poslední vteřinou dne 11. 9. 2017. V tento den byl také platební výměr I doručen žalobkyni do datové schránky.

116. V případě, kdy by konec lhůty pro vyměření daně připadl na 10. 9. 2017, jednalo by se o neděli. Při aplikaci § 33 odst. 4 daňového řádu, podle kterého *„připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den*“, tj. v tomto případě pondělí 11. 9. 2017. Lhůta byla dále prodloužena o 1 rok, neboť v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně [§ 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu], neboť byl žalobkyni doručen platební výměr, tj. předmětná lhůta byla prodloužena do 11. 9. 2018. O odvolání proti platebnímu výměru I rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 8. 2018, č.j. 35107/18/5200-11434-703000, doručeným téhož dne (8. 8. 2018). Předmětná daň tak byla stanovena pravomocně, a to v prekluzivní lhůtě pro stanovení daně. Vzhledem k tomu, že se žalovaný s podstatou této námitky, tj. s namítaným stanovením daně po uplynutí prekluzivní lhůty, v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí řádně vypořádal, nelze mít žalobou napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.

117. Stran argumentace, že lhůta pro stanovení daně je lhůtou hmotněprávní, na níž se neaplikují procesní pravidla § 33 odst. 4 daňového řádu, žalovaný reagoval tak, že lhůta pro stanovení daně upravená v § 148 daňového řádu je svou povahou lhůtou hmotněprávní. Obecná prekluzivní lhůta pro stanovení daně je zakotvena v § 148 odst. 1 daňového řádu. Ustanovení § 148 daňového řádu dále upravuje pravidla pro běh této lhůty, její prodloužení (§ 148 odst. 2), přerušení (§ 148 odst. 3) a stavení (§ 148 odst. 4). Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím deseti let od jejího počátku podle odstavce 1 (§148 odst. 5). Pravidla pro počítání času, zejména pak pravidlo o odsunutí konce lhůty v důsledku soboty, neděle a svátků, jsou podle daňového řádu univerzální (platná pro všechny lhůty, jak hmotněprávní tak i procesní). Tedy, nedopadají pouze na úkony, které mají být učiněny vůči správci daně, ale i na úkony, které mají být v určité lhůtě učiněny ze strany správce daně. Daňový řád v tomto ohledu tyto dvě kategorie nerozlišuje, čímž se liší od předchozí právní úpravy (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „ZSDP“), která pravidlo týkající se posunutí konce lhůty

umožňovala explicitně pouze u „lhůt pro uplatnění právních úkonů vůči správci daně“ (srov. § 14 odst. 8 ZSDP).

118. Pravidla týkající se počítání času, včetně ustanovení o konci běhu lhůty, je nutné aplikovat na veškeré lhůty upravené daňovými zákony, tj. lhůty určené osobám zúčastněným na správě daní, lhůty určené správcům daně, ale i lhůty hmotněprávní zavazující obě strany (lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu či lhůta pro placení daně podle § 160 daňového řádu). V opačném případě by pro určitou skupinu lhůt absentovala jakákoliv pravidla.

119. Z výše uvedeného vyplývá, že předmětná daň byla žalobkyni stanovena v prekluzivní lhůtě pro stanovení daně, a proto žalovaný navrhuje zdejšímu soudu tuto žalobní námitku pro nedůvodnost zamítnout.

120. Žalovaný k žalobní námitce nezákonného ukončení daňové kontroly, kdy měl žalobkyni zkrátit na jejím právu vyjádřit se k obsahu zprávy o daňové kontrole, uvedl, že daňová kontrola nezákonně ukončena nebyla, neboť procesní pochybení správce daně bylo napraveno v rámci odvolacího řízení, tj. v době, kdy ještě daň za předmětné zdaňovací období nebyla pravomocně stanovena. Dne 2. 8. 2017 správce daně nejprve neoficiální cestou prostřednictvím e-mailové korespondence pozval žalobkyni k projednání zprávy o daňové kontrole na den 8. 8. 2017. V odpovědi ze dne 3. 8. 2017 žalobkyně uvedla, že přibližně do 25. 8. 2017 bude v zahraničí. Správce daně následně oficiální cestou (doručením do datové schránky žalobkyně dne 18. 8. 2017) zaslal žalobkyni pozvánku k projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 8.8.2017, č.j. 1587115/17/2305-00562-403445, v níž bylo stanoveno datum projednání 28. 8. 2017 v 10 hodin. Na tuto pozvánku žalobkyně před stanoveným termínem nereagovala. Až dne 28. 8. 2017 ve 12.14 hod., tj. až v den stanoveného data projednání zprávy o daňové kontrole, doručila správci daně sdělení, že se k projednání nedostaví, přičemž jako omluvu uvedla návštěvu jednatele u lékaře (sdělení evidováno pod č.j. 1671106/17/2305-00562-403445, položka č. 171 spisu). V této souvislosti je třeba uvést, že již dne 23. 8. 2017 provedl správce daně místní šetření v Koutě na Šumavě v blízkosti rodinného domu č.p. 76, kde se trvale zdržuje jednatel daňového subjektu Ing. J. R., za účelem ověření, zda se jednatel nachází v České republice nebo na zahraniční dovolené. Z provedeného místního šetření bylo patrné, že jednatel Ing. R. se již 23. 8. 2017 nacházel v České republice, ačkoli v e-mailovém podání ze dne 3. 8. 2017 tvrdil, že bude na zahraniční dovolené až do 25. 8. 2017. O místním šetření byl sepsán správcem daně úřední záznam č.j. 1649062/17/2305-00562-404750. Správce daně na základě provedeného místního šetření, při kterém bylo zjištěno, že jednatel žalobkyně není na zahraniční dovolené, a poté, co mu byla doručena omluva žalobkyně z nedostavení se k projednání zprávy, zaslal zprávu o daňové kontrole č.j. 1626663/17/2305-00562-403445 do datové schránky žalobkyně (zpráva byla doručena dne 7. 9. 2017 ve 14.18 hod.).

121. V rámci odvolacího řízení pak správce daně pozval žalobkyni k projednání zprávy o daňové kontrole přípisem ze dne 7. 3. 2018, č. j. 388275/18/2305-00561-400611, kdy den projednání zprávy určil na 26. 3. 2018.

122. Na toto pozvání reagovala žalobkyně podáním ze dne 25. 3. 2018, č. j. 548292/18, v němž namítala, že správce daně nezdůvodnil, proč má být zpráva dodatečně projednána, že byl pozván k projednání zprávy s odkazem na § 88 odst. 4 daňového řádu, který zakotvuje procesní pravidla toliko v rámci probíhající daňové kontroly, věc se však nachází již ve stádiu odvolacího řízení. Z obsahu podání je dále zřejmé, že žalobkyně byla přesvědčena o nezákonném postupu správce daně při ukončení daňové kontroly, marném uplynutí

lhůty pro stanovení daně a zejména pak, že se správce daně spolu s odvolacím orgánem snaží svůj nezákonný postup dodatečně zhojit. Nebyly jí nabídnuty alespoň dva termíny k projednání zprávy, čímž správce daně porušil interní pokyn finanční správy. Závěrem žalobkyně prohlásila, že se správcem daně stanoveného jednání nezúčastní.

123. Již v tomto okamžiku bylo možné nahlížet na jednání žalobkyně jako na odmítnutí seznámení se se zprávou, resp. odmítnutí jejího projednání a správce daně byl oprávněn postupovat ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu a zprávu o daňové kontrole žalobkyni zaslat. Správce daně však veden zásadou procesní opatrnosti vyzval žalobkyni znovu k projednání zprávy přípisem ze dne 28. 3. 2018, č.j. 588461/18/2305-00561-400611, v němž jako den projednání zprávy stanovil datum 11. 4. 2018. Podáním ze dne 10. 4. 2018 (u správce daně evidováno pod č.j. 834855/18, duplicitně evidováno na OFŘ pod č.j.17422/18) žalobkyně zopakovala svůj názor na nezákonný postup správce daně a odvolacího orgánu při projednávání zprávy a v neposlední řadě sdělila, že se jednání stanoveného správcem daně nezúčastní. Pro úplnost žalovaný uvádí, že také v doplnění odvolání (č.j. 1144300/18) ze dne 14. 5. 2018, které bylo současně posouzeno i jako žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti (č.j. 1108679/18), žalobkyně zopakovala tyto námitky.

124. Z reakcí žalobkyně bylo tak mimo jakoukoliv pochybnost zřejmé, že se vyhýbala projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně tedy dne 13. 4. 2018 pod č.j. 534317/18/2305-00561-400611 vyhotovil Sdělení k projednání zpráv o daňové kontrole (tzn. daňové kontroly na DPH a na DPPO) a zprávu o daňové kontrole na dani z příjmů právnických osob v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu zaslal žalobkyni do datové schránky. Zpráva byla doručena dne 13. 4. 2018. Žalobkyně byla řádně oficiálně pozvána ke správcem daně stanoveným termínům projednání zprávy (28. 8. 2017, 26. 3. 2018, 11. 4. 2018). Skutečnosti, že žalobkyně byla se všemi termíny konání projednání zprávy o daňové kontrole řádně obeznámena, a to i s termínem uvedeným v e-mailu, svědčí její negativní vyjádření před stanoveným termínem projednání, přičemž přinejmenším u posledních dvou termínů nebyl pro odmítnutí účasti na projednání zprávy o daňové kontrole ospravedlnitelný důvod.

125. Z rozsudku Nevyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č.j. 7 Afs 68/2017-36, plyne, že samotné projednání zprávy přichází v té fázi kontroly, v níž daňový subjekt již nemá právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. Smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Navíc, bylo-li kontrolní zjištění daňovému subjektu sděleno a na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo k jeho změně, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit. V daném případě byla žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění seznámena dne 14. 12. 2016 (přípis č.j. 1999751/16/2305-00561-400611), přičemž jí byla současně rozhodnutím č.j. 1999809/16/2305-00561-400611 stanovena lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a případnému navržení jeho doplnění. Na základě jejího vyjádření (podání č.j. 66272/17 ze dne 18.1.2018), ve kterém k výsledku kontrolního zjištění na dani z příjmů právnických osob vyjádřila pouze svůj nesouhlas s vyloučením výdajů z daňově účinných nákladů na dopravu česneku a se zvýšením základu daně o závazky, které se ve zdaňovacím období 2013 staly polhůtními, nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění na dani z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období.

126. O správnosti postupu správce daně v této věci svědčí skutečnost, že žalobkyně se opakovaně odmítla dostavit v určeném termínu, aniž by v odpovědi správci daně

alternativně navrhla termín jiný, přičemž z jejího jednání je zřejmé, že se samotnému projednání zprávy vyhýbala. Námitka, že jí správce daně nenabídl dva termíny, a tím nesplnil povinnost správci daně danou interním pokynem finanční správy, je nedůvodná, neboť z reakcí žalobkyně bylo více než zřejmé, že se žádného z termínů nezúčastní.

127. Zásada součinnosti (§ 6 odst. 2 daňového řádu) platí pro obě strany daňového řízení, správce daně by jistě vyslyšel návrh žalobkyně na jiný termín, pokud by však s takovým návrhem přišla. To znamená, že správce daně důvodně očekával, že se s ním daňový subjekt spojí (telefonicky či e-mailem) a domluví si jiný (náhradní termín) projednání zprávy o daňové kontrole. Pokud je zástupcem žalobkyně daňový poradce, lze u tohoto profesionálního zástupce součinnost se správcem daně více než očekávat.

128. Žalobkyně namítala, že nelze bez dalšího vyvodit závěr, jak učinil žalovaný, že vada spočívající v nezákonném distančním zaslání zprávy o daňové kontrole dle § 88 odst. 5 daňového řádu je vadou zhojitelnou. K tomu žalovaný sdělil, že z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že je třeba rozlišovat mezi žalobou na nezákonný zásah, kdy předmětem soudního přezkumu je zahájení a vedení daňové kontroly jako takové, a mezi žalobou o přezkoumání rozhodnutí správního orgánu dle § 65 s. ř. s., jejímž předmětem je až samotný výsledek daňové kontroly, tj. přezkoumává se, zda byla žalobkyni daň z příjmů právnických osob za rok 2013 stanovena ve správné výši, tj. zda případné vady řízení, které by se mohly v průběhu řízení vyskytnout, by mohly mít takovou intenzitu, že by mohly vést k vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé.

129. Žalobkyně žalobu na nezákonný zásah ve věci daňové kontroly nepodala. Naopak, žalovaný jakožto odvolací orgán v průběhu odvolacího řízení uložil správci daně odstranit procesní pochybení, a to zasláním nového pozvání žalobkyni k projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně stanovil žalobkyni 2 další termíny k projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně se ani na jeden nedostavila, přičemž stejné důvody nedostavení se nelze považovat ani za řádnou omluvu z účasti na projednání zprávy, ani za důvodné. Žalobkyně tedy neposkytla správci daně požadovanou součinnost potřebnou k projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž chování žalobkyně nelze míti k tíži správce daně, potažmo žalovaného.

130. Pokud žalobkyně namítala, že k projednání zprávy měla být vyzvána správcem daně dříve než 12 dnů před uplynutím prekluzivní lhůty, tedy s dostatečným předstihem, ve kterém by byl schopen i případné 2 neomluvené absence žalobkyně absorbovat, žalovaný poukazuje na skutečnost, že sama žalobkyně uvedla, že se jednalo o 2 neomluvené absence. Jestliže tedy správce daně věc vyhodnotil tak, jak je již výše uvedeno a poté i v rámci odvolacího řízení byly stanoveny další 2 termíny k projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž žalobkyně se opětovně k projednání zprávy o daňové kontrole bez řádné omluvy či důvodu nedostavila, nelze míti za to, že žalobkyně byla postupem správce daně zkrácena na svých právech. K této námitce žalovaný odkazuje blíže také na bod [109] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí I, kde se s touto námitkou již vypořádal.

131. Stran ustanovení znalce Ing. Vladimíra Bagina žalovaný uvedl, že znalcem byl ustanoven pro potřeby daňového řízení na DPH, nikoliv na dani z příjmů právnických osob, což ostatně potvrzuje i sama žalobkyně. V tomto případě je potřebné uvést, že žalobkyně byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění dne 14. 12. 2016, a to přípisem správce daně č.j. 1999751/16/2305-00561-400611 (blíže viz bod [9] tohoto vyjádření), ke kterému se vyjádřila ve stanovené lhůtě, a nelze tedy přisvědčit tomu, že by byla v tomto ohledu jakkoliv krácena na právech. K výsledku kontrolního zjištění na dani z příjmů právnických

osob pak žalobkyně pouze vyjádřila nesouhlas s vyloučením výdajů z daňově účinných nákladů na dopravu česneku a se zvýšením základu daně o závazky, které se ve ZO 2013 staly polhůtními. Ke kontrole DPH především namítala neustálé porušování daňového řádu ze strany pracovníků správce daně, že jí o fungování organizačních složek zahraničních osob není nic známo a navrhla, aby správce daně ve věci samostatné či společné ekonomické činnosti zajistil znalecký posudek. S ohledem na návrh žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění na DPH, správce daně rozhodnutím o ustanovení znalce ustanovil Ing. Vladimíra Bagina, který měl vypracovat znalecký posudek do 31. 7. 2017, který by odpověděl na otázky týkající společností Česká síť, CESKA SIT LLC-organizační složka, CESKA SIT OPTICS LLC – organizační složka, KDYNSKY INTERNET LLC – organizační složka, které správce daně uvedl v předmětném rozhodnutí.

132. Z textu samotného rozhodnutí o ustanovení znalce je evidentní, že znalecký posudek správce daně uložil zpracovat za účelem prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení DPH, nikoliv daně z příjmů právnických osob. Z tohoto důvodu žalovaný jakožto odvolací orgán posoudil námitku ohledně vypracování znaleckého posudku, kterou žalobkyně uvedla v části odvolání společného pro řízení na DPPO i DPH, jako námitku související s řízením na DPH. Pro dokreslení celé situace žalovaný uvádí, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly podala podnět na ochranu před nečinností správce daně a jeho nečinnost namítá v odvolání i v období, kdy správce daně ustanovil znalce a čekal na jeho posudek, který však znalec nebyl schopen vyhotovit díky žalobkyni, která mu odmítla poskytnout potřebnou součinnost (blíže viz bod [15] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí).

133. Žalovaný k žalobní námitce týkající se tvrzeného neporušení principu zákazu zneužití práva plně odkázal na své závěry uvedené v bodech [73] až [88] žalobou napadeného rozhodnutí I, kde se s touto námitkou řádně vypořádal.

134. Zároveň však dále vyzdvihl pro věc podstatné skutečnosti. Předmětný závazek vzniknul dne 10. 11. 2005 uzavřením „Smlouvy o prodeji podniku J. R.“ (dále jen „Smlouva o prodeji podniku“) mezi prodávajícím Ing. J. R. a kupující společností žalobkyně; kupní cena byla stanovena znaleckým posudkem na 11 840 000 Kč. Ing. J. R. se stal 10. 11. 2005 jediným jednatelem a společníkem žalobkyně. Předmětem Smlouvy o prodeji podniku je část podniku uvedená v bodu 2.3. této smlouvy a v jejích přílohách (tj. znalecký posudek). Předmětnou smlouvou došlo k převodu vlastnického práva ke všem věcem a právům, jakož i k ostatním majetkovým hodnotám, uživatelským smlouvám, které sloužily, či měly sloužit k provozování předmětné části podniku, a které patřily prodávajícímu, bez ohledu na to, zda byly, či nebyly, výslovně ve Smlouvě o prodeji podniku uvedeny (viz čl. 2.1. Smlouvy o prodeji podniku). Dle čl. IV. Smlouvy o prodeji podniku bylo ujednáno, že kupní cena bude stanovena na základě znaleckého posudku ke dni 10. 11. 2005 a měla být placena v měsíčních splátkách počínaje listopadem roku 2006, a to ve výši 50 000 Kč měsíčně, k poslednímu dni daného měsíce. Ve Smlouvě o prodeji podniku byly rovněž sjednány sankce za její porušení (viz čl. IX).

135. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 3. 10. 2016, č.j. 1722482/16/2305-00561-400611, správce daně vyzval žalobkyni k předložení veškerých uzavřených dodatků ke Smlouvě o prodeji podniku, dále k předložení dohody o splatnosti, či uznání dluhu (příp. jiné dohody) a dále k doložení výše uplatněných úroků z prodlení, jejich splatnosti a data úhR.. Žalobkyně předložila Dodatek Smlouvy o prodeji podniku J. R. ze dne 31. 12. 2007 (dále jen „Dodatek“), týkající se změny čl. IV. Smlouvy o prodeji podniku, a to v tom smyslu, že

kupní cena bude uhrazena po vzájemné dohodě prodávajícího a kupujícího v plné výši nebo v postupných splátkách. Po uzavření Dodatku tedy není zřejmé, k jakému datu je předmětný závazek splatný, přičemž ze Smlouvy o prodeji podniku, ale ani z Dodatku nevyplývá žádné omezení v nakládání s nabytým majetkem v závislosti na zaplacení kupní ceny. Pohledávka z této smlouvy nebyla ani žádným způsobem zajištěna, není věřitelem vymáhána a není uplatňován ani úrok z prodlení (srovnej čl. IV bod 4.3. Smlouvy o prodeji podniku).

136. Žalovaný z těchto důvodů vyhodnotil, že uzavřením Dodatku byla původní splatnost závazku vyplývajícího ze Smlouvy o prodeji podniku odložena na neurčito, resp. nebyla sjednána žádná splatnost tohoto závazku.

137. Z informací, které měl správce daně z vlastní úřední činnosti k dispozici, dále vyplývá, že Ing. R. vykazoval příjmy podle § 6 ZDP ve zdaňovacích obdobích r. 2008, r. 2009 a r. 2010, podle § 7 ZDP ve zdaňovacích obdobích r. 2005, r. 2006, r. 2007, přičemž za zdaňovací období r. 2008 vykázal příjmy a výdaje jako spolupracující osoba a dále vykázal příjmy podle § 9 ZDP ve zdaňovacím období r. 2010. V případě příjmů podle § 7 ZDP Ing. R. vedl daňovou evidenci a v případě příjmů z pronájmu podle § 9 ZDP ve zdaňovacím období r. 2010 výdaje uplatnil procentem z příjmů, tj. 30 %. Všechny tyto informace jsou obsaženy v neveřejné části spisu žalovaného. Věřitel Ing. J. R. tedy nevedl účetnictví a své pohledávky nezdaňoval na základě akruálního principu, nýbrž vedl evidenci na bázi peněžních toků. Hodnotu dodání zboží či poskytnutí služeb a také příjmy z prodeje podniku zahrnoval Ing. J. R. mezi své daňové příjmy až v okamžiku přijetí platby, čímž měl možnost eliminovat zdanění nezinkasovaných příjmů. Zatímco žalobkyně o celé hodnotě transakcí účtovala již v okamžiku jejich přijetí a v jednotlivých zdaňovacích obdobích je uplatnila jako daňové výdaje snižující základ daně, tak její společník a jednatel by byl povinen poskytnutá plnění v celé jejich výši evidovat a následně je zahrnout mezi své daňové příjmy až po jejich úhradě. Výsledek svého hospodaření tedy žalobkyně zjišťovala jako rozdíl mezi výnosy a náklady, a nikoliv jako rozdíl mezi příjmy a výdaji založený na podkladě peněžních toků. Právě z takto stanoveného výsledku hospodaření musela žalobkyně vycházet při zjištění základu daně, jak vyplývá ze znění § 23 odst. 2 a § 23 odst. 2 písm. a) ZDP v letech 2005 až 2010, kdy podávala přiznání k dani z příjmů právnických osob, v nichž postupně snižovala daňový základ o celou sjednanou výši předmětného závazku.

138. Zneužití práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti a zdánlivě dovoleným chováním ve skutečnosti dosahuje výsledku nedovoleného. Právo musí předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. Smyslu práva proto odpovídá jen taková aplikace právního předpisu, která uvedené uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud nemůže poskytnout ochranu. Tímto prizmatem je nutné pohlížet taktéž na jednotlivá ustanovení ZDP, jež vymezují daňově relevantní příjmy a výdaje daňového subjektu (viz např. právní závěry uvedené v rozsudku NSS ze dne 10. 11. 2005, č.j. 1 Afs 107/2004-48, publikovaném pod č. 869/2006 Sb. NSS, blíže uvedené žalovaným v bodu [49] odůvodnění napadeného rozhodnutí I). Tyto úvahy o povaze zákazu zneužití práva v oblasti daňové rozvedl NSS v rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č.j. 1 Afs 35/2007-108 (blíže uvedeno žalovaným v bodu [49] odůvodnění napadeného rozhodnutí I), v němž se zdůrazňuje nutnost pečlivě rozlišovat legitimní a právem aprobovaný postup spočívající ve volbě daňově nejvýhodnější alternativy z různých v úvahu přicházejících možností, jež mají svůj samostatný smysl, od

situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případu se totiž jedná o chování zdánlivě dovolené, které má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního a za určitých okolností může nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž nemůže být ve správním soudnictví poskytnuta ochrana.

139. Ing. R., společník a jednatel žalobkyně, se přímo podílel na jmění, vedení a kontrole žalobkyně, a proto s žalobkyní nade vši pochybnost tvořil ekonomicky a personálně spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) bod 1, popř. písm. b) bod 1 ZDP (jak blíže uvedeno v bodech [50] a [51] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí s odkazem na právní závěry uvedené v rozsudku kasačního soudu ze dne 30. 11. 2016, č.j. 4 Afs 137/2016-43). Takové propojení mezi určitými osobami nemá zákonem upravené daňové následky, s výjimkou především situací, na něž dopadá právě znění § 23 odst. 7 ZDP. Plnění realizovaná mezi ekonomicky, personálně nebo jinak spojenými osobami však může signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že tyto osoby budou jednat nejrůznějším způsobem ve shodě za účelem optimalizace své daňové zátěže vytvářením umělých skutkových okolností, které by s nezávislými osobami nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální (žalovaný plně odkázal na právní závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2010, č.j. 2 Afs 180/2006-75, citované v bodu [51] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Takto účelové jednání motivované výhradně snahou spojených osob získat nelegitimní daňovou výhodu může s ohledem na zmíněnou judikaturu za určitých okolností představovat porušení zákazu zneužití práva. V této věci bylo proto nutné posoudit, zda bylo výše popsané jednání ekonomicky a personálně spojených osob ve vztahu k uvedenému neuhrazenému závazku žalobkyně, které po formální stránce odpovídá příslušným ustanovením právních předpisů, ve skutečnosti činěno s úmyslem obdržet daňovou výhodu k újmě státního rozpočtu.

140. Ze spisového materiálu správce daně je zřejmé, že správce daně ověřil (viz úřední záznam č.j. 1978167/16/2305-00561-400611), že žalobkyně z celkového závazku 11 840 000 Kč uhradila v roce 2006 dvě splátky, tj. 100 000 Kč, a v roce 2007 pouze 192 798 Kč (tj. celkem pouze necelých 6 splátek), a do 31. 12. 2013 již k žádným splátkám nedošlo. Správce daně dále ověřil, že pořizovací cenu zakoupeného podniku tvořil majetek, který žalobkyně uplatnila v předchozích zdaňovacích obdobích v daňově účinných nákladech formou daňových odpisů, příp. formou časového rozlišení nákladů. Žalovaný konstatoval, že žalobkyně evidovala v roce 2013 závazky, o které nezvýšila svůj výsledek hospodaření v tomto roce, ačkoliv od jejich splatnosti uplynulo více než 36 měsíců (při nepřihlédnutí k Dodatku). Jedná se o závazky (12 x 50 000 Kč) splatné v souladu se Smlouvou o prodeji podniku vždy k poslednímu dni jednotlivých měsíců roku 2010 (blíže viz str. 10 a 11 zprávy o daňové kontrole). Ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP se tyto závazky staly polhůtními v roce 2013, když v tomto roce uplynulo 36 měsíců od jejich původní splatnosti a žalobkyni vznikla povinnost zvýšit výsledek hospodaření v roce 2013 o jejich hodnotu, tj. o 600 000 Kč. Uzavřením Dodatku žalobkyně zcela jasně deklarovala svůj úmysl - odložit na neurčito splatnost závazku vyplývajícího z nesplacených splátek kupní ceny podniku, když z Dodatku nijak nevyplývá, kdy by měly být jednotlivé splátky dluhu uhrazeny. Předmětný Dodatek byl uzavřen s věřitelem Ing. R., který se stal v roce 2005, tedy v roce, kdy žalobkyně koupila jeho podnik, jediným jednatelem a společníkem žalobkyně [pro účely stanovení ceny obvyklé definuje ZDP takový vztah žalobce a jeho věřitele jako „osoby spojené“ ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) bod 1 a písm. b) bod 1 ZDP]; blíže viz body [51] a [78] odůvodnění napadeného rozhodnutí I. Žalovaný v této souvislosti

dále konstatoval, že v případě existence obdobného obchodního vztahu, kdy věřitelem by byla nezávislá osoba, není možné, aby dlužník dlouhodobě nehradil své závazky (z důvodu sankcí, či hrozící exekuce na majetek dlužníka), neboť u nezávislých osob, resp. osob, kterým z takové dohody neplyne daňová výhoda, není v zájmu věřitele neúměrně dlouho prodlužovat splatnost svých pohledávek a uzavírat dohody o posunutí jejich splatnosti, zejména z důvodu jeho druhotné platební neschopnosti, příp. nemožnosti rozhodovat o způsobu investování finančních prostředků ponechaných u dlužníka. Krom toho u věřitele vedoucího účetnictví může mít prodlužování doby splatnosti dopad na tvorbu zákonných opravných položek k pohledávce. Dodatek, který žalobkyně uzavřela se spojenou osobou, tedy neodpovídá ekonomicky racionálním důvodům, které sledují nezávislé subjekty (blíže viz bod [51] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Žalovaný, stejně jako správce daně, tedy z tohoto důvodu nepřihlédnul ke zmíněnému Dodatku pro daňové účely z důvodu prodloužení splatnosti závazků na dobu neurčitou, tedy na dobu vybočující z běžných obchodních zvyklostí.

141. Žalovaný k hlavnímu účelu uzavřeného Dodatku uvedl, že v něm sjednaný postup umožnil prodávajícímu Ing. J. R., jakožto fyzické osobě, která stanovila svůj základ daně podle evidence vedené na bázi peněžních toků (blíže viz body [50] a [76] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí) a která je ve vztahu k žalobkyni osobou spojenou, nezahrnout do základu daně příjmy plynoucí z předmětného prodeje (blíže viz bod [73] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí), ačkoliv žalobkyně svůj základ daně o související částky snižovala, neboť vedla účetnictví na bázi stanovené v § 3 odst. 1 zákona o účetnictví (dále jen „ZoÚ“). Odložení splatnosti pohledávek na dobu neurčitou nemělo žádný vliv na daňovou povinnost společníka a jednatele žalobkyně pana Ing. J. R., neboť ten má povinnost účtovat o předmětných plněních teprve v okamžiku jejich úhR.. V případě, kdy by správce daně přihlédnul k uzavřenému Dodatku, by rovněž na danou věc neměl žádný vliv zákon č. 261/2007 Sb., jenž s účinností od 1. 1. 2008 zakotvil povinnost zvýšit výsledek hospodaření o částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo která se promlčela.

142. Uzavřením Dodatku a odložením splatnosti pohledávek na neurčito (což by mezi nezávislými osobami vůbec nepřicházelo v úvahu) získal věřitel, tedy Ing. R., výhodu v podobě nezahrnutí podstatné části prodejní ceny podniku mezi své daňové příjmy zvyšující základ daně, čímž způsobil újmu státnímu rozpočtu. Žalobkyně tak užívala majetek (hmotný, nehmotný, drobný), jehož kupní cenu neuhradila, přesto v daňově účinných nákladech uplatnila daňové odpisy, a získala tak výhodu v podobě snížení základu daně z příjmů, a tím i nižší daně. Zmíněným Dodatkem sice žalobkyně deklarovala odložení splatnosti souvisejících závazků, jeho výsledkem však ve skutečnosti bylo získání daňové výhody. Žalovaný poukázal v této souvislosti na skutečnost, že žalobkyně nemá povinnost splácet kupní cenu podniku, tak jak bylo původně sjednáno ve Smlouvě o prodeji podniku, ledaže by se prodávající a kupující dohodli na úhradě v plné výši nebo v postupných splátkách. Na rozdíl od stavu před uzavřením Dodatku nelze po žalobkyni uhrazení kupní ceny podniku v plné výši vymáhat. Vzhledem k neurčité splatnosti závazku žalobkyně, k absenci jakéhokoli jeho zajištění nebo odpovídajícího protiplnění a nevymáhání splatných pohledávek ze strany společníka žalobkyně, nelze takto extrémní prodloužení (resp. odložení splatnosti na neurčito) splatnosti předmětné pohledávky považovat za ujednání odpovídající běžným obchodním zvyklostem. K takovému ujednání mohlo dojít pouze z toho důvodu, že předmětný obchodní vztah vzniknul mezi spojenými osobami. V důsledku neobvyklého ujednání ohledně prodloužení splatnosti závazků na neurčito,

žalobkyně dosáhla snížení hospodářských výsledků v jednotlivých zdaňovacích obdobích před dosažením splatnosti souvisejících závazků. Takto získaná daňová výhoda odporuje účelu ZDP, neboť v jejím důsledku dochází ke snížení výsledné daňové povinnosti, aniž by toto snížení odpovídalo reálným výdajům žalobkyně.

143. Byť Dodatek žalobkyně uzavřela v roce 2007, kdy novela § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP zákona č. 261/2007 Sb. nebyla účinná, když teprve od roku 2008 došlo k zavedení zákonné povinnosti zvýšit výsledek hospodaření o hodnotu závazků, které se staly polhůtními, je nutné výše uvedený Dodatek posuzovat jako zneužití práva i ve vztahu k této nové úpravě § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP, jehož aplikaci by uzavření předmětného Dodatku účelově vyloučilo. Ač tedy Dodatek byl uzavřen dříve, tedy 31. 12. 2007, zákaz zneužití práva správce daně aplikoval až ve zdaňovacím období r. 2013, kdy podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP zvýšil výsledek hospodaření žalobkyně o neuhrazené závazky, neboť související náklady byly žalobkyní řádně uplatněny jako daňově účinné náklady v příslušných zdaňovacích obdobích a o faktické existenci a výši závazku žalobkyně vůči jejímu společníku nejsou žádné pochybnosti. Žalobkyně sice předmětný Dodatek uzavřela v době, kdy zmíněná novela § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP nebyla účinná, nicméně byla již platná, což zpochybňuje její tvrzení (cílem bylo pouze odložit splatnost závazku) o skutečném cíli Dodatku. Skutečnost, že žalobkyně prodloužila splatnost závazku na neurčito bez objektivního hospodářského důvodu, potvrzuje, že hlavním cílem předmětného Dodatku je vyhnout se dodanění polhůtních závazků od roku 2008.

144. Účelem § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP podle důvodové zprávy k z. č. 261/2007 Sb., kterou je možné vyhledat v digitálním depozitáři Poslanecké sněmovny na www.psp.cz, 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.“*

145. Žalobkyně v daném případě získala daňovou výhodu také v tom, že odložením splatnosti předmětného závazku vůči Ing. Radovi se od roku 2008 vyhnula zvýšení základu daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP. Odložení splatnosti závazku podle Dodatku na neurčito odporuje účelu uvedeného ustanovení, neboť by jím bylo žalobkyni umožněno ponechat si nezdaněný prospěch vzniklý z neuhrazeného plnění. Skutečnost, že hlavním účelem Dodatku bylo vyloučení aplikace § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP navíc podporuje i skutečnost, že Dodatek byl uzavřen 31. 12. 2007, tj. v poslední den zdaňovacího období r. 2007, ve kterém nebyla účinná novela předmětného ustanovení ZDP z. č. 261/2007 Sb. (ale byla platná), v němž byly polhůtní závazky poprvé zdaňovány, přičemž splatnost předmětného závazku byla odložena na neurčito. Z důvodové zprávy k z. č. 261/2007 Sb., lze pak dovodit, že pokud by z uvedených důvodů neuhrazením závazku žalobkyni žádné dopady ve vztahu k veřejným rozpočtům nevznikly, nebylo by žádného důvodu nepřihlížet k Dodatku pro daňové účely a v dané věci aplikovat ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 ZDP. Uzavřením tohoto Dodatku sice žalobkyně deklarovala odložení splatnosti souvisejícího závazku, jeho výsledkem však ve skutečnosti bylo získání daňové výhody.

146. Z právní úpravy uvedené v bodech [46] a [47] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že „dodanění“ polhůtních závazků dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP představuje mimoúčetní úpravu výsledku hospodaření prováděnou v rámci daňového

přiznání pro potřeby daně z příjmů, která se aplikuje v těch případech, kdy daňový subjekt příslušné částky nezaúčtoval do výnosů. Podmínky pro dodanění je tak nutné posuzovat z hlediska zásady materiální pravdy podle podmínek upravených zákonem, a to za použití standardních pravidel výkladu smyslu a účelu zákona bez ohledu na to, zda, popř. jak bylo o předmětných závazcích účtováno. V této souvislosti je nutné vycházet z toho, že předmětná úprava § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. ZDP provedená z. č. 261/2007 Sb., měla být obligatorně aplikována s účinností od zdaňovacího období započatého v roce 2008 s tím, že výše uvedená novela ZDP neobsahovala k uvedené změně přechodná ustanovení, která by upravila nebo omezila aplikovatelnost této nové úpravy. Tento fakt ovšem nelze vykládat extenzivně ve smyslu, že tato úprava umožňuje dodanit předmětné závazky bezbřehým způsobem v kterémkoliv zdaňovacím období. Pokud jde o první rok aplikace předmětné úpravy (tj. rok 2008), potom v tomto roce vznikla zákonná povinnost (nikoliv možnost) zvýšit výsledek hospodaření nejenom o závazky, u nichž promlčení nebo stanovená šestatřicetiměsíční lhůta od splatnosti uplynula v roce 2008, ale i o hodnotu starších závazků, u nichž tato lhůta uplynula v letech předchozích. Tento výklad je plně v souladu s právními závěry obsaženými v rozsudku NSS ze dne 22. 3. 2012, č.j. 8 Afs 67/2011-75, citovanými v bodu [48] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Pokud jde o další roky aplikace této úpravy (počínaje zdaňovacím obdobím 2009), je v nich možné z titulu neuhrazených polhůtních závazků zvyšovat výsledek hospodaření pouze o ty závazky, u nichž zákonem stanovené podmínky pro „dodanění“ byly prokazatelně naplněny („dozrály“) v aktuálním kontrolovaném zdaňovacím období. Při aplikaci § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. ZDP je tedy vždy nutné respektovat to, že zvyšovat výsledek hospodaření je nutné pouze v tom zdaňovacím období, v němž zákon tuto povinnost jednoznačně ukládá, tj. nikoliv v libovolném období, což v daném případu správce daně respektoval. Pro tyto účely je pak nutné přihlédnout k aktuálnímu právnímu stavu platnému ke konci příslušného zdaňovacího období, tj. zejména k aktuálním dohodnutým podmínkám splatnosti potvrzeným smluvními stranami v rámci příslušných ujednání či potvrzených v rámci protokolárního projednání. V posuzovaném případu správce daně postupoval v souladu s výše uvedeným rozsudkem NSS a základ daně zdaňovacího období r. 2013 zvýšil pouze o ty závazky, od jejichž splatnosti uplynulo v daném zdaňovacím období 36 měsíců.

147. Pro zneužití práva je typické, že formálně dochází k naplnění zákonných podmínek pro získání daňové výhody. Uzavřením předmětného Dodatku žalobkyně splnila všechny formální náležitosti požadované obecně závaznými právními předpisy, ale ve výsledku dosáhla daňového zvýhodnění, které zákonodárce neměl v úmyslu. Je zřejmé, že text právního předpisu nemůže nikdy reflektovat v plné šíři a hloubce všechny případy, které mohou v praxi nastat. Dodatek, jímž byla posunuta splatnost závazku žalobkyně na neurčitou dobu, je nutno vyhodnotit jako právní úkon učiněný mezi ekonomicky a personálně spojenými osobami, jehož jediný účel spočíval v ponechání uvedeného nelegitimního daňového zvýhodnění na úkor státního rozpočtu. Takovou nežádoucí situaci by nebylo možné odůvodnit ani snahou společníka a jednatele ponechat finanční prostředky z neuhrazených závazků k jejich zhodnocení žalobkyni, či snahou podpořit její hospodářský růst a zvýšit tržní podíl, neboť majetkový prospěch žalobkyně nemůže být založen na neodůvodněné újmě třetího subjektu, kterým by byl v daném případě stát. Společník a jednatel může finančně podpořit žalobkyni prostřednictvím daňově neutrálního poskytnutí finančních prostředků formou půjčky či úvěru. O proklamované motivaci odložení splatnosti závazku, nesvědčila příznivá hospodářská situace žalobkyně, když v roce 2010 disponovala finančními prostředky, ale také evidovala pohledávky v řádech milionů korun. Splatnost předmětného závazku totiž byla odložena na neurčito,

což by mezi nezávislými osobami vůbec nepřicházelo v úvahu. Navíc také společník a jednatel žalobkyně neodůvodněným posunutím splatnosti své pohledávky způsobil újmu státnímu rozpočtu tím, že si nadále ponechal daňovou výhodu spočívající v možnosti nezahrnutí celé hodnoty příjmů z prodeje podniku mezi své daňové příjmy zvyšující základ daně. Žalovaný konstatuje, že nezpochybňuje možnost formálně právního posunutí splatnosti předmětného závazku, ale s ohledem na to, že uzavřením Dodatku došlo v předmětném případě k extrémnímu odložení splatnosti závazku na neurčito, přičemž z tohoto důvodu došlo ke zneužití daňového práva, žalovaný, stejně jako správce daně, k tomuto Dodatku pro daňové účely nepřihlédl. Z tohoto důvodu se závazky vzniklé z titulu prodeje (nákupu) podniku staly ve zdaňovacím období r. 2013 polhůtními a žalobkyně byla proto povinna v souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP o jejich hodnotu, tedy o částku 600 000 Kč zvýšit výsledek hospodaření zdaňovacího období r. 2013.

148. Stran žalobní námitky týkající se finanční stability, žalovaný plně odkázal na své shora uvedené vyjádření, jakož i na vypořádání této námitky v bodech [99] a [100] odůvodnění napadeného rozhodnutí I.

149. Ačkoliv neexistuje na straně věřitele žádný časový test, kdy by měl prodávající povinnost zdanit svou pohledávku, je třeba připomenout, že věřitel (Ing. R.) příjmy z prodeje podniku zahrne mezi své daňové příjmy až v okamžiku přijetí platby, čímž má možnost eliminovat zdanění nezinkasovaných příjmů, zatímco žalobkyně reprodukovala v daňově účinných nákladech hodnotu takto pořízeného majetku, který nezaplatila. Státní rozpočet byl tedy zatížen nižší daňovou povinností žalobkyně, zatímco na druhé straně do příjmů státního rozpočtu neplynula vyšší daň z příjmů fyzických osob (viz citovaný rozsudek sp. zn. 4 Afs 137/2016-43). O takové situaci pak není možné tvrdit, že je v souladu s hlavním cílem správy daní ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu, či že je neutrální z hlediska fiskálního. V daném případu není podstatné, s jakým časovým odstupem žalobkyně uzavřela Smlouvu o prodeji podniku a její Dodatek, či že Dodatek byl uzavřen před účinností z. č. 261/2007 Sb., když k aplikaci zneužití práva a § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP správce daně přistoupil teprve ve zdaňovacím období r. 2013. V daném případu stíhala žalobkyni povinnost prvně dodanit polhůtní závazky teprve za zdaňovací období r. 2010, takže měla dostatek prostoru se seznámit se změnami zavedenými zákonem č. 261/2007 Sb. Žalobkyni nelze přisvědčit, že uzavřením Dodatku došlo toliko k uvedení vzájemných práv a povinností do souladu s tím, jak tato práva a povinnosti byly upraveny a nastaveny při podpisu smlouvy v roce 2005. Jednak touto námitkou žalobkyně de facto přiznává souvislost uzavření Dodatku s novelou předmětného ustanovení ZDP a vyloučení aplikace § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP, a jednak Dodatek významně mění sjednanou splatnost závazku ve srovnání se Smlouvou o prodeji podniku. Jestliže žalobkyně uvedla, že by jí úhR. závazku vystavila riziku ekonomické krize s možným ekonomickým koncem, jestliže by zaplatila celou roční dlužnou částku (viz argumentace na str. 13 žaloby), je třeba konstatovat, že žalobkyně měla možnost uhradit závazek také prostřednictvím bankovního či jiného úvěru a bylo by také důvodné u této obchodní transakce s ohledem na její výši 11 840 000 Kč předpokládat, že již při uzavření Smlouvy o prodeji podniku v roce 2005 musela mít žalobkyně promyšleno, jakým způsobem bude závazek hradit, tj. z jakých peněžních prostředků. Žalobkyně svá tvrzení o nemožnosti dostát svým závazkům nedokládá konkrétními důkazními prostředky, ale pouze výčtem, kolik procent zůstatků finančních prostředků činí platba předmětného závazku v letech 2008 až 2010, a že v letech 2011 až 2013 je zůstatek finančních prostředků nižší, než závazky splatné v těchto letech. Žalovaný v této souvislosti poukázal, že žalobkyně na

krátkodobých pohledávkách v době uzavření dodatku evidovala několik milionů korun (také v letech 2011 až 2013, kdy sice v účetnictví k 31. 12. neevidovala dostatečné množství finančních prostředků, evidovala však pohledávky v řádech několika milionů). Tyto informace byly známy správci daně z jeho úřední činnosti, neboť jsou obsaženy v účetních závěrkách žalobce v letech 2010 až 2013, které byly přiloženy žalobkyní k podaným přiznáním k dani z příjmů právnických osob za tato zdaňovací období. Není tedy pravdivé tvrzení žalobkyně, že tyto žalovaným uvedené informace nemají oporu ve spisovém materiálu.

150. K žalobkyní navrhovanému zpracování finanční analýzy, která by objektivně zhodnotila její finanční zdraví, žalovaný uvedl, že tato analýza není vzhledem ke shora řečenému potřebná pro objasnění podstaty předmětné věci.

151. Na základě výše uvedeného žalovaný navrhl, aby soud žalobu pod sp. zn. 30 Af 49/2018 zamítl.

152. Žalovaný se v obdobném duchu vyjádřil i ke zbylým třem žalobám (původně vedeným pod sp. zn. 57 Af 25/2019, 30 Af 35/2019 a 30 Af 36/2019), v nichž se žalobní námitky žalobkyně často opakovaly. I sám žalovaný tudíž odkazoval na své vyjádření podané již k žalobě vedené pod sp. zn. 30 Af 49/2018.

153. K žalobním námitkám, které nebyly již součástí žaloby vedené pod sp. zn. 30 Af 49/2018, žalovaný doplnil následující.

154. K námitce týkající se nezákonně uložené povinnosti hradit penále žalovaný uvedl, že správce daně správně rozhodl v dodatečných platebních výměrech i o povinnosti uhradit penále z doměřené daně v souladu s § 251 daňového řádu.

155. Žalovaný k žalobní námitce týkajícího se postupu správce daně před vydáním dodatečných platebních výměrů II uvedl, že ve sděleních uvedl, že jimi žalobkyni „*sděluje způsob stanovení a výši daně*“ a v jejich závěru také žalobkyni sdělil, že se může ke sdělení vyjádřit, a to ve lhůtě 15 dnů stanovené v konkrétním rozhodnutí, což ostatně žalobkyně učinila. Správce daně tedy postupoval zcela v souladu se zásadou součinnosti a spravedlivého procesu, když před doměřením daně žalobkyni sdělil výši doměřené daně a jakým způsobem k této doměřené dani dospěl, přičemž jí poskytl (a na základě žalobkyniny žádosti také prodloužil) lhůtu, ve které se mohla ke skutečnostem uvedeným ve sdělení vyjádřit. K žalobkyní namítané nečinnosti trvající více než 9 měsíců (str. 3 žaloby) žalovaný poukázal na skutečnost, že se žalobkyně proti výzvám k podání dodatečných daňových přiznání odvolala, tedy v předmětném období probíhala nejen odvolací řízení ukončená rozhodnutím o odvolání č.j. 222624/17/2305-50552-402371, proti kterému žalobkyně podal odvolání, o kterém bylo rozhodnuto odvolacím orgánem dne 2. 6. 2017 pod č.j. 24748/17/5200-11434-703000 (rozhodnutí nabylo právní moci dne 12. 6. 2017). Dále v tomto období probíhala řízení ve věci podání DDAP za ZO 2010, 2011 a 2012, ale také daňová kontrola na dani z přidané hodnoty (kdy správce daně dne 2. 5. 2017 ustanovil znalce za účelem vypracování znaleckého posudku s termínem splnění do 31. 7. 2017) a na dani z příjmů právnických osob za ZO r. 2013. Nelze tedy hovořit o tom, že správce daně byl nečinný 9 měsíců.

156. Nadto je třeba uvést, že v září 2017 byla ukončena související daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2013, při jejímž průběhu správce daně zjistil skutečnosti nasvědčující tomu, že základ daně a daň z příjmů právnických osob za r. 2010, 2011 a 2012, které byly vykázány žalobkyní v podaných daňových přiznáních, byly

vykázány v nesprávně nižší výši. Žalobkyně již v průběhu daňové kontroly u daně z příjmů právnických osob za r. 2013 podala dne 23. 8. 2016 podnět na ochranu před nečinností správce daně, přičemž je však zapotřebí uvést, že znalecký posudek, jehož vypracování po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění na dani z přidané hodnoty navrhla žalobkyně, nebyl znalcem vypracován z důvodu odmítnutí potřebné součinnosti s žalobkyní. Zmíněný prostředek ochrany (podnět na ochranu před nečinností) byl tedy žalobkyni znám a mohla jej tedy i v těchto řízeních, pokud měla za to, že správce je nečinný, podat. Je také třeba uvést, že ve zmíněném období (tj. od 19. 1. 2017 do 19. 10. 2017), měla žalobkyně dostatečný časový prostor, který mohla využít k dobrovolnému splnění povinnosti uložené předmětnými výzvami k podání dodatečných daňových přiznání za předmětná zdaňovací období.

157. K žalobní námitce týkající se způsobu stanovení daně dokazováním považoval žalovaný za stěžejní poukázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, v němž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v bodě [61] explicitně uvedl: „*Teprve v případě, že správcem daně učiněná výzva k podání dodatečného daňového tvrzení bude oslyšena (poznámka stěžovatele: pojem „oslyšet“ je synonymem slovesa „nevyslyšet“), je na místě, aby správce daně uvážil, zda bude postupovat podle § 145 odst. 2 věty druhé daňového řádu a stanoví daň kvalifikovaným odhadem podle pomůcek, anebo zahájí daňovou kontrolu a podle jejích výsledků stanoví daň (dokazováním, anebo opět dle pomůcek). Úvahy o dalším postupu by přitom neměly být založeny na svévoli a měly by vycházet z toho, jaké informace má správce daně o daňovém subjektu k dispozici. Pokud jsou skutečnosti či důkazy získané správcem daně mimo daňovou kontrolu takového druhu, že naznačují izolované pochybení v tvrzení daně daňovým subjektem, které se omezuje jen na tyto skutečnosti, resp. důkazy, je na místě stanovení daně podle pomůcek; jimi mohou být samozřejmě i dotyčné skutečnosti či důkazy. Pokud však informace dostupné správci daně naznačují nedostatky obecného rázu ve stanovení daňové povinnosti daňového subjektu, je vhodné provést u něho daňovou kontrolu. V tomto ohledu správci daně přísluší široké uvážení, limitované nicméně základní zásadou správy daní již vícekrát zde zmíněnou, a sice stanovit daň správně*.“.

158. Usnesení rozšířeného senátu je významným nástrojem sjednocování judikatury, a proto je toto usnesení třeba bez výjimky respektovat. Žalovaný postupoval plně v souladu s výše uvedeným usnesením, neboť závěr žalovaného, že nevyslyšení výzvy k podání dodatečných přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu bez dalšího neimplikuje povinnost zahájení daňové kontroly, plně koresponduje s předmětným usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Za daného stavu tedy bylo na místě v souladu se zásadou přiměřenosti, vyjádřenou v § 5 odst. 3 daňového řádu, šetřit práva žalobkyně a použít jen takové prostředky, které účastníka řízení nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Vzhledem k tomu, že již v okamžiku vydání výzev k podání dodatečných přiznání správce daně disponoval zjištěními o nutnosti doměřit žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2010, r. 2011 a r. 2012 (tato skutečnost je uvedena i v odůvodnění těchto výzev, jednalo se o zjištění z daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2013), bylo by v rozporu se zásadou přiměřenosti zahajovat ještě daňovou kontrolu.

159. Za předpokladu, že daň lze doměřit z moci úřední (v případě absence dodatečného přiznání k dani) pouze a jedině na základě výsledku daňové kontroly, postrádalo by znění § 145 odst. 2 věta druhá daňového řádu („*Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*“) zcela smysl. Stanovení daně na základě

dokazování je tedy stejně jako stanovení daně prostřednictvím pomůcek obecným způsobem stanovení daně, přičemž stanovení daně dokazováním má vždy před stanovením daně na základě pomůcek přednost. Hierarchie způsobu stanovení daně je ostatně explicitně dána § 98 odst. 1 daňového řádu, podle něhož pro eventualitu stanovení daně na základě pomůcek musí být splněna podmínka, že daň nelze stanovit na základě dokazování. Tato striktní aplikační přednost se uplatní rovněž v případě stanovení daně za situace nepodání dodatečného daňového přiznání na základě výzvy správce daně. Ustanovení § 145 odst. 2 věta druhá daňového řádu totiž dává správci daně možnost stanovit daň dle pomůcek, tato možnost však v žádném případě nemůže vyloučit primární způsob stanovení daně, a to na základě dokazování. Z ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu tedy vyplývá možnost stanovení daně podle pomůcek i prostřednictvím dokazování, a to bez daňové kontroly. Ve vztahu k možnosti stanovení daně z moci úřední bez zahájení daňové kontroly je tedy zcela irelevantní, jestli byla účastníku řízení daň stanovena dokazováním nebo podle pomůcek.

160. Žalovaný měl tedy za to, že dokazování má dle ustálené judikatury NSS vždy přednost před stanovením daně pomůckami. Až v případě, kdy nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomocí důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý, náhradní způsob stanovení daně (viz rozsudek NSS ze dne 9. 10. 2014, sp. zn. 9 Afs 48/2013, či rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2007, sp. zn. 2 Afs 29/2006).

161. Pokud daňový subjekt na výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu nereaguje, správce daně stanoví daň i bez součinnosti s daňovým subjektem, a to primárně dokazováním. Doměřovací řízení, resp. řízení o opravném prostředku proti vydaným dodatečným platebním výměrům, je typem daňového řízení nalézacího, přičemž cílem nalézacího řízení je správné zjištění a stanovení daně. Doměřovací řízení byla u žalobkyně zahájena oznámením předmětných výzev k podání dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný měl tak za to, že předmětná doměřovací řízení byla zcela nepochybně zahájena dne 24. 1. 2017, tj. dnem doručení výzev k podání dodatečných přiznání a zahájení daňové kontroly po oznámení výzev k podání dodatečných daňových přiznání by tedy v tomto případě nevedlo k zahájení dalšího samostatného řízení, neboť daňová kontrola by byla provedena v rámci již zahájeného doměřovacího řízení. V tomto případě prvostupňový správce daně vycházel z řady důkazních prostředků, které měl k dispozici již z daňové kontroly prováděné u žalobkyně na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2013, s nimiž byla žalobkyně obeznámena.

162. Žalovaný měl tak tak za to, že prvostupňový správce daně postupoval zcela v souladu se zákonem a § 145 odst. 2 daňového řádu. Dokazování bylo prováděno v rámci doměřovacího řízení, přičemž nerozhodná je skutečnost, že nebyla zahájena daňová kontrola. V rámci tohoto řízení nebyla žalobkyně jakkoli krácena na svých právech, neboť byla před doměřením daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období řádně seznámena se způsobem jejího stanovení a výší. Žalobkyni byla také správcem daně stanovena patnáctidenní lhůta pro možné vyjádření se k závěrům správce daně obsaženým v těchto sděleních (rozhodnutí o stanovení lhůty č.j. 1825112/17/2305-00561-405064, č.j. 1825518/17/2305-00561-405064, č.j. 1825565/17/2305-00561--405064), která byla na žádost žalobce také prodloužena do 30. 11. 2017. Žalobkyně tedy byla řádně srozuměna s podklady potřebnými pro vydání rozhodnutí a k těmto se mohla vyjádřit, nebyla tedy postupem správce daně jakkoliv zkrácena na svých procesních právech. I tuto žalobu navrhl žalovaný zamítnout.

163. K žalobám vedeným pod sp. zn. 30 Af 35/2019 a 30 Af 36/2019 se žalovaný rovněž vyjádřil obdobným způsobem a odkázal především na napadená rozhodnutí v těchto věcech i na svá předchozí vyjádření k výše uvedeným žalobám.

[IV]Posouzení věci soudem

164. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).

165. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, *soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu*.

166. Podle § 75 odst. 2 věty prvé soudního řádu správního, *soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů*.

167. Soud rozhodl o věci v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tím oba účastníci sporu souhlasili.

168. Žaloby nejsou důvodné.

169. Stran prekluzivní lhůty pro zdaňovací období roku 2013 (ve věci souzené původně samostatně pod sp. zn. 30 Af 49/2018) soud připomíná, že správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu dne 10. 9. 2014 (nesporná skutečnost), napadené rozhodnutí pak bylo žalobkyni doručeno dne 11. 9. 2017 (rovněž nesporná skutečnost). Šlo tedy o to, zda prekluzivní lhůta skončila dne 10. 9. 2017 (= tvrzení žalobkyně), nebo 11. 9. 2017 (= tvrzení žalovaného). Soud pro úplnost připomíná, že dne 10. 9. 2017 byla neděle.

170. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí: *Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*

171. Podle § 33 odst. 1 daňového řádu platí (zvýrazněno podtržením): *<u>Lhůta stanovená podle</u> týdnů, měsíců nebo <u>let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty</u>. Není-li takový den v měsíci, připadne poslední den lhůty na jeho poslední den.*

172. Podle § 33 odst. 4 daňového řádu platí: *Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den; to neplatí, jde-li o lhůtu určenou v kratších časových jednotkách, než jsou dny.*

173. Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 29. 5. 2015, č.j. 9 Af 50/2012-106 (schváleno v podobě judikátu) konstatoval mj. toto (zvýraznění podtržením provedl Krajský soud v Plzni): *„<u>Žalovaný rovněž nepochybil, když při počítání prekluzivní lhůty pro stanovení daně zohlednil § 33 odst. 4 daňového řádu, jenž stanoví, že připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den.</u> Žalobcovo tvrzení, že toto ustanovení se vztahuje pouze na procesní úkony daňových subjektů a nikoli na akty správce daně, zjevně vychází z předchozí právní úpravy obsažené v § 14 odst. 8 ZSDP, podle kterého připadne-li poslední den lhůty pro uplatnění právních úkonů vůči správci daně na sobotu, neděli nebo státem uznaný svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. <u>Nová právní úprava počítání času obsažená v § 33 daňového řádu však žádné takové „omezení“ týkající se charakteru právních úkonů nemá a nepochybně dopadá na veškeré lhůty upravené daňovým řádem, tedy i na prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148</u>*

daňového řádu. Pokud tedy v souzené věci tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně započala běžet 31. 12. 2008, její konec připadl na 31. 12. 2011, což byla sobota. V souladu s § 33 odst. 4 daňového řádu (aplikovaného na základě přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu) byl posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den, což bylo pondělí 2. 1. 2012. V tento den byl žalobci správcem daně doručen předmětný platební výměr na daň z převodu nemovitostí, což mělo podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok, tedy do 2. 1. 2013. Napadené rozhodnutí ze dne 26. 10. 2012 tak bylo vydáno v rámci této lhůty, a nikoliv až po jejím uplynutí.".

174. Aplikací závěrů vyjevených městským soudem na posuzovanou věc sp. zn. 30 Af 49/2018 pak nebylo možné dojít k jinému závěru, než že prekluzivní lhůta skončila v dané věci dne 11. 9. 2017 (dne 10. 9. 2017 byla neděle). Část žalobní námitky proto nebyla důvodná.

175. Stran prekluze namítané ohledně zdaňovacích období roku 2010, 2011 a 2012 (věc sp. zn. 57Af 25/2018) soud inspirován závěry vyjevenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č.j. 8 Afs 58/2019-48, uvážil následovně.

176. Podle § 34 odst. 1 věty prvé zákona o daních z příjmů platí, že *od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období, nebo jeho část, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje*.

177. Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů platí: *Lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Obdobně se postupuje při uplatnění ztráty po převodu obchodního závodu, fúzi obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace.*

178. Uvedená ustanovení zákona o daních z příjmů znamenají, že žalobkyně mohla, nikoliv musela, daňovou ztrátu vykázanou ve zdaňovacím období roku 2008 uplatnit v pěti následujících zdaňovacích obdobích. Posledním zdaňovacím obdobím, kdy mohla žalobkyně daňovou ztrátu vzniklou v roce 2008 uplatnit, je ve smyslu § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů rok 2013.

179. Prizmatem § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů byl pro určení lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, za něž byla žalobkyni vyměřena daňová ztráta (zdaňovací období roku 2008), tak i pro všechna zdaňovací období, za které mohla daňovou ztrátu či její část uplatnit (pět výše uvedených zdaňovacích období, tedy i roky 2010, 2011 a 2012), určující okamžik, kdy skončí lhůta pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém mohla daňovou ztrátu uplatnit. Rozhodující tak bylo uplynutí lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2013. Nicméně, v žádném případě nebylo možné překročit objektivní desetiletou lhůtu.

180. Stran této desetileté lhůty bylo třeba obrátit pozornost jak na daňový řád, tak na ZSDP, a to proto, že daňový řád nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011 a v souzené věci šlo i o posouzení zdaňovacího období roku 2010.

181. Podle § 47 odst. 1 ZSDP platilo: *Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce*

zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.

182. Podle § 47 odst. 2 ZSDP platilo: *Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.*

183. Podle § 264 odst. 4 věty prvé daňového řádu platí: *Běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován.*

184. Ona maximální desetiletá lhůta začala v případě roku 2010 běžet podle ZSDP. Neskončila však do dne nabytí účinnosti daňového řádu, proto ji bylo následně nutné posuzovat podle příslušných ustanovení daňového řádu, tedy podle jeho § 148 (viz výše). To základní, tedy desetileté maximum délky této lhůty, však bylo stejné jak v ZSDP, tak v daňovém řádu. Co zůstalo posuzováno pouze podle ZSDP, byl počátek běhu této lhůty. Řečeno konkrétně, desetiletý interval začal v případě roku 2010 běžet dne 31. 12. 2010 a skončil dne 31. 12. 2020. V případě zdaňovacích období let 2011 a 2012 tedy skončila objektivní lhůta ještě později.

185. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 tedy začala běžet dne 31. 12. 2010, ale skončila by současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2013, tedy 1. 4. 2017 (= při její standardním běhu). Jde tedy o lhůtu více než šestiletou (šest a čtvrt roku).

186. Prekluzivní lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období, ve kterých mohla být ztráta uplatněna, se ve smyslu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů zkracují. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 začala v případě žalobkyně běžet dne 1. 4. 2012, ale skončila by taktéž dne 1. 4. 2017 (je tedy pětiletá), současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2013. Lhůta pro rok 2012 pak byla čtyřletá (počátek dne 1. 4. 2013, konec dne 1. 4. 2017), přičemž v posledním zdaňovacím období roku 2013 se prekluzivní lhůta opět řídila § 148 odst. 1 daňového řádu, a byla tedy tříletá. Ke změně běhu této lhůty by pak mohlo dojít v situacích podle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu.

187. I pokud k takovým situacím dojde, platí pro vyměření daně maximální celková desetiletá lhůta stanovená v § 148 odst. 5 daňového řádu. Po uplynutí deseti let od počátku běhu lhůty již nelze její běh prodlužovat, přerušovat ani stavět, její běh je u konce a není mechanismu, jak jej obnovit, s výjimkou specifických situací upravených následně v odst. 6 a odst. 7. O ty však v souzené věci nešlo, a proto se k nim soud nebude vyjadřovat.

188. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu *běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byla zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení*. Pokud tedy byly ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2010, 2011 a 2012 žalobkyni doručeny výzvy k podání dodatečného daňového přiznání dne 24. 1. 2017, tj. i před uplynutím lhůty pro vyměření za zdaňovací období roku 2013 (do dne 1. 4. 2017), prekluzivní lhůta vyplývající z aplikace § 148 odst. 1 daňového řádu a § 38r zákona

o daních z příjmů (tj. prodloužená lhůta) se dle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušila a pokračovala v běhu znovu od učinění tohoto úkonu.

189. Zároveň je však třeba znovu připomenout, že důsledky takového přerušení běhu lhůty jsou limitovány zmíněnou objektivní desetiletou lhůtou podle § 148 odst. 5 daňového řádu, tedy v nyní posuzovaném případě dnem 31. 12. 2020 pro rok 2010 a pro roky 2011 a 2012 ještě později. To se týká i důsledků stavění lhůty podle § 148 odst. 4 daňového řádu, k němuž dochází v situacích předpokládaných v jeho písmenech a) až d).

190. Podstatné je, že úkony podle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu vyvolávají účinky pouze ve vztahu k tomu období, k němuž se vztahují, nikoliv ve vztahu ke všem obdobím provázaným vykázáním daňové ztráty. Pro souzenou věc to znamená, že konec lhůty pro vyměření daně pro roky 2010, 2011 a 2012 byl sice určen koncem lhůty pro vyměření daně pro rok 2013, avšak úkony, které byly učiněny ve vztahu k roku 2013 a znamenaly případně její přerušení, příp. stavění lhůty (a tedy její prodloužení) nevedly k takovému prodloužení i pro roky 2010, 2011 a 2012. Takové prodloužení mohly v případě těchto zdaňovacích období způsobit pouze úkony učiněné ve vztahu k těmto obdobím, tedy pouze ony výzvy k podání DDP doručené dne 24. 1. 2017.

191. Smyslem úkonů podle § 148 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu i situací podle odst. 4 je totiž umožnit dokončit řízení ve vztahu k tomu zdaňovacímu období, jehož se týkají, nikoli ve vztahu ke všem obdobím, s nimiž je toto období provázáno na základě možnosti uplatnit daňovou ztrátu; opačný výklad by fakticky vedl k řetězení odmítnutému v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č.j. 8 Afs 58/2019-48.

192. Lze tedy shrnout, že v případě let (zdaňovacích období) 2010, 2011 a 2012 se lhůty o délce šest a čtvrt roku, pět let a čtyři roky přerušily dnem 24. 1. 2017 a pokračovaly v běhu znovu od učinění tohoto úkonu. Jejich konec by tedy nastal teoreticky v roce 2023 (pro rok 2010), 2022 (pro rok 2011) a 2021 (pro rok 2012). Avšak, ku slovu se v takovém případě dostávají desetiletá maxima, z nichž to první (pro rok 2010) nastalo v poslední den roku 2020. Protože však k pravomocnému vyměření daně za roky 2010, 2011 a 2012 došlo v roce 2018, tedy před uplynutím desetiletého maxima, příp. lhůt pro vyměření daně, nemohlo v případě let 2010, 2011 a 2012 dojít k namítané prekluzi [a to i bez ohledu na to, jak bylo správcem daně reagováno (z hlediska formy) na námitku prekluze].

193. Stran námitky o nezákonném ukončení daňové kontroly soud uvádí následující.

194. Podle § 88 odst. 5 daňového řádu platí: *Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.*

195. Není pochyb o tom, že správce daně s dostatečným předstihem (dne 2. 8. 2017), byť prostřednictvím e-mailové korespondence, pozval žalobkyni k projednání zprávy o daňové kontrole, a to na den 8. 8. 2017. Žalobkyně reagovala obratem a v odpovědi ze dne 3. 8. 2017 uvedla, že její statutární zástupce bude přibližně do 25. 8. 2017 v zahraničí. Správce daně pak znovu (dne 8. 8. 2017) vyzval žalobkyni k projednání zprávy o daňové kontrole (tentokrát doručeno do datové schránky žalobkyně dne 18. 8. 2017), když datum projednání bylo stanoveno na 28. 8. 2017 v 10 hodin. Žalobkyně na tuto písemnost nijak nereagovala.

196. V den projednání zprávy, tedy 28. 8. 2017, ve 12.14 hod. (tedy více než dvě hodiny po stanoveném začátku projednání zprávy) bylo správci daně doručeno sdělení, že se jednatel

žalobkyně k projednání nedostaví, přičemž jako omluva byla uvedena jeho návštěva u lékaře (sdělení je evidováno jako položka č. 171 spisu pod č.j. 1671106/17/2305-00562-403445). Správce daně následně zaslal zprávu o daňové kontrole č.j. 1626663/17/2305-00562-403445 do datové schránky žalobkyně (zpráva byla doručena dne 7. 9. 2017).

197. Pro posouzení (ne)důvodnosti námitky je co do skutkového stavu dále významný i fakt, že žalobkyně byla s výsledkem kontrolního zjištění seznámena dne 14. 12. 2016 (přípis č.j. 1999751/16/2305-00561-400611), přičemž jí byla současně rozhodnutím č.j. 1999809/16/2305-00561-400611 stanovena lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a případnému navržení jeho doplnění. Podáním ze dne 18. 1. 2017 vyjádřila svůj nesouhlas s vyloučením výdajů z daňově účinných nákladů na dopravu česneku a se zvýšením základu daně o závazky, které se ve zdaňovacím období 2013 staly polhůtními. Ve věci nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění na dani z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období.

198. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že snaze vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole nasvědčují skutečnosti jako opakované omluvy daňového subjektu (jeho zmocněnce), příp. neustálé odkládání dojednání termínu ústního jednání ze strany daňového apod. (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2013, č.j. 2 Afs 17/2012-26). Na takové skutečnosti nelze nahlížet izolovaně, ale je třeba je vnímat ve vzájemné souvislosti (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2013, č.j. 7 Afs 97/2013-34). Prizmatem toho pak i důvodné omluvy z jednání podložené objektivními skutečnostmi mohou vést správce daně k legitimnímu závěru, že daňový subjekt se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá.

199. Osoby zúčastněné na správě daní (tj. i daňové subjekty) mají podle § 6 odst. 2 daňového řádu povinnost poskytovat správci daně součinnost. To platí i v případě projednání zprávy o daňové kontrole, které není možné dlouhodobě oddalovat pouze z toho důvodu, že daňovému subjektu se datum nařízeného jednání zrovna „nehodí“. Pokud se daňový subjekt nemůže z důležitých důvodů nařízeného jednání zúčastnit, jeho povinností je poskytnout správci daně součinnost např. při dohodnutí jiného termínu a svoji účast zajistit (např. skrze substituční zastoupení při nepřítomnosti statutárního zástupce daňového subjektu).

200. V souzené věci se žalobkyně dvakrát omluvila z nařízených jednání, když v druhém případě tak učinila až *ex post*. Přitom je, dle soudu, lhostejno, že v prvém případě byl statutární zástupce pozván k projednání zprávy pouze skrze e-mail. Žalobkyně byla s touto informací obeznámena, ostatně i v žalobě uvedla, že byť se jednalo o neformální způsob pozvání, reagovala na něj v rámci zásady součinnosti.

201. Dále, žalobkyně ani jednou správci daně v souvislosti s omluvou nenavrhla alternativní termín projednání, naopak, vytýkala správci daně to, že tak neučinil on. Jistě, důvody omluv z nařízených jednání by samy o sobě mohly obstát, je však nutné na ně nahlížet v kontextu opakovaného a ve svém důsledku obstrukčního jednání žalobkyně. Ani pochopitelné omluvy nelze akceptovat donekonečna. Míra onoho „konečna“ není zákonem stanovena a dle názoru soudu může být překročena už i po druhé omluvě. Jinak by totiž bylo možné neustále oddalovat projednání zprávy o daňové kontrole pochopitelnými omluvami. Už z tohoto důvodu považuje soud postup správce daně za legitimní. Nadto, jak je uvedeno výše, kontrolní zjištění byla žalobkyni sdělena již dne 14. 12. 2016. Cílem jednání nařízeného v konečném datu na 28. 8. 2017 bylo pouze formální ukončení daňové kontroly.

202. Žalobkyně v té souvislosti rovněž tvrdila, že správce daně přistoupil k doručení zprávy o daňové kontrole z časových důvodů, resp. aby odvrátil nebezpečí prekluze. Ani s tímto tvrzením nebylo možné souhlasit. Jak je uvedeno výše, první pokus o projednání zprávy byl učiněn dne 2. 8. 2017 s tím, že termín jednání byl stanoven na den 8. 8. 2017. Poté, co žalobkyně oznámila dovolenou svého jednatele na téměř zbytek měsíce srpna (do 25. 8. 2017), učinil správce daně druhý pokus, a to na den 28. 8. 2017. Tedy stále s dostatečným předstihem dvou týdnů. Leč ani v tomto případě nebylo možné z důvodů na straně žalobkyně zprávu projednat.

203. Ani tato skupina námitek nebyla důvodná.

204. Ve vztahu k tvrzením o znalci Ing. Vladimíru Baginovi soud uvádí, že žalobkyně nevyjevila nic konkrétního ve vztahu k tomu, jak se ustanovení tohoto znalce v řízení týkajícím se DPH dotklo jejích veřejných subjektivních práv v řízení o DPPO. Soud se tedy touto námitkou dále nezabýval.

205. Nedůvodná byla i tvrzení stran „praktik vyšetřovacího orgánu správce daně“ co do místního šetření provedeného dne 23. 8. 2018. Připodobnění k tajnému sledování není vhodné, neboť o šetření byl pořízen úřední záznam, a tedy o nějakém tajném sledování nemůže být řeči. Nadto, skutečnost zjištěná při místním šetření (= přítomnost jednatele žalobkyně Ing. R. v blízkosti jeho trvalého bydliště) nebyla stěžejní argumentací správce daně, byla zmíněna jako dokreslující informace ve vztahu k postoji žalobkyně k projednání zprávy o daňové kontrole.

206. Stran doměření DPPO za období let 2010 – 2012 žalobkyně nejprve namítala vadný postup před vydáním dodatečných platebních výměrů. Vyjevila časosledné údaje o datu vydání výzev k podání daňového přiznání (19. 1. 2017) a sdělení správce daně (říjen 2017), aby následně konstatovala, že považuje „*postup správce daně před vydáním dodatečných platebních výměrů za nestandardní a nezákonný*“. Nic konkrétního, a tedy přezkoumatelného soudem v tomto směru neuvedla.

207. Konkrétní námitkou bylo naopak tvrzení o to, že správce daně vystavil žalobkyni do stavu právní nejistoty, když do obsahu (všech) sdělení uvedl: „*Z uvedeného důvodu stanovil správce daně daň z příjmů právnických osob* (...).“.

208. Správce daně dle názoru soudu postupoval správně. Před doměřením daně žalobkyni sdělil výši doměřené daně, jakým způsobem k této doměřené dani dospěl (tedy ji „stanovil“) a poskytl jí lhůtu, ve které se mohla ke skutečnostem uvedeným ve sdělení vyjádřit. Ano, žalobkyně má jistě pravdu v tom, že práva a povinnosti mohou být daňovým subjektům ukládány pouze rozhodnutím, avšak ona sdělení rozhodně nebyla rozhodnutími o stanovení výše daňového doměrku (ostatně nikdo to ani netvrdil).

209. Žalobkyně dále tvrdila, že daň v tomto případě neměla být stanovena dokazováním, ale pomůckami. Ani této námitce soud nepřitakal.

210. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu platí: *Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*

211. Žalovaný má pravdu, když konstatuje, že nevyslyšení výzvy k podání dodatečných přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu bez dalšího neimplikuje povinnost zahájení daňové kontroly, neb kasační soud v žalovaným odkazovaném rozsudku rozšířeného

senátu ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, hovoří v takovém případě o vhodnosti provést daňovou kontrolu, nikoliv povinnosti ji provést, přičemž *„správci daně přísluší široké uvážení, limitované nicméně základní zásadou správy daní již vícekrát zde zmíněnou, a sice stanovit daň správně.“*. Správce daně již v okamžiku vydání výzev k podání dodatečných přiznání disponoval zjištěními o nutnosti doměřit žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2010, 2011 a 2012 (tato skutečnost je uvedena i v odůvodnění těchto výzev, jednalo se o zjištění z daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2013), proto nemělo význam zahajovat daňovou kontrolu.

212. Stanovení daně na základě dokazování má vždy přednost před stanovením daně na základě pomůcek, neboť ke stanovení daně pomůckami lze přistoupit až tehdy, když daň nelze stanovit na základě dokazování (tzn. je tu taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomocí důkazů stanovit nelze) [k tomu srov. § 98 odst. 1 daňového řádu: *„Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.*“].

213. Podle § 145 odst. 4 daňového řádu, *nevyhoví-li daňový subjekt výzvě k podání daňového tvrzení a neučiní-li ve lhůtě uvedené ve výzvě podání, kterým se zahajuje vyměřovací nebo doměřovací řízení, je vyměřovací nebo doměřovací řízení zahájeno uplynutím této lhůty*. Výzva správce daně zůstala žalobkyní oslyšena, a tak bylo zahájeno doměřovací řízení, tedy, jak výstižně uvedl žalovaný ve vyjádření k žalobě, řízení, které je *„typem daňového řízení nalézacího, přičemž cílem nalézacího řízení je správné zjištění a stanovení daně*“. Pokud daňový subjekt nereaguje na výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, správce daně stanoví daň i bez součinnosti s daňovým subjektem, a to primárně dokazováním. Dokazování bylo v tomto případě prováděno v rámci doměřovacího řízení, přičemž skutečnost, že nebyla zahájena daňová kontrola, je nerozhodná. Správce daně vycházel z důkazních prostředků, které měl k dispozici z daňové kontroly DPH prováděné u žalobkyně ve vztahu ke zdaňovacímu období r. 2013 (s nimi byla žalobkyně obeznámena). Žalobkyně nebyla krácena na právech, neboť byla před doměřením daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období (2010 – 2012) řádně seznámena se způsobem jejího stanovení a výší a byla jí rovněž stanovena lhůta (15 dní) k vyjádření se k závěrům správce daně obsaženým v těchto sděleních. Námitka nebyla důvodná.

214. O námitce o nezákonně uložené povinnosti hradit penále soud uvážil následovně.

215. Podle § 251 odst. 1 daňového řádu, daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, *„ve výši 20 %, je-li daň zvyšována* [písm. a)], *20 %, je-li snižován daňový odpočet* [písm. b)], *nebo 1 %, je-li snižována daňová ztráta* [písm. c)].“

216. Podle § 251 odst. 3 daňového řádu, *„správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále platebním výměrem. Penále je splatné do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které se toto penále vypočte.*“

217. Podle § 251 odst. 4 daňového řádu platí: *„Povinnost uhradit penále nevzniká z daně dodatečně tvrzené v dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování, na jehož základě došlo k doměření daně. To neplatí, pokud toto dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování nebylo přípustné.*“

218. Soud je toho názoru, že v tomto případě bylo správcem daně postupováno podle zákonné dikce. Z prvého odstavce § 251 je zřejmé, že správce daně nemá prostor pro úvahu, zda v případě, že je daň doměřována (což v případě žalobkyně byla), penále vyměří, či nikoliv (k tomu srov. použitou formulaci „*daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně*“). A stejně tak jasně daňový řád určuje, kdy povinnost uhradit penále nevzniká - z daně dodatečně tvrzené v dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování, na jehož základě došlo k doměření daně. A tato situace v případě žalobkyně nenastala.

219. Námitka nebyla důvodná.

220. Stran skutkového stavu je ohledně předmětné námitky vhodné připomenout, že žalobkyně a Ing. J. R. uzavřeli dne 11. 10. 2005 smlouvu o prodeji podniku s kupní cenou stanovenou znaleckým posudkem ve výši 11 840 000 Kč (dále jen „Smlouva o prodeji podniku“). Smluvní strany si zároveň ujednaly úhR. kupní ceny v měsíčních splátkách ve výši 50 000 Kč (počínaje splátkou za listopad 2006), když splatnost každé splátky byla stanovena na poslední den v měsíci. Ing. J. R. se stal 10. 11. 2005 jediným jednatelem a společníkem žalobkyně. Předmětem Smlouvy o prodeji podniku byla část podniku uvedená v bodu 2.3 této smlouvy a v jejích přílohách (= znalecký posudek). Smlouvou o prodeji podniku došlo k převodu vlastnického práva ke všem věcem a právům, jakož i k ostatním majetkovým hodnotám, uživatelským smlouvám, které sloužily, či měly sloužit k provozování předmětné části podniku, a které patřily prodávajícímu, bez ohledu na to, zda byly či nebyly, výslovně ve Smlouvě o prodeji podniku uvedeny (čl. 2.1. Smlouvy o prodeji podniku). Dle čl. IV. Smlouvy o prodeji podniku bylo ujednáno, že kupní cena bude stanovena na základě znaleckého posudku ke dni 10. 11. 2005 a měla být placena v měsíčních splátkách počínaje listopadem roku 2006, a to ve výši 50 000 Kč měsíčně, k poslednímu dni daného měsíce. Ve Smlouvě o prodeji podniku byly rovněž sjednány sankce za její porušení (viz čl. IX).

221. Správce daně výzvou k prokázání skutečností ze dne 3. 10. 2016, č.j. 1722482/16/2305-00561-400611, vyzval žalobkyni k předložení veškerých uzavřených dodatků ke Smlouvě o prodeji podniku, dále k předložení dohody o splatnosti, resp. uznání dluhu (příp. jiné dohody) a rovněž k doložení výše uplatněných úroků z prodlení, jejich splatnosti a data úhR.. Žalobkyně v reakci na výzvu předložila Dodatek Smlouvy o prodeji podniku J. R. ze dne 31. 12. 2007 (dále jen „Dodatek“) týkající se změny čl. IV. Smlouvy o prodeji podniku v tom smyslu, že kupní cena (zbylá část) „*bude uhrazena po vzájemné dohodě prodávajícího a kupujícího v plné výši nebo v postupných splátkách*“. Správce daně dospěl k závěru, že po uzavření Dodatku není zřejmé, k jakému datu je předmětný závazek splatný, resp. nebyla sjednána žádná splatnost tohoto závazku, přičemž ze Smlouvy o prodeji podniku, ale ani z Dodatku nevyplývá žádné omezení v nakládání s nabytým majetkem v závislosti na zaplacení kupní ceny. Pohledávka z této smlouvy nebyla ani žádným způsobem zajištěna, není věřitelem vymáhána a není uplatňován ani úrok z prodlení (srovnej čl. IV bod 4.3. Smlouvy o prodeji podniku).

222. Žalovaný přípisem ze dne 16. 3. 2018 uložil správci daně doplnění spisového materiálu, aby bylo objasněno, zda žalobkynin věřitel Ing. J. R., tedy její jednatel a jediný společník, vedl ve zdaňovacích obdobích let 2005 – 2010 daňovou evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů, nebo účetnictví podle zákona o účetnictví, resp. zda své příjmy zdaňoval na bázi peněžních toků nebo na základě akruárního principu. Z podkladů poskytnutých správcem daně vyplynulo, že Ing. J. R. vykazoval příjmy podle § 6 zákona o daních z příjmů, a to ve

zdaňovacích obdobích let 2008, 2009 a 2010, podle § 7 ZDP ve zdaňovacích obdobích let 2005, 2006 a 2007, přičemž za zdaňovací období 2008 vykázal příjmy a výdaje jako spolupracující osoba. Dále vykázal příjmy podle § 9 ZDP, a to ve zdaňovacím období r. 2010. Ing. R. vedl v případě příjmů podle § 7 ZDP daňovou evidenci a v případě příjmů z pronájmu podle § 9 ZDP výdaje uplatnil procentem z příjmů, tj. 30 %. Žalovaný uzavřel, že věřitel žalobkyně tedy nevedl účetnictví a své pohledávky nezdaňoval na základě akruálního principu, nýbrž vedl evidenci na bázi peněžních toků.

223. Lze se jistě ztotožnit s žalobkyní, že smluvní volnost je jeden ze zásadních principů a předpokladů fungování soukromého práva a koexistuje i s principy práva veřejného. To ovšem nikterak nevylučuje možnou aplikaci veřejného práva na vztahy vzniklé podle práva soukromého. Ostatně, žalobkyni nebylo vytýkáno uzavření smlouvy jako takové.

224. Zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných prostředků, ve znění pozdějších předpisů, došlo mj. ke změně zákona o daních z příjmů, když od 1. 1. 2008 znělo novelizované ustanovení jeho § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 takto: „*Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 se 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, započtením, 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[88)], pokud nebyla podle zvláštního právního předpisu[20)] zaúčtována ve prospěch výnosů nebo se o tuto částku závazku nezvyšuje výsledek hospodaření podle bodu 10. Toto se nevztahuje na závazky dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu[41c), 127)] a u ostatních poplatníků na závazky z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů[71)], plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhR. ztráty společnosti, úvěrů, půjček, ručení, záloh, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů a dále na závazky, z jejichž titulu vznikl výdaj (náklad), ale je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byl zaplacen. Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a dále na závazky, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení, a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva, a to až do doby pravomocného rozhodnutí. Za závazky se pro účely tohoto ustanovení v případě poplatníků, kteří vedou účetnictví, nepovažují dohadné položky pasivní nebo rezervy zachycené v účetnictví poplatníka v souladu se zvláštním právním předpisem[20)]. Obdobně postupují poplatníci s příjmy podle § 7 nebo 9, kteří nevedou účetnictví.*“

225. Žalobkyně namítala, že „*základním předpokladem pro možnost správce daně konstatovat zneužití práva je využití existujících právních norem, tj. právních norem platných a účinných v okamžiku předmětného jednání*“, tedy norem „*způsobilých daňovým subjektům stanovit práva a povinnosti, v rozporu s jejich smyslem a účelem*“. Podle jejího názoru nebyla tato klíčová podmínka v souzené věci naplněna, neboť Dodatek byl sjednán ve chvíli, kdy předmětná novelizace nebyla účinná (byť zákon č. 261/2007 Sb. platný již byl). Žalobkyně nesouhlasila s názorem žalovaného, že k tomu, aby mohla být naplněna podmínka zneužití existujícího práva, postačuje, aby bylo zneužito právo toliko platné, nikoliv účinné.

226. Námitka není důvodná.

227. Předně, žalovaný výstižně popsal, co je zneužitím práva, když uvedl, že je to „*situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti a*

zdánlivě dovoleným chováním ve skutečnosti dosahuje výsledku nedovoleného", přičemž „*smyslu práva odpovídá jen taková aplikace právního předpisu, která uvedené uspořádání vztahů ve společnosti respektuje*". Žalovaný rovněž správně konstatoval toto: „*Tímto prizmatem je nutné pohlížet taktéž na jednotlivá ustanovení ZDP, jež vymezují daňově relevantní příjmy a výdaje daňového subjektu (viz např. právní závěry uvedené v rozsudku NSS ze dne 10. 11. 2005, č.j. 1 Afs 107/2004-48, publikovaném pod č. 869/2006 Sb. NSS). Tyto úvahy o povaze zákazu zneužití práva v oblasti daňové rozvedl NSS v rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č.j. 1 Afs 35/2007-108 [49], v němž se zdůrazňuje nutnost pečlivě rozlišovat legitimní a právem aprobovaný postup spočívající ve volbě daňově nejvýhodnější alternativy z různých v úvahu přicházejících možností, jež mají svůj samostatný smysl, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případu se totiž jedná o chování zdánlivě dovolené, které má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního a za určitých okolností může nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž nemůže být ve správním soudnictví poskytnuta ochrana.* (...) *Pro zneužití práva je typické, že formálně dochází k naplnění zákonných podmínek pro získání daňové výhody.* (...) *Je zřejmé, že text právního předpisu nemůže nikdy reflektovat v plné šíři a hloubce všechny případy, které mohou v praxi nastat.*".

228. Není pochyb o tom, že zákon č. 261/2007 Sb. se stal platnou součástí právního řádu dne 16. 10. 2007, a od tohoto dne byl tak zřejmý zákonodárcův záměr, jak postupovat od dne 1. 1. 2008. Soud je toho názoru, že právní řád je třeba vnímat jako celek, tedy včetně zákonů platných, nikoliv jen těch účinných. Vždyť, je-li přesně známo, od kdy a jak zákonodárce zamýšlí upravit tu či onu oblast práva, a tím i činnost adresátů právních norem, nemůže být pochyb o tom, že může dojít k jednání, jehož cílem je zneužití, či možná přesněji obejití budoucí právní úpravy. Jde o to, že ona „známost" právní normy musí mít jednoznačnou formu, kterou je publikace zákona ve sbírce, nepostačí toliko povědomí, byť třeba velmi konkrétní, o tom, co zákonodárce zamýšlí (např. skrze informace z médií, ministerstev či zákonodárného sboru). V obecné rovině tak lze souhlasit se správcem daně, že ke zneužití práva může dojít i v případě platných, nikoliv ještě účinných zákonů.

229. Žalobkyně dále tvrdila, že o zneužití práva je možné hovořit pouze tehdy, kdy cílem jednání subjektu, za současného využití dané právní normy, není naplnění smyslu aplikované právní normy, nýbrž toliko získání daňové nebo jiné výhody. Žalobkyně byla toho názoru, že ani tato podmínka nebyla v souzené věci naplněna, když „*na celou věc je totiž nutno pohlédnout nikoliv jen zorným úhlem pohledu jednoho zdaňovacího období, nýbrž optikou smyslu pravidla pro zdanění závazků po splatnosti déle než 36 měsíců dle nového ustanovení zakotveného v zákoně o daních z příjmů účinného od 1. 1. 2008*". Dle žalobkyně bylo cílem Dodatku oddálení úhR. zbylé části kupní ceny nikoliv do neurčita, nýbrž do chvíle, kdy žalobkyně bude v takové ekonomické a finanční situaci, kdy unese vynaložení příslušné roční splátky dlužné kupní ceny, aniž by ohrozila svou ekonomickou existenci či potenciál ekonomického růstu.

230. Ani s tímto tvrzením se soud neztotožnil.

231. Předně, soud souhlasí s tím, že Ing. J. R., společník a jednatel žalobkyně, se přímo podílel na jmění, vedení a kontrole žalobkyně, a proto s žalobkyní tvořil ekonomicky a personálně spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) bod 1, popř. § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP (k tomu srov. rozsudek kasačního soudu ze dne 30. 11. 2016, č.j. 4 Afs 137/2016-43). Rovněž tak lze přitakat závěru, že plnění realizovaná mezi ekonomicky,

personálně nebo jinak spojenými osobami může signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že tyto osoby budou jednat ve shodě za účelem optimalizace své daňové zátěže vytvářením umělých skutkových okolností, které by s nezávislými osobami nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2010, č.j. 2 Afs 180/2006-75). Stejně tak je pravdou, že takové účelové jednání motivované výhradně snahou spojených osob získat nelegitimní daňovou výhodu může s ohledem na zmíněnou judikaturu za určitých okolností představovat porušení zákazu zneužití práva. Bylo tak nutné posoudit, zda k takovému jednání došlo i v nyní souzené věci, resp. zda správce daně své závěry přesvědčivě odůvodnil.

232. Ze správního spisu je zřejmé, že žalobkyně uhradila (z celkového závazku ve výši 11 840 000 Kč) dvě splátky v roce 2006 (= 100 000 Kč), v roce 2007 pak uhradila 192 798 Kč (= necelých šest padesátitisícových splátek). Do 31. 12. 2013 již k úhradě žádných splátek nedošlo. Správce daně rovněž ověřil, že pořizovací cenu zakoupeného podniku tvořil majetek, který žalobkyně uplatnila v předchozích zdaňovacích obdobích v daňově účinných nákladech formou daňových odpisů, příp. formou časového rozlišení nákladů.

233. Dále, nedošlo-li by k uzavření Dodatku, žalobkyně evidovala v roce 2013 závazky, o které nezvýšila svůj výsledek hospodaření v tomto roce, ačkoliv od jejich splatnosti uplynulo více než 36 měsíců. Jednalo se o závazky (12 x 50 000 Kč) splatné v souladu se Smlouvou o prodeji podniku v roce 2010. Ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP se tyto závazky staly polhůtními v roce 2013, když v tomto roce uplynulo 36 měsíců od jejich původní splatnosti a žalobkyni vznikla povinnost zvýšit výsledek hospodaření v roce 2013 o jejich hodnotu, tj. o 600 000 Kč. Role Dodatku a důvody, které vedly k jeho uzavření, tak byly ve věci zcela zásadní. Soud je toho názoru, že správce daně, potažmo žalovaný při odůvodnění svého názoru obstáli.

234. Soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že „*v případě existence obdobného obchodního vztahu, kdy věřitelem by byla nezávislá osoba, není možné, aby dlužník dlouhodobě nehradil své závazky (z důvodu sankcí, či hrozící exekuce na majetek dlužníka), neboť u nezávislých osob, resp. osob, kterým z takové dohody neplyne daňová výhoda, není v zájmu věřitele neúměrně dlouho prodlužovat splatnost svých pohledávek a uzavírat dohody o posunutí jejich splatnosti, zejména z důvodu jeho druhotné platební neschopnosti, příp. nemožnosti rozhodovat o způsobu investování finančních prostředků ponechaných u dlužníka*“. Dodatek, který žalobkyně uzavřela se spojenou osobou, tedy neodpovídal ekonomicky racionálním důvodům, které sledují nezávislé subjekty. Je tedy možné přitakat názoru, že obsah Dodatku vybočoval z běžných obchodních zvyklostí.

235. Dále, postup sjednaný v Dodatku umožnil prodávajícímu Ing. J. R., jakožto fyzické osobě, která je ve vztahu k žalobkyni osobou spojenou a která stanovila svůj základ daně podle evidence vedené na bázi peněžních toků, nezahrnout do základu daně příjmy plynoucí z předmětného prodeje. Odložením splatnosti pohledávek na dobu neurčitou získal věřitel, tedy Ing. J. R., výhodu v podobě nezahrnutí podstatné části prodejní ceny podniku mezi své daňové příjmy zvyšující základ daně. Hodnotu dodání zboží či poskytnutí služeb a také příjmy z prodeje podniku zahrnoval Ing. J. R. mezi své daňové příjmy až v okamžiku přijetí platby, čímž měl možnost eliminovat zdanění nezinkasovaných příjmů. Žalobkyně pak o celé hodnotě transakcí účtovala již v okamžiku přijetí a v jednotlivých zdaňovacích obdobích je uplatnila jako daňové výdaje snižující základ daně. Žalobkyně tak užívala majetek (hmotný, nehmotný), jehož kupní cenu neuhradila, přesto v daňově účinných

nákladech uplatnila daňové odpisy, a získala tak výhodu v podobě snížení základu daně z příjmů, a tím i nižší daně.

236. Soud nemohl rovněž odhlédnout od časového aspektu věci, neboť Dodatek byl sjednán 31. 12. 2007, tedy poslední den zdaňovacího období roku 2007, když od následujícího dne již byla účinná novela provedená zákonem č. 261/2007 Sb. To by sice samo o sobě jistě nepostačovalo k přijetí závěrů správců daně obou stupňů. V kontextu ostatních skutečností to však posiluje názor o tom, že uzavřením Dodatku sice žalobkyně deklarovala odložení splatnosti souvisejícího závazku z ekonomických důvodů, ve skutečnosti však cílila na získání daňové výhody.

237. Na rozdíl od stavu před uzavřením Dodatku, po žalobkyni nebylo možné po 31. 12. 2007 vymáhat uhrazení kupní ceny podniku v plné výši. Žalovanému bylo možné přitakat i v tom, že vzhledem k neurčité splatnosti závazku žalobkyně, k absenci jakéhokoliv jeho zajištění nebo odpovídajícího protiplnění a nevymáhání splatných pohledávek ze strany společníka žalobkyně, nelze takto nestandardní prodloužení (odložení) splatnosti na neurčito považovat za ujednání odpovídající běžným obchodním zvyklostem. Dodatek, jímž byla posunuta splatnost závazku žalobkyně na neurčitou dobu, je tak nutno vyhodnotit jako právní úkon učiněný mezi ekonomicky a personálně spojenými osobami, jehož cílem bylo ponechání daňového zvýhodnění.

238. Rovněž o proklamované motivaci odložení splatnosti závazku nesvědčila příznivá hospodářská situace žalobkyně, když v roce 2010 disponovala finančními prostředky, ale také evidovala pohledávky v řádech milionů korun. Jestliže žalobkyně argumentovala hrozící ekonomickou krizí v důsledku původně sjednaného rytmu splátek, je třeba souhlasit s žalovaným, že žalobkyně svá tvrzení o nemožnosti dostát svým závazkům nedoložila konkrétními důkazními prostředky.

239. Vzhledem k tomu, že Ing. J. R. v pozici věřitele zahrne příjmy z prodeje podniku mezi své daňové příjmy, až když přijme příslušnou platbu, což je okamžik vzhledem k obsahu Dodatku neurčitelný, žalobkyně reprodukovala v daňově účinných nákladech hodnotu takto pořízeného majetku, který nezaplatila. Státní rozpočet byl tedy zatížen nižší daňovou povinností žalobkyně, zatímco na druhé straně do příjmů státního rozpočtu neplynula vyšší daň z příjmů fyzických osob, což odporuje hlavnímu cíli správy daní ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyni nebylo možno přisvědčit v tom, že uzavřením Dodatku došlo toliko k uvedení vzájemných práv a povinností do souladu s tím, jak byla ona práva a povinnosti upraveny a nastaveny při podpisu smlouvy v roce 2005, neboť Dodatkem došlo k významné změně splatnosti závazku ujednaného Smlouvou o prodeji podniku.

240. Soud se ztotožnil s žalovaným i v tom, že „*dodanění polhůtních závazků dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP představuje mimoúčetní úpravu výsledku hospodaření prováděnou v rámci daňového přiznání pro potřeby daně z příjmů, která se aplikuje v těch případech, kdy daňový subjekt příslušné částky nezaúčtoval do výnosů*“, přičemž „*podmínky pro dodanění je tak nutné posuzovat z hlediska zásady materiální pravdy podle podmínek upravených zákonem, a to za použití standardních pravidel výkladu smyslu a účelu zákona bez ohledu na to, zda, popř. jak bylo o předmětných závazcích účtováno.* (...) *Tento fakt ovšem nelze vykládat extenzivně ve smyslu, že tato úprava umožňuje dodanit předmětné závazky bezbřehým způsobem v kterémkoliv zdaňovacím období. Pokud jde o první rok aplikace předmětné úpravy (tj. rok 2008), potom v tomto roce vznikla zákonná povinnost (nikoliv možnost) zvýšit výsledek hospodaření nejenom o závazky, u nichž promlčení nebo stanovená 36-timěsíční lhůta od*

splatnosti uplynula v roce 2008, ale i o hodnotu starších závazků, u nichž tato lhůta uplynula v letech předchozích. (...) *Pokud jde o další roky aplikace této úpravy (počínaje zdaňovacím obdobím 2009), je v nich možné z titulu neuhrazených polhůtních závazků zvyšovat výsledek hospodaření pouze o ty závazky, u nichž zákonem stanovené podmínky pro „dodanění" byly prokazatelně naplněny („dozrály") v aktuálním kontrolovaném zdaňovacím období. Při aplikaci § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. ZDP je tedy vždy nutné respektovat to, že zvyšovat výsledek hospodaření je nutné pouze v tom zdaňovacím období, v němž zákon tuto povinnost jednoznačně ukládá, tj. nikoliv v libovolném období, což v daném případu správce daně respektoval. Pro tyto účely je pak nutné přihlédnout k aktuálnímu právnímu stavu platnému ke konci příslušného zdaňovacího období, tj. zejména k aktuálním dohodnutým podmínkám splatnosti potvrzeným smluvními stranami v rámci příslušných ujednání či potvrzených v rámci protokolárního projednání.*".

241. Na základě výše uvedeného proto soud dospěl k závěru, že správci daně obou stupňů dospěli ke správnému závěru ohledně účelovosti uzavřeného Dodatku směřujícího k obejití zákonné úpravy a že tyto závěry rovněž přezkoumatelně a přesvědčivě odůvodnili.

242. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, zamítl žaloby ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s.

243. Pro úplnost pak soud dodává, že vzhledem k důvodům, které vedly soud k zamítnutí žalob, tu nebyl důvod pro vyhotovení finanční analýzy, ze které by byla možné seznat důvodnost uzavření Dodatku, tak jak to navrhovala žalobkyně.

[V] Náklady řízení

244. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty prvé s. ř. s. právo na náhR. důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhR. nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 31. 3. 2021

Mgr. J. Škopek v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H.K.