



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Aleše Sabola a Mgr. Bc. Jana Ferfeckého v právní věci

žalobkyně: **AKRO investiční společnost a.s.**, IČO:49241699,
sídlem Slunná 547/25, Praha 6,

jednající jako obhospodařovatel za daňový subjekt – podílový fond:
AKRO globální akciový fond, otevřený podílový fond, AKRO
investiční společnost, a.s., sídlem Slunná 547/25, Praha 6,

zastoupené JUDr. Jiřím Voršílkou, advokátem,
sídlem Opletalova 1535/4, Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2021, čj. 20861/21/5200-11432-711891

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 6. 2021, čj. 20861/21/5200-11432-711891, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. K.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně, JUDr. Jiřího Voršílky, advokáta.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 3. 8. 2021 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2021, čj. 20861/21/5200-11432-711891 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný rozhodl o odvolání AKRO globální akciový fond, otevřeného podílového fondu, AKRO investiční společnost, a.s., sídlem Slunná 547/25, Praha 6 (dále též „**Fond**“) proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Specializovaným finančním úřadem (dále jen „**správce daně**“ nebo „**správní orgán prvního stupně**“) ze dne 31. 7. 2019, čj. 134268/19/4200-13782-105725 (dále jen „**Prvostupňové rozhodnutí**“ nebo „**Dodatečný platební výměr**“).
2. Dodatečným platebním výměrem správce daně doměřil Fondu daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 (dále jen „**předmětné zdaňovací období**“ či „**zdaňovací období 2012**“) vyšší o částku 15 692 100 Kč a současně Fondu sdělil předpis penále ve výši 3 138 420 Kč.
3. Žalovaný pak Napadeným rozhodnutím k odvolání Fondu změnil výrok Dodatečného platebního výměru tak, že Fondu se doměřuje daň z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období vyšší o částku 0 Kč, přičemž zároveň bylo Napadeným rozhodnutím žalovaného upuštěno od stanovení předpisu penále.
4. Předmětem sporu mezi stranami je přitom toliko věcná a časová souvislost zdanění přiznané náhrady škody ve výši 1 366 672 413 Kč přijaté Fondem na základě rozsudků civilních soudů, jíž byl Fond povinen v roce 2018 na základě jiných soudních rozhodnutí vrátit. Podstatou sporu mezi žalobkyní a žalovaným je tedy skutečnost, zda Fond byl oprávněn podat dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 z titulu vratky částky obdržené jako náhrada škody, či zda měla být vratka této částky reflektována v přiznání k dani za zdaňovací období roku 2018, v němž k vrácení částky došlo. Žalobkyně je přesvědčena, že v posuzovaném případě měly finanční orgány akceptovat podané dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období 2012 a akceptovat tak snížení základu daně uvedené na ř. 162 o částku ve výši 1 366 672 413 Kč a zvýšení základu daně snížením ř. 140 o částku ve výši 313 842 358 Kč.

II. Rozhodnutí žalovaného (Napadené rozhodnutí)

5. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí nejprve stručně zrekapituloval skutkový stav a předchozí průběh daňového řízení. Poté v návaznosti na provedenou sumarizaci odvolacích důvodů popsal právní základ věci a na str. 8 – 13 Napadeného rozhodnutí jej posléze aplikoval na posuzovaný případ.
6. Žalovaný popsal v bodech 27 – 31 průběh soudních řízení vedených mezi žalobkyní a Českou republikou s tím, že pro posuzovanou věc je stěžejní, že v roce 2012 obdržely podílové fondy na základě pravomocného rozsudku ze dne 27. 6. 2012, čj. 35 Co 34/2012 -

Shodu s prvopisem potvrzuje I. K.

761 (dále jen „**Rozsudek 2012**“) náhradu škody, uhrazenou dne 12. 12. 2012, kterou zahrnuly v roce 2012 do výnosů a do základu daně. Žalovaný přitom akcentoval, že Rozsudek 2012, jenž fondům žalobkyně původně založil nárok na náhradu škody, byl zrušen Nejvyšším soudem v roce 2014, přičemž z důvodu zpětvzetí žaloby nebylo Městským soudem v Praze poté meritorně rozhodnuto. Žalovaný doplnil, že v důsledku zrušení Rozsudku 2012 odpadl právní důvod uvedeného plnění a došlo tak k bezdůvodnému obohacení, o němž byla vedena nová zcela samostatná linie soudního řízení vyvolaná podáním žaloby ze strany původní žalované. Městský soud v Praze přitom v rozsudku ze dne 27. 11. 2018, čj. 30 Co 366/2018 - 524 (dále též „**Rozsudek 2018**“), jenž nabyl právní moci dne 28. 12. 2018, uzavřel, že zrušení Rozsudku 2012 zapříčinilo na straně žalobkyně vznik bezdůvodného obohacení, který byla spolu s úroky z prodlení povinna původní žalované vydat. Žalobkyně přitom podle žalovaného skutečně zaplatila uvedenou částku jistiny 2 080 447 226 Kč Ministerstvu financí ČR dne 12. 12. 2018.

7. Podle žalovaného zrušením pravomocného rozhodnutí soudu cestou mimořádného opravného prostředku (dovolání) došlo k jeho odklizení s účinky *ex tunc*, tedy nastal mezi účastníky stejný procesněprávní a hmotněprávní stav, jako kdyby tu zrušené pravomocné soudní rozhodnutí nikdy nebylo.
8. Žalovaný konstatoval, že podáním dodatečných daňových přiznání 2012 promítly dotčené daňové subjekty (tedy všechny tři podílové fondy; obdobné spory týkající se zbývajících dvou Fondů byly projednávány soudem pod sp. zn. 18 Af 13/2021 a sp. zn. 18 Af 14/2021 – pozn. soudu) vrácení částky 2 080 447 226 Kč v roce 2018 jako snížení jednotlivých základů daně za zdaňovací období 2012. Dle názoru správce daně byl však Fond oprávněn snížit základ daně o vrácenou náhradu škody ve zdaňovacím období, kdy nabyl právní moci Rozsudek 2018, tedy za zdaňovací období 2018, kdy náhradu škody přijatou na základě zrušeného Rozsudku 2012 skutečně vrátil, nikoliv daňově napravovat stav v roce 2012 tak, jakoby náhrada škody nikdy přijata nebyla. Podle žalovaného je spornou toliko věcná a časová souvislost zdanění přiznané náhrady škody, která byla následně na základě soudních rozhodnutí vrácena, resp. to, její vrácení v roce 2018 správně vyústilo v podání dodatečného daňového přiznání a ve změnu daňové povinnosti v roce 2012, či mělo být promítnuto do daňové povinnosti jiného období - tj. období, kdy tento samostatný účetní případ (vznik závazku a realizace plnění) nastal.
9. Z relevantního právního rámce je dle žalovaného zřejmé, že předmětem zdanění měla být náhrada škody ke dni uskutečnění účetního případu, a to v rámci zdaňovacího období, s nímž tento účetní případ časově a věcně souvisí, což bylo období 2012, jak ostatně Fond postupoval. Při určení zdaňovacího období, se kterým zkoumaný výnos věcně a časově souvisí, je pak dle žalovaného nutno zohlednit, že předmětný výnos vychází z realizované pohledávky z titulu pravomocného přiznání náhrady škody. Rozhodným okamžikem pro vznik zdanitelného výnosu bylo pravomocné rozhodnutí civilních soudů (tj. Rozsudek 2012), na základě kterého bylo v témže zdaňovacím období i plněno. Výnos tak byl pravomocně stanoven i prokazatelně přijat v období 2012, tj. v období, kdy nastal účetní případ – vznik pohledávky z titulu náhrady škody.
10. S poukazem na závěry stanoviska Ministerstva financí ze dne 30. 11. 2012, čj. MF-117004/2012/28 (dále též „**Stanovisko MF**“), pak žalovaný v kontextu úvah stran principu věcné a časové souvislosti dodal, že i Ministerstvo financí akcentovalo, že v daném případě se zdanění odvíjí od účetních předpisů ve smyslu vzniku účetního případu, přičemž ten (vznik pohledávky z titulu náhrady škody a její splnění) jednoznačně nastal v období 2012. Ministerstvo financí přitom podle žalovaného neshledalo důvod pro časové rozlišení této

částky v účetnictví, a tedy její účetní sledování v čase, jelikož by nezobrazovalo potenciální riziko možného budoucího závazku, což dle žalovaného svědčí skutečnosti, že v období 2012 nebylo o výnosu namíste pochybovat, tedy, sporná částka byla výnosem daného období a tento reálný stav nesvědčí podání dodatečného daňového přiznání a nastolení situace, jakoby výnos v daném roce nevznikl. I tato skutečnost tak podle žalovaného svědčí tomu, že možný budoucí závazek představuje samostatný účetní případ.

11. Žalovaný dále vyložil, že příjmem je třeba v obecné rovině rozumět zvýšení majetku poplatníka, k němuž došlo ve stanoveném časovém období (zdaňovacím období). V daném případě podle žalovaného v období 2012 jednoznačně došlo k navýšení majetku poplatníka (zvýšení finančních prostředků), které mělo přímou a nezpochybnitelnou vazbu na období 2012. Podle žalovaného je nutné vždy vycházet z faktického stavu věci, tj. existence skutečností nasvědčujících např. tomu, že daná částka měla být zahrnuta do zdanitelných příjmů (výnosů) příslušného zdaňovacího období v souladu s § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „ZDP“). V daném případě se tak dle žalovaného v období 2012 jednalo o výnos, který se reálně projevil v majetkové sféře poplatníka a naplnil tak veškeré definiční znaky zdanitelného

příjmu tak, jak dle žalovaného vyplývá z jím odkazované judikatury. Žalovaný zdůraznil, že takto vygenerovaný výnos v podobě přijatých peněžních prostředků setrval u daňového subjektu až do období 2018, kdy se stal na základě druhé linie soudních řízení pravomocným rozsudek, na základě kterého bylo uloženo navrácení neoprávněně přijaté částky náhrady škody, a ta byla v témže roce i vrácena.

12. Dovožoval-li Fond, že zrušení Rozsudku 2012 s účinky *ex tunc* se mělo projevit i v narovnání stavu, jako by se nikdy nestal, žalovaný uvedl, že neplatnost úkonu se automaticky nerovná zániku daňověprávních účinků, neboť pro daňovou oblast je rozhodná ekonomická logika, tedy zda se předmětný závazek projevil v majetkové sféře daňového subjektu. Pokud závazek fakticky existoval, neboť byl realizován a měl dopady do majetkové reality zúčastněných stran, zpravidla se dle žalovaného odrazí také v daňové oblasti. V posuzované věci přitom podle žalovaného ve zdaňovacím období 2012 bylo uloženo pravomocným soudním rozhodnutím plnění, tj. fakticky vznikla pohledávka, která byla téhož roku i realizována a v majetkové sféře Fondu se projevila ve formě peněžních prostředků. S ohledem na odůvodnění pravomocných rozsudků je dle žalovaného zřejmé, že až do nabytí právní moci rozhodnutí Nejvyššího soudu, tj. do 1. 9. 2014, disponovaly fondy s náhradou škody vyplacenou dne 12. 12. 2012 po právu, a to na základě Rozsudku 2012, jehož existence nezavdávala důvod se domnívat, že by se mělo jednat o plnění bez právního důvodu. Tuto skutečnost je dle žalovaného nutné respektovat z ekonomického pohledu, resp. daňového. Fond tak dle žalovaného disponoval s přijatou náhradou škody ve výši 1 366 672 413 Kč do 1. 9. 2014 zcela oprávněně, čemuž dle žalovaného svědčí také skutečnosti týkající se přiznání nároku na úrok z prodlení teprve od tohoto data. Žalovaný doplnil, že Fond skutečně s přijatou náhradou škody dle svého uvážení a svého podnikatelského rozhodnutí (přesněji dle rozhodnutí žalobkyně coby obhospodařovatele) disponoval, proto nemůže být pochyb o tom, že přijatá náhrada škody se promítla do majetkové sféry Fondu a setrvala v ní do doby, než byla v roce 2018 vrácena. Fondu se nadto dle žalovaného v průběhu let, kdy měl přijatou náhradu škody ve své dispozici, generovaly úroky z vkladů. Způsob použití peněžních prostředků plynoucích z přijetí náhrady škody pak dle žalovaného nemůže na samotné skutečnosti, že se reálně jednalo o peněžní prostředky plně v dispozici Fondu, nic změnit. Žalovaný pak s odkazem

na judikaturu správních soudů uvedl, že následná klasifikace jednání z hlediska soukromoprávní úpravy jakožto bezdůvodného obohacení nemá pro posouzení oprávněnosti oddanění částky vždy automaticky význam, jelikož z hlediska daňového práva se v daném případě jednalo o příjem. Dle žalovaného je přitom rozhodující, že bylo prokázáno, že se jednalo o skutečný příjem, který se projevil v majetkové sféře. K otázce existence majetkového prospěchu žalovaný dále podpůrně odkázal i na závěry Obvodního soudu pro Prahu 6 v rozsudku 8 C 445/2014 - 456. Doplnil, že skutečnost, že došlo následně k navrácení náhrady škody z důvodu nového pravomocného soudního rozhodnutí v rámci samostatného soudního řízení, které uvedlo, že procesní povinnost plnění náhrady škody zanikla v důsledku zrušení Rozsudku 2012 a vrácení věci k novému projednání, ke kterému však z důvodu zpětvzetí žaloby nedošlo, sice v rovině soukromoprávní navozuje stejný procesněprávní a hmotněprávní stav, jako kdyby tu zrušené pravomocné soudní rozhodnutí nikdy nebylo, avšak z pohledu daňového se s odkazem na vznik účetního případu (2018) jedná o samostatný případ časově související s jiným účetním (zdaňovacím obdobím). Žalovaný uzavřel, že v období 2012 existovalo plnění, které generovalo účetní případ s věcnou a časovou souvislostí roku 2012, a ten nebyl v důsledku soudního řízení s odlišným předmětem (vydání bezdůvodného obohacení) znegován.

13. Žalovaný dále na str. 14 – 19 Napadeného rozhodnutí vyložil důvody, pro které neshledal důvodnými námitky, jimiž Fond poukazoval na porušení některých zásad daňového řízení, zpochybňoval závěry k věcné a časové souvislosti a skutečné možnosti disponovat s přijatou náhradou škody a poukazoval na ekonomickou realitu. Na str. 19 – 20 konečně žalovaný vyložil důvody, pro které byl Fond úspěšný ve svých námitkách a bylo akceptováno opětovné snížení základu daně na ř. 140 dodatečného daňového přiznání a daňová povinnost tak byla doměřena v souladu s údaji uvedenými v původním daňovém přiznání, nikoli v částce vyšší, jak vyplývalo z Dodatečného platebního výměru.

III. Žaloba

14. Žalobkyně v podané žalobě za spornou označila v souladu s výše uvedeným toliko otázku věcné a časové souvislosti zdanění přiznané náhrady škody přijaté na základě Rozsudku 2012, kterou byl však Fond povinen v roce 2018 na základě Rozsudku 2018 vrátit, resp. s tím související otázku, zda byl Fond oprávněn reflektovat vrácení přijaté částky prostřednictvím dodatečného daňového přiznání, nebo v přiznání k dani za zdaňovací období roku 2018, v němž k vrácení částky došlo.
15. Žalobkyně v rámci rekapitulace skutkového stavu upozornila, že přijatou částku náhrady škody zahrnul Fond do řádného daňového přiznání za zdaňovací období 2012, a to i na základě (i.) stanoviska Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“), (ii.) ústního jednání se správcem daně, a (iii.) stanoviska Ministerstva financí. Dodatečným daňovým přiznáním za zdaňovací období 2012 pak reflektoval povinnost uloženou mu na základě Rozsudku 2018.
16. V obecné rovině žalobkyně předoslala, že žalovaný obdobně jako správce daně hodnotil předložené důkazní prostředky na základě formálně právního stavu a ignoroval jejich věcnou podstatu, důkazní prostředky hodnotil bez jejich vzájemné souvislosti, porušil zásady daňového řízení definované v zákoně č. 280/2009 Sb., daňovém řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), aplikoval ustanovení ZDP a daňového řádu formalistickým způsobem dle vnitřního předpisu Ministerstva financí a Pokynu GFŘ D-6 a tím vědomě vedl daňové řízení s jednoznačným cílem maximalizovat výběr daně od Fondu. Dále předoslala, že žalovaný postupoval v daňovém řízení v rozporu s cílem správy daní, kterým je zjištění, vyměření a zaplacení daně ve správné výši, neboť se domáhá zaplacené

daně z příjmů, který Fond ve skutečnosti neobdržel, a postupuje v rozporu s nálezy Ústavního soudu, neboť objektivně nadřazuje výběr daně od Fondu nad zásady daňového řízení a cíl správy daní, které jsou definované v daňovém řádu. Žalobkyně trvala na tom, že Fond v průběhu řízení zdůvodnil a prokázal, že byl oprávněn podat dodatečné daňové přiznání, s tím, že závěry žalovaného jsou dle jejího přesvědčení v rozporu s Rozsudkem 2018, žalovaný nepřiléhavě na situaci Fondu aplikuje závěry z rozsudků týkajících se daňových dopadů absolutně neplatných právních jednání do daňové sféry Fondu, přičemž závěry žalovaného nejsou výsledkem objektivního dokazování.

17. Žalobkyně rovněž předem vlastní specifikace žalobních bodů upozornila, že žalovaný je součástí finanční správy, která je podřízena Ministerstvu financí, které vystupuje vůči Fondu jako protistrana všech soudních sporů, které se zabývaly a zabývají řešením sporu o přiznání nároku na náhradu škody Fondu způsobenou Českou republikou, a zároveň žalovaný vystupuje jako subjekt veřejné moci, kterému byla svěřena pravomoc ke správě daní. Výše nároku na náhradu škody je z pohledu Fondu velmi vysoká částka, která se skládá z náhrady majetku Fondu, který byl postupně generován v období 1994–1997 a byl nezákonně za příspěvní státu z Fondu vyveden v roce 1997, a příslušenství (úroku z prodlení) plynoucí z této škody. Náhrada škody je tak zcela mimořádnou transakcí, která má zásadní dopad na hospodaření a budoucí existenci Fondu.
18. Pod **prvním žalobním bodem** žalobkyně poukazovala na Rozsudek 2018, ve kterém je stanoveno, že zrušením Rozsudku 2012 cestou mimořádného opravného prostředku došlo k jeho odklizení s účinky *ex tunc*, tedy nastal mezi účastníky stejný procesněprávní a hmotněprávní stav, jako kdyby tu zrušené pravomocné soudní rozhodnutí (Rozsudek 2012) nikdy nebylo. Dle názoru Nejvyššího soudu a Městského soudu v Praze, který je uveden v Rozsudku 2018, ve zdaňovacím období roku 2012 tudíž nevznikl právní nárok na náhradu škody, přestože o něm bylo účtováno, tj. Fondem byl v roce 2012 zaúčtován a zdaněn výnos, který nevznikl, proto Fond v dodatečném přiznání za zdaňovací období 2012 snížil základ daně z titulu snížení zdanitelných výnosů, a nikoliv z titulu vzniku daňových nákladů účtovaných do závazků. V Rozsudku 2018 je také podle žalobkyně akceptován již dříve judikovaný závěr Nejvyššího soudu z roku 2014, že *„jestliže na základě povinnosti uložené pravomocným rozhodnutím soudu, které neodpovídá skutečným hmotněprávním*

poměrům, žalovaný plnil na neexistující dluh, pak Fondu vzniká bezdůvodné obohacení, a to okamžikem, kdy bylo rozhodnutí, na jehož základě bylo plněno, pravomocně zrušeno“. Plnění náhrady škody tedy podle žalobkyně obdržel Fond na základě pravomocného rozhodnutí soudu, které neodpovídá skutečným hmotněprávním poměrům, Česká republika plnila na neexistující dluh a okamžikem pravomocného rozhodnutí Rozsudku 2018 vzniklo Fondu bezdůvodné obohacení. Na základě Rozsudku 2018 byl pak Fond povinen podle žalobkyně vrátit do státního rozpočtu přijatou Náhradu škody (spolu s úrokem), tj. bylo fakticky potvrzeno, že se nejednalo o reálný příjem Fondu. V této souvislosti žalobkyně poukazovala na rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu k problematice tzv. zdánlivých příjmů s tím, že za skutečný příjem, který může být zdaněn, je považován takový přírůstek majetku, který může daňový subjekt využít dle své svobodné vůle ke své podnikatelské činnosti či soukromé spotřebě. Podle žalobkyně však přijatá náhrada škody, představuje pouze zdánlivý příjem, neboť Fond ji nikdy reálně nevyužil pro svoji podnikatelskou činnost (ani ji nemohl využít dle pokynů ČNB a depozitáře).

19. Žalobkyně dodala, že přijatá náhrada škody nepředstavuje skutečný příjem Fondu, neboť zdroj tohoto příjmu, tj. právní nárok na tuto náhradu zanikl dle Rozsudku 2018 zpětně ve

zdaňovacím období roku 2012, resp. přijatá náhrada škody představuje v konečném důsledku skutečný příjem pro Fond ve výši 0 Kč. Nesouhlasila s žalovaným, že se v případě přijaté náhrady škody jednalo o skutečný příjem Fondu tak, jak ho vnímá i Nejvyšší správní soud. Fond podle ní prokazatelně nemohl v období roku 2012–2018 volně využívat peněžní prostředky z přijaté náhrady škody; nemohl je např. použít ke svému platebnímu styku, tj. k úhradě svých závazků, pořizování majetku atd. (vyjma úhrady daně z příjmů za zdaňovací období roku 2012). Přijatá náhrada škody pro něj tedy nebyla využitelná, na čemž nic nemůže změnit ani skutečnost, že mu plynuly úrokové příjmy z termínovaných vkladů.

20. Žalobkyně shrnula, že Rozsudkem 2018 došlo k opravě skutečnosti (ekonomické reality), která chybně nastala ve zdaňovacím období roku 2012 na základě Rozsudku 2012. Na základě Rozsudku 2018 byla celá náhrada škody, dosud blokována na speciálních termínovaných účtech vedených depozitářem Fondu v souladu s pokyny ČNB, vrácena České republice, a to včetně části úroků z prodlení předepsaných jako sankce za identifikované bezdůvodné obohacení (přesahující vysoce celkovou hodnotu výnosových úroků z náhrady škody). Přijatá Náhrada škody tak podle žalobkyně nikdy nepředstavovala skutečný a trvalý příjem Fondu, se kterým mohl Fond volně nakládat dle své svobodné vůle, byť se žalovaný snaží tvrdit a prokázat opak na základě změn statutů žalovaného schválených fondem, resp. žalobkyní jako jeho obhospodařovatelem, týkajících se náhrady škody. Proto byl Fond dle žalobkyně oprávněn podat za zdaňovací období roku 2012 dodatečné daňové přiznání. Žalobkyně odmítala, že přijetí náhrady škody Fondem a následné vrácení stejné náhrady škody České republice představují ekonomicky samostatné transakce, které spolu věcně a časově nesouvisí, protože bylo zapláceno na základě dvou rozsudků, a z daňového pohledu se posuzují samostatně. Ačkoli se z procesních důvodů konečný výsledek soudního sporu o náhradu škody skládal z několika soudních sporů, tyto po věcné stránce rozhodovaly pouze a jen o existenci jednoho nároku na náhradu škody, tj. jednu skutkovou podstatu, jak je ostatně potvrzeno i v Rozsudku 2018, kterým je napraven Rozsudek 2012.
21. Pod **druhým žalobním bodem** žalobkyně nesouhlasila se závěry, v nichž žalovaný v bodech 40 – 42 Napadeného rozhodnutí vycházejí z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 11/2013 - 84, a ze dne 28. 5. 2015, čj. 10 Afs 129/2014 - 62, řešících daňové dopady absolutní neplatnosti právních úkonů, dovozoval, že neplatnost úkonu se automaticky nerovná zániku daňověprávních účinků, že náhrada škody ovlivnila majetkovou sféru Fondu a že Fond mohl s náhradou škody disponovat dle svého podnikatelského rozhodnutí. Žalobkyně tyto závěry odmítla s tím, že jsou založeny pouze na velmi účelovém a povrchním hodnocení uvedených rozsudků a jejich aplikaci na situaci Fondu, žalovaný při jejich aplikaci na situaci Fondu nevychází z reálného skutkového stavu Fondu, jeho postavení jako subjektu kolektivního investování, s tím, že náhrada škody v konečném důsledku ovlivnila trvale majetkovou sféru pouze a jenom České republiky, neboť představovala po celé období 2012 – 2018, ve kterém byla deponována na termínových účtech na základě pokynů ČNB, pro Fond nevyužitelný zdroj, neboť byla použita jen pro vrácení do státního rozpočtu, a nikoliv pro vlastní potřebu Fondu, přičemž splněním požadavků ČNB pak v celkovém důsledku nikdy nezvýšila celkovou výši vlastního kapitálu Fondu, a tím ani hodnotu podílového listu. Žalobkyně v této souvislosti namítala, že žalovaný si vybral z celé skupiny podmínek daných těmito rozsudky pouze jeden jediný aspekt, tj. ekonomický dopad do majetkové sféry Fondu, a na základě tohoto jediného aspektu uzavřel, že rozsudky jsou přílehlavé na situaci Fondu, přičemž nadto i

tento jeden vybraný aspekt rozsudků, tj. ekonomický dopad do majetkové sféry, posoudil naprosto v rozporu se skutečným skutkovým stavem a realitou oblasti kolektivního investování platnou v roce 2012.

22. V návaznosti na reprodukci závěrů vyslovených v naposledy odkazovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu žalobkyně dovozovala, že dle kasačního soudu lze absolutně neplatné právní úkony považovat za účinné v daňové právní sféře při splnění následujících podmínek: (i.) plnění nebylo zpochybněno v okamžiku jeho vzniku stranami dané transakce, (ii.) daňové subjekty, které na základě absolutně neplatné smlouvy na jedné straně dosáhly příjmů a na druhé straně uplatnily náklady, nebudou reflektovat neplatnost smlouvy v soukromoprávní rovině, tj. nedojde k vrácení neplatných plnění (soud podle žalobkyně v této souvislosti explicitně zmiňuje, že účinky absolutně neplatného úkonu do daňové oblasti nezasáhnou, pokud dojde k vrácení uskutečněného plnění, případně k plnění na základě závazku ještě nedošlo, nebo je možná obnova takového stavu, jako by tu předmětný závazek nikdy neexistoval), a (iii.) plnění se projevilo v ekonomické sféře účastníků transakce způsobem předvídaným v § 24 odst. 1 ZDP či si účastníci transakce mohli rozumně myslet v době, kdy ji činili, že se takto projeví. Žalobkyně přitom vyložila důvody, pro které měla za to, že základní podstata sporu je odlišná od sporů, jež jsou předmětem uvedených rozsudků, s tím, že ve sporu s žalovaným nejde o daňový režim příjmu z odpisu závazku z nevráceného originálního plnění, ale o daňový charakter příjmu Fondu z titulu originálního plnění (tj. náhrady škody), jež byla vrácena České republice.
23. K podmínce (i.) výše (otázka zpochybnění plnění stranami transakce v okamžiku jeho vzniku) žalobkyně konstatovala, že na rozdíl od případů řešených odkazovanými rozsudky v případě náhrady škody přisouzené Fondu na základě Rozsudku 2012 bylo okamžitě toto plnění zpochybněno podáním dovolání ze strany České republiky. Žalobkyně rovněž poukazovala na jednání, která zahájil Fond (s ohledem na možnou povinnost přijatou náhradu škody vrátit) s ČNB (ohledně „manipulace“ s finančními prostředky z přijaté náhrady škody, jejich vlivu na hodnotu Fondu a jednotlivých podílových listů jeho podílníků), s Ministerstvem financí ČR (ohledně účetního řešení zpochybněné náhrady škody, a zejména povinnosti vykázat příslušný výnos z titulu náhrady škody v okamžiku, kdy takový výnos mohl být pouze dočasný, což se následně prokázalo), s GŘ a správcem daně (ohledně daňového charakteru příjmu vykázaného z titulu náhrady škody ve zdaňovacím období 2012 a možnosti podat dodatečné daňové přiznání na snížení základu daně za toto zdaňovací období v případě následného vrácení náhrady škody), s depozitářem Fondu (ohledně formy uložení finančních prostředků z přijaté náhrady škody v návaznosti na podmínky dané ČNB) a konečně s auditorem Fondu. Žalobkyně zdůraznila, že pochyby Fondu o trvalosti přijatého plnění vedly Fond ve výše uvedených jednáních k návrhům, které by jak v účetní, tak daňové oblasti reflektovaly nejistotu týkající se přijaté náhrady škody, tj. návrhům nevykazovat v okamžiku Rozsudku 2012 jakýkoliv výnos (příjem) z titulu přijaté náhrady škody, a to do okamžiku dořešení dovolání podaného Českou republikou. V návaznosti na rigidní stanovisko Ministerstva financí opírající se o předepsané účetní metody, jež přikazovaly (a stále přikazují) vykazovat výnosy v okamžiku vzniku právního nároku na dané plnění, a to bez ohledu na pravděpodobnost realizace takového právního nároku, musel však Fond podle žalobkyně zachytit ve svém účetnictví roku 2012 zvýšení svých aktiv a související výnos z titulu zpochybněné náhrady škody, kdy daný výnos byl posouzen v souladu se stanoviskem GŘ a v souladu názorem správce daně jako zdanitelný příjem v roce 2012.

24. Žalobkyně doplnila, že jelikož měl však Fond stále pochyby týkající se své možné povinnosti vrátit zpochybněnou náhradu škodu, v souladu s předepsanými účetními metodami (a s ohledem na požadavky ČNB požadující nulový vliv přijaté náhrady škody na hodnotu Fondu a jím vydaných podílových listů) vytvořil v účetním období roku 2012 účetní rezervu v celé výši přijaté, ale zpochybněné náhrady škody. Z regulatorního a účetního pohledu tak byl celkový vliv přijaté náhrady škody od počátku nulový. Přijatá náhrada škody podle žalobkyně nikdy nezvýšila hodnotu Fondu, nezvýšila jeho účetní zisk před zdaněním vykázaný za účetní období roku 2012 a ani nijak pozitivně neovlivnila hodnotu podílových listů vydaných Fondem jeho podílníkům. I účetnictví Fondu tak od počátku explicitně vyjadřovalo vytvořenou účetní rezervou pochybnosti Fondu (ale *de facto* i všech ostatních zainteresovaných stran) o oprávněnosti přijaté náhrady škody. Reálně byl vliv přijaté náhrady škody na hodnotu Fondu a hodnotu jeho podílových listů podle žalobkyně *de facto* negativní, jelikož příjem Fondu z přijaté náhrady škody byl řádně zdaněn, zatímco stejně velký náklad na vytvoření související rezervy byl v témže přiznání vyloučen jako nedaňový, jelikož daná rezerva nesplňovala zákonné podmínky.
25. Žalobkyně shrnula, že plnění přijaté Fondem v roce 2012 ve formě náhrady škody bylo už v okamžiku poskytnutí tohoto plnění v roce 2012 zpochybněno Českou republikou podaným dovoláním, Fond, žalobkyně ani žádná další ze zainteresovaných stran nejednaly v roce 2012 tak, jako by daná náhrada škody nebyla zpochybněna, účetnictví Fondu jednoznačně vyjadřovalo ekonomickou realitu týkající se přijaté náhrady škody, tj. pochyby zúčastněných stran o trvalosti přijaté náhrady škody a nejistotu (riziko) Fondu ohledně možnosti jejího vrácení, a nebyla tak splněna první z podmínek vyjádřených v uvedených rozsudcích pro zohlednění absolutně neplatných právních kroků v daňověprávní sféře a podání dodatečného daňového přiznání mělo být posouzeno jako oprávněné.
26. K podmínce ad (ii.) výše (vrácení neplatného plnění) žalobkyně uvedla, že žalovaný ignoroval, že náhrada škody byla v celém rozsahu vrácena Fondem České republice bezprostředně po Rozsudku 2018. Nejedná se tak o situaci posuzovanou v odkazovaných rozsudcích. Fond celou náhradu škody bezodkladně vrátil České republice a nadto prostřednictvím předepsaných úroků z prodlení dle Rozsudku 2018 je povinen „vrátit“ mnohem více než jaká je celková hodnota úrokových výnosů dosažených Fondem z titulu úročení náhrady škody v letech 2012 – 2018.
27. K podmínce ad (iii.) výše (ekonomický vliv přijaté náhrady škody) žalobkyně nesouhlasila se závěry žalovaného uvedenými v bodě 42 Napadeného rozhodnutí. Akcentovala, že podle rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu se zvýšení majetku v právní sféře daňového poplatníka musí reálně projevit, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné.
28. Pokud jde o samotnou náhradu škody, jedná se podle žalobkyně pouze o jednu ekonomickou transakci, která v závislosti na Rozsudku 2018 ovlivnila trvale majetkovou sféru pouze České republiky. Jediná ekonomická (majetková) transakce pak v daném případě zakládá vznik zdanitelného příjmu pouze a jen ve zdaňovacím období roku 2012, přestože neuznání konečného nároku Fondu na náhradu škody bylo potvrzeno až v roce 2018 na základě Rozsudku 2018. Náhrada škody by mohla mít pouze dočasný vliv na majetkovou sféru Fondu, pokud by se byla mohla v jeho právní sféře vůbec reálně projevit, a to tak, aby byla pro něho skutečně využitelná. Přijatá náhrada škody však reálně neovlivnila majetkovou sféru Fondu, jelikož nikdy pozitivně z důvodů podmínek kladených ČNB nezvýšila hodnotu Fondu nebo podílových listů jednotlivých podílníků, z titulu související daňové povinnosti vyplývající z přijaté náhrady škody ji naopak snížila,

vždy byla deponována v celé výši pouze na zvláštních bankovních účtech spravovaných depozitářem Fondu, nikdy nebyla reálně převedena do fondového majetku Fondu, a v důsledku doporučení ČNB jako orgánu dohledu nad Fondem jako subjektem kolektivního investování neměl Fond nikdy reálnou možnost skutečně přijatou Náhradu škody využít v rámci svého podnikání v oblasti kolektivního investování. Z tohoto důvodu žalobkyně odmítla závěr žalovaného uvedený v bodě 56 Napadeného rozhodnutí s tím, že závěry neodpovídají realitě postavení Fondu jako subjektu kolektivního investování. Zdůraznila, že změna statutu Fondu

přijata dne 4. 12. 2012 týkající se přijaté Náhrady škody, a tudíž i možnost Fondu zacházet jakýmkoliv způsobem s přijatou náhradou škody, nebyla vůbec dobrovolná, jelikož podléhala předchozímu souhlasu ČNB a byla tedy výrazně ovlivněna názorem tohoto dohledového orgánu vyjádřeným v průběhu série jednání. Dle žalobkyně se nejednalo o její svobodné rozhodnutí, pro Fond tyto finanční prostředky nebyly reálně využitelné. Konečným rozhodnutím uvedeným v Rozsudku 2018, na základě kterého byl Fond povinen přijatou náhradu škody včetně úroků vrátit, bylo dle žalobkyně potvrzeno, že se nejednalo z pohledu Fondu v roce 2012 o reálný příjem, který byl pro Fond využitelný, a proto nemůže podléhat zdanění. Z uvedeného důvodu Fond podal v návaznosti na Rozsudek 2018 oprávněně dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší.

29. Pokud jde o úroky z náhrady škody, žalobkyně nesouhlasila s žalovaným, že Fond disponoval peněžními prostředky přijatými jako náhrada škody, protože přinášely Fondu úroky z vkladů (konkrétně úrokový výnos na termínovaných účtech), neboť v období 2012 – 2018 bylo dle ní obvyklé, že peněžní úložky na termínovaných účtech obecně generovaly úrokové výnosy, přičemž deponování přijaté náhrady škody na termínovaný účet, který generuje úrokový výnos, namísto neúročeného bankovního účtu jen prokazuje spravování peněžních prostředků s péčí řádného hospodáře. Fond nadto nemohl podle žalobkyně v období roku 2012–2018 využívat peněžní prostředky z přijaté náhrady škody ke svému platebnímu styku, tj. k úhradě svých závazků, pořizování majetku atd. (vyjma úhrady daně z příjmů za zdaňovací období roku 2012). Generování úrokových výnosů bylo dle žalobkyně pouze důsledkem obvykle nabízených služeb bankovními institucemi a obecnou vlastností peněz. Díky požadavkům ČNB a depozitáře byla přijatá náhrada škody úročena v období let 2012 až 2018 velmi nízkou úrokovou mírou obvyklou na mezibankovním trhu místo toho, aby Fond mohl prostřednictvím finančních prostředků z náhrady škody využít k dosažení svých standardních výnosů v rámci svých standardních investičních strategií a politik, kde je výnosová míra dosahovaná Fondem mnohem vyšší. Fond v souladu s dříve uvedeným činil i ve vztahu k úrokům generovaným náhradou škody účetní rezervu v celé jejich výši. Žalobkyně odmítla závěr uvedený v bodě 57 Napadeného rozhodnutí. Pokud lze připustit, že náhrada škody někdy ovlivnila majetkovou sféru Fondu, pak to bylo podle žalobkyně pouze z titulu velmi nízkých úroků z náhrady škody zachycených do 29. 8. 2014 ve výši 14 249 666,86 Kč, které ale byly České republice vráceny v podobě úroků z prodlení, o které byl Fond připraven činností exekutora v roce 2020. I v případě těchto úroků tak nebyla dle žalobkyně splněna druhá podmínka pro uplatnění Daňových rozsudků (plnění není vráceno). Tento vliv na majetkovou sféru Fondu byl nadto podle žalobkyně pouze dočasný a velmi limitovaný vzhledem k celkové výši přijaté náhrady škody a možnostem jejího využití Fondem dle podmínek daných primárně ČNB.
30. Žalobkyně zdůraznila, že z podaného odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru vyplývá, že Fond chtěl již správci daně dodatečnými důkazními prostředky (bankovní

výpisy a confirmace depozitáře) doložit, že nebyl oprávněn volně disponovat s finančními prostředky včetně většiny úroků, nicméně správce daně i žalovaný toto doložení odmítli. Podle žalobkyně přitom nelze tvrdit, že tvrzení Fondu neodpovídá předloženým důkazním prostředkům, když dodatečné důkazní prostředky, které chtěl Fond předložit již správci daně, tento správce daně odmítl.

31. Žalobkyně uzavřela, náhrada škody nikdy žádným způsobem trvale neovlivnila pozitivně majetkovou sféru Fondu, tak jak to vyžaduje Nejvyšší správní soud v odkazovaných rozsudcích. Z titulu rozporovaného zdanění v řádném daňovém přiznání byl vliv Náhrady škody na majetkovou sféru pouze negativní.
32. Podle žalobkyně tedy nebyla splněna ani jedna podmínka uvedená v odkazovaných rozsudcích pro uplatnění daňových dopadů Rozsudku 2012 zrušeného „*ex tunc*“ Rozsudkem 2018. Pro vyloučení jejich aplikace by přitom podle žalobkyně stačilo nesplnit jednu z nich.
33. Pod **třetím žalobním bodem** žalobkyně namítala, že žalovaný nehodnotí věcnou podstatu soudních rozhodnutí z pohledu věcné a časové souvislosti ke zdaňovacímu období roku 2012, ale hodnotí je pouze formálně z pohledu data nabytí právní moci příslušného rozsudku, čímž porušuje základní zásadu správy daní, kdy má věcná podstata přednost před formálním stavem. Nesouhlasila se závěry žalovaného uvedenými v bodě 36 Napadeného rozhodnutí, který je dle ní výsledkem neobjektivního a účelového hodnocení věcné podstaty předložených důkazních prostředků, kterými Fond prokazuje, že právní nárok na náhradu škody ve zdaňovacím období 2012 nevznikl. Žalovaný civilní rozsudky, jež věcně rozhodovaly po skutkové stránce pouze jedinou věc, a to, zda Fondu vznikl ve zdaňovacím období roku 2012 právní nárok na náhradu škody, podle žalobkyně hodnotil bez vzájemné souvislosti a účelově je posuzoval samostatně, jako kdyby tyto soudy rozhodovaly o jiné skutkové podstatě.
34. K závěrům uvedeným v bodech 42 a 44 Napadeného rozhodnutí žalobkyně uvedla, že žalovaný při stanovení okamžiku uskutečnění účetního případu vychází z chybného účetního standardu, jak ostatně vyplývá z bodu 23 Napadeného Rozhodnutí, neboť Fond účtuje podle vyhlášky č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**vyhláška č. 501/2002 Sb.**“). I tak ze všech závěrů žalovaného vyplývá neobjektivní, formální a věcně chybné a účelové hodnocení předložených důkazních prostředků, neboť posuzuje věcnou a časovou souvislost, tj. vznik skutečného příjmu Fondu ve zdaňovacím období roku 2012 z titulu trvalého přiznání práva na náhradu škody na základě konečného Rozsudku 2018 jen z pohledu dat nabytí právních mocí jednotlivých rozhodnutí soudu a jakoukoliv vazbu pozdějších rozsudků k Rozsudku 2012 soustavně zjevně záměrně a účelově odmítá.
35. Věcnou a časovou souvislost příjmů s příslušným zdaňovacím obdobím lze dle žalobkyně objektivně vyložit pouze tak, že zdanitelný příjem je zahrnut do základu daně v tom zdaňovacím období, ve kterém právoplatně vznikl, a nikoliv ve zdaňovacím období, kdy se o tom daňový subjekt dozvěděl, např. na základě rozsudku soudu, nebo kdy takový příjem zaúčtoval. Fond byl tedy povinen formálně účtovat o nejistém a pochybném výnosu z titulu přijaté náhrady škody, který ale byl v souladu s § 23 odst. 1, 2 a 10 ZDP součástí základu daně Fondu za zdaňovací období roku 2012 nesnížen o daňově neuznatelné náklady na tvorbu účetní rezervy požadované ČNB, a byla z něj zaplacená daň z příjmů právnických osob.

36. Žalobkyně v této souvislosti akcentovala, že GFŘ k její žádosti vydalo „Stanovisko k žádosti o vyjádření k problematice zdanění náhrady škody“ pod čj. 16592/13/7001-11001-013031 (dále jen „**Stanovisko GFŘ**“), které se vyjadřuje k problematice zdanění přijaté náhrady škody Fondem ve zdaňovacím období roku 2012 a případné možnosti podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2012, z něhož je dle ní zcela zřejmé, že dotaz i odpověď se týkají řešení problematiky zdanění náhrady škody, kterou Fond přijal ve zdaňovacím období roku 2012, pokud by mu na základě probíhajícího soudního řízení v době podání dotazu vznikla povinnost tuto přijatou náhradu škody vrátit zpět České republice. Vzhledem k tomu, že GFŘ ve Stanovisku GFŘ akceptuje podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2012, je zřejmé, že GFŘ vycházelo z ekonomické logiky, že zdaněn může být jen skutečný, a nikoliv jen zdánlivý příjem Fondu. Z citované části lze dle žalobkyně vyvodit, že GFŘ vyslovuje svůj názor k problematice zdanění konkrétní a nezaměnitelné ekonomické transakce (přijaté náhradě škody, resp. její následné vrácení), a proto je nepochopitelné, že žalovaný v bodě 59 Napadeného Rozhodnutí hodnotí Stanovisko GFŘ pouze jako obecné a prakticky je pro něj názor nadřízeného orgánu GFŘ irelevantní. Za absurdní pak žalobkyně označila závěry žalovaného uvedené v bodě 60 Napadeného rozhodnutí, že *„GFŘ tak ve své odpovědi připouští podání DODAP, nicméně není zřejmé ani dovoditelné ve vztahu k jakému zdaňovacímu období by mělo být DODAP uplatněno, a to i s ohledem na skutečnost, že takové stanovisko nemohlo předvídat zda, jak a kdy taková skutečnost fakticky nastane“*. Dle žalobkyně je naopak zřejmé, že zmíněné „DODAP“ ve Stanovisku GFŘ se týkalo zdaňovacího období 2012. Žalobkyně odmítla tvrzení, že nelze vyhodnotit východiska, ze kterých GFŘ při zpracování dopovědi vycházelo, jako účelové, neboť Fondu by v důsledku konečného soudního rozhodnutí příslušného soudu, které v době podání dotazu nebylo známo, vznikl nebo nevznikl skutečný příjem, a to zpětně ve zdaňovacím období roku 2012, přičemž žádné další specifikum v soudních sporech o uznání nároku na náhradu škody, které by mohlo zdanění skutečného příjmu ovlivnit, nelze ani předpokládat.
37. Přestože GFŘ ve Stanovisku GFŘ při řešení problematiky zdanění přijaté náhrady škody respektovalo jak cíl Pokynu D-6, tj. eliminovat znevýhodnění Fondu při zdanění přijatého plnění v důsledku dlouhotrvajících soudních sporů, tak věcnou podstatu skutečného příjmu, a akceptovalo podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2012, žalovaný je dle žalobkyně opačného názoru. K závěrům uvedeným v bodech 49 a 51 Napadeného rozhodnutí žalobkyně sdělila, že ze Stanoviska GFŘ vyplývá, že je možné se ve výjimečných a mimořádných případech odchýlit od obecně aplikované správní praxe, neboť toto odchýlení zajišťuje vyměření daně ve správné výši, odstraňuje znevýhodnění Fondu, je v souladu s ústavně právními principy a naplňuje věcnou podstatu daně z příjmů, tj. trvalé zdanění reálného zvýšení majetku Fondu a vede především ke spravedlivému výběru daně. Dle žalobkyně účelové vedení daňového řízení prokazuje i fakt, že žalovaný odmítá názor uvedený ve Stanovisku GFŘ, které se zabývá problematikou zdanění jednoho specifického příjmu Fondu, neboť stanovisko svědčí ve prospěch Fondu, a zároveň soustavně aplikuje obecné zásady stanovené GFŘ v Pokynu D-6, jehož aplikace je pro daný případ nepřiléhavá a po formální stránce v neprospěch Fondu. Žalovaný účelovým způsobem a v rozporu s názorem nadřízeného orgánu GFŘ formalisticky aplikuje Pokyn D-6 a tím podle žalobkyně vytváří znevýhodnění Fondu při správě daní, které má Pokyn D-6 eliminovat.
38. Žalobkyně byla přesvědčena, že i v případě odhlédnutí od Stanoviska GFŘ je žalovaný povinen při hodnocení předložených důkazů postupovat v souladu s platnými právními

předpisy, judikaturou a až naposledy aplikovat podzákoné předpisy jako jsou metodické pokyny GFŘ aj.

Dle názoru žalobkyně žalovaný zásady daňového řízení buď záměrně ignoruje, nebo je účelově interpretuje, aby své hodnocení důkazních prostředků mohl zdůvodnit pouze a jen stručným ustanovením Pokynu D-6 s jednoznačným cílem, a to maximalizovat výběr daně z příjmů. Žalovaný je podle žalobkyně povinen dle § 1 odst. 2 a 3 daňového řádu postupovat tak, aby byl naplněn cíl správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení její úhrady. Dle žalobkyně se rozumí „správným zjištěním a stanovením daní“ skutečnost, že daň je zjištěna, stanovena a uhrazena ze skutečného přírůstku majetku Fondu v souladu s právními předpisy, a to i s využitím všech zákonných opravných prostředků, které má Fond, resp. žalobkyně, k dispozici. Z ekonomické logiky vyplývá, že u Fondu by mělo i po uhrazení daní z příjmů dojít k trvalému zvýšení hodnoty jeho majetku, což v daném případě u Fondu nenastalo, a nikoliv ke stavu, že daň z příjmů je v souhrnu vyšší než reálný příjem, ze kterého se hradí.

39. Žalovaný je pak povinen dle § 5 odst. 1 daňového řádu postupovat při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy, což v daném případě primárně znamená aplikace ustanovení ZDP a nikoliv Pokynu D-6, který se nepovažuje za obecný právní předpis. I když je Pokyn D-6 jako vnitřní předpis závazný pro celou organizační strukturu finanční správy, je žalovaný povinen respektovat ustanovení daňového řádu, ZDP a důkazní prostředky hodnotit dle věcné podstaty ekonomické transakce v souladu se zásadami správy daní. Z komentáře k § 23 odst. 2 ZDP uvedeného pod bodem 4 písm. a) Pokynu D-6, lze dle žalobkyně pouze dovodit, že datum právní moci soudního rozhodnutí se obvykle považuje za rozhodné datum ovlivňující základ daně. Z uvedeného ustanovení však nelze dle žalobkyně dovodit, že by zaniklo právo Fondu podat dodatečné daňové přiznání před uplynutím prekluzivní lhůty, které je mu přiznáno zákonem (ustanovením § 38r ZDP a ustanovením § 141 odst. 2 daňového řádu), tedy právním předpisem s vyšší právní silou, než je Pokyn D-6, že by žalovaný mohl na základě tohoto ustanovení Pokynu D-6 upřednostnit formální hodnocení důkazních prostředků pouze a jen na základě dat právních mocí dílčích rozsudků soudů, které se týkaly jedné ekonomické transakce (vzniku nároku na náhradu škody), či že by se dopady rozsudků více soudních sporů, které se vztahují k jediné ekonomické transakci, která zakládá vznik zdanitelného příjmu, měly vždy posuzovat samostatně, a nikoliv ve vzájemné souvislosti jako jedna ekonomická transakce.
40. Žalovaný je dále dle žalobkyně povinen se řídit dle § 5 odst. 3 daňového řádu zásadou přiměřenosti, která šetří práva a chráněné zájmy daňových subjektů, a musí dle rozhodovací praxe Ústavního soudu respektovat přiměřenou (spravedlivou) rovnováhu mezi obecným zájmem společnosti a ochranou základních práv jednotlivce. Žalovaný uvedenou zásadu porušuje, neboť jednak požaduje trvalé uhrazení daně z příjmů z dočasně přijaté náhrady škody Fondem ve zdaňovacím období roku 2012, přestože Fond tuto náhradu škody vrátil včetně příslušenství zpět České republice. Fond přitom současně podle žalobkyně vrátil zpět v roce 2018 do státního rozpočtu částku náhrady škody vyšší, než která mu zůstala po zdanění vázána na zvláštních účtech v roce 2013, a to o výši zaplacené daně z příjmů za zdaňovací období roku 2012 (bez vlivu úroku z prodlení), přičemž dopad podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období 2012 na Fond i státní rozpočet je spravedlivý a daňově neutrální, tzn., že do státního rozpočtu by byla Fondem vrácena stejná částka, jakou ve zdaňovacím období roku 2012 po zdanění získal, pokud tedy Fond

odmyslí svoji ztracenou časovou hodnotu peněz odvislou doby plynoucí od okamžiku podání dodatečného přiznání do okamžiku finálního rozhodnutí o jeho akceptaci.

41. Žalobkyně dále v této souvislosti poukazovala na závěry vyslovené v nálezech Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, dle nichž daň z příjmů má být stanovena ve správné výši na místo formalistické aplikace právních předpisů s cílem maximalizovat daň. Dojde-li následně ke zjištění, že již dříve zdaněný příjem po právu nevznikl, mělo by dle žalobkyně zůstat zachováno právo daňového subjektu podat dodatečné daňové přiznání. Žalovaný však v rozporu s tímto nálezem upírá Fondu právo dodatečným daňovým přiznáním snížit v důsledku Rozsudku 2018 daňovou povinnost za rok 2012, a setrvává na svém chybném názoru, že daň z příjmů má být hrazena i z příjmu, který nenastal, což odůvodňuje pouze Pokynem D-6 a zcela nepřiléhavými daňovými judikáty týkající se vlivu absolutně neplatných právních úkonů na daňová tvrzení a řízení daňových subjektů.
42. Žalobkyně dále poukazovala na závěry vyslovené v nálezu Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, přičemž měla za to, že finanční orgány postupují v rozporu s nimi, neboť si plně uvědomují, že Fond vrátil dne 12. 12. 2018 zpět do státního rozpočtu částku náhrady škody v plné hrubé výši včetně daně z příjmů, kterou Fond již uhradil do státního rozpočtu v roce 2013, tj. částku vyšší, než kterou dočasně „získal“ po zdanění daní z příjmů, a trvalé zdanění fiktivního (dočasného) příjmu považují za spravedlivé a takový způsob zdanění odůvodňují pouze a jen vnitřním předpisem.
43. Žalovaný pak podle žalobkyně rovněž nerespektuje závěry vyslovené v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 10. 1992, sp. zn. II. ÚS 438/01, neboť odmítá podání dodatečného daňového přiznání na snížení daně z příjmů a dožaduje se trvalé úhrady daně z příjmů i z dočasného příjmu, který v konečném důsledku nezvýšil majetek Fondu. Fond přitom musel podle žalobkyně uhradit část dříve přijaté náhrady škody, která odpovídá zaplacené dani z příjmů v roce 2013, z vlastní finanční rezervy, a tak nemohl rozvíjet své podnikání.
44. Žalobkyně odmítla závěr žalovaného uvedený v bodě 47 Napadeného rozhodnutí s tím, že Ústavním soudem formulované principy je třeba aplikovat v daňovém řízení obecně. Zároveň označila za nepravdivý závěr, že „*nebyly neprovedeny žádné důkazní prostředky*,“ s tím, že Fond chtěl již správci daně dodatečnými důkazními prostředky (bankovní výpisy a konfirmace depozitáře) doložit, že nebyl oprávněn volně disponovat s finančními prostředky včetně úroků, nicméně správce daně toto doložení odmítl.
45. Žalobkyně shrnula, že se jedná o zcela atypickou situaci nepředvídanou zákonem, ale ani zmiňovaným Pokynem D-6. Pokud tedy předmětný Pokyn D-6 má odstraňovat znevýhodnění

(nespravedlnost), je třeba konstatovat, že právě v případě Fondu jeho striktní aplikace žalovaným toto znevýhodnění (nespravedlnost) způsobuje.

46. Žalobkyně k závěru žalovaného uvedenému v bodu 48 Napadeného rozhodnutí doplnila, že vzhledem k tomu, že součet obecných základů daně z příjmů za zdaňovací období 2013–2018 činí částku 57 923 156 Kč, vrácenou Náhradu škody ve výši 1 366 672 413 Kč nebude moci Fond prakticky nikdy uplatnit jako daňový výdaj nebo prostřednictvím daňové ztráty jako položku snižující základ daně a žalovaný tak Fondu způsobí škodu rovnající se dani z příjmů ve výši 41 698 800 Kč, která byla zaplacená z přijaté náhrady škody ve zdaňovacím období roku 2012. Odmítnutím dodatečného daňového přiznání dojde podle žalobkyně k čistému snížení majetku Fondu, a tím i 22 037 podílníků Fondu o výši daně z příjmů ve výši 41 698 800 Kč, která jím byla zaplacená ze zdánlivého příjmu ve formě dočasně přijaté náhrady škody ve zdaňovacím období roku 2012. Z pohledu ekonomické reality a logiky

představuje tato částka daně z příjmů dle žalobkyně pouze škodu, kterou způsobí Fondu žalovaný, neboť mu trvale odčerpá finanční zdroje, přestože Fond nezískal ani nezíská žádný příjem nebo jiný přírůstek majetku, který by zakládal vyměření této výše daně z příjmů.

47. Žalobkyně uzavřela, že závěry žalovaného jsou podloženy pouze a jen obecným a stručným ustanovením vnitřního předpisu Pokynu D-6, na jehož základě žalovaný ignoruje zásady daňového řízení, právo Fondu podat dodatečné daňové přiznání a dříve citované nálezy Ústavního soudu jakož i Stanovisko GŘ vydané Fondu v této konkrétní posuzované věci. Žalovaný ustanovení Pokynu D-6 nadřazuje nad právní předpisy, které přiznávají Fondu práva (ZDP) a ukládají žalovanému povinnosti (daňový řád). Ačkoliv obecně mají pokyny zajistit jednotný postup finanční správy a odstranit znevýhodnění (nespravedlnost), striktní aplikace Pokynu D-6 znamená podle žalobkyně v případě Fondu porušení základních zásad řádné správy daní, jakož i ústavně právních principů a jde zcela proti smyslu a účelu ZDP. Dle žalobkyně se jedná o zcela atypickou situaci, kdy striktní aplikace Pokynu D-6 znamená zdanění dočasného příjmu, s nímž Fond prokazatelně nemohl nakládat, tudíž ho nelze považovat za reálný příjem zvyšující jeho majetek. V posuzovaném případě tedy nelze dle žalobkyně Pokyn D-6 aplikovat, neboť je nesouladný se zákonem, resp. jeho striktní aplikace je proti smyslu a účelu daně z příjmů, kdy zdaněn může být pouze reálný příjem, kdy, jak konstatoval NSS, *„toto zvýšení majetku se musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné“*.

IV. Vyjádření žalovaného

48. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě podaném dne 27. 9. 2021 rekapituloval průběh daňového řízení a shrnul uplatněné žalobní námitky.
49. K námitce poukazující na nesprávné hodnocení důkazních prostředků a neobjektivně vedené dokazování uvedl, že přihlédl ke všem daňově významným skutečnostem a důvodně podal, že se u náhrady škody, kterou přijal v roce 2012, jednalo o skutečný příjem žalobkyně, který se projevil v její majetkové sféře. Žalobkyně podle žalovaného opomíjí, že v roce 2012 na základě pravomocného Rozsudku 2012 dotčené tři podílové fondy obdržely náhradu škody, kterou zahrnuly v roce 2012 do výnosů, tedy do svého základu daně a dle § 21 ZDP zdanily sazbou 5 %. Rozhodným okamžikem pro vznik zdanitelného výnosu žalobkyně byl pravomocný Rozsudek 2012. Výnos tak byl podle žalovaného pravomocně stanoven i prokazatelně přijat žalobkyní v období 2012, tj. v období, kdy nastal účetní případ, a projevil se i její majetkové sféře ve formě peněžních prostředků (zdanitelného výnosu v podobě bezhotovostního peněžního příjmu). Žalovaný zopakoval, že s ohledem na odůvodnění pravomocných rozsudků disponovaly podílové fondy AKRO náhradou škody po právu, a to na základě pravomocného Rozsudku 2012, jehož existence nezavdávala důvod se domnívat, že by se mělo jednat o plnění bez právního důvodu, což bylo třeba respektovat z ekonomického i daňového pohledu. Žalobkyně disponovala podle žalovaného s přijatou náhradou škody v období od 12. 12. 2012 do 1. 9. 2014 zcela oprávněně, čemuž svědčí rovněž přiznaný nárok na úroky z prodlení teprve od naposledy uvedeného data.

Pokud jde o využití finančních prostředků přijatých z titulu náhrady škody, z předložených dokumentů ČNB podle žalovaného vyplynulo, že o konzervativním způsobu použití peněžních prostředků rozhodla s ohledem na nejistý výsledek soudních řízení z vlastní vůle žalobkyně, přičemž ohledně úrokových výnosů plynoucích z úložek na zvláštních účtech se dokonce žalobkyně rozhodla postupovat odlišně od doporučení ČNB,

kterým bylo ponechat je rovněž na zvláštních účtech, a rozhodla se s nimi nakládat jako s příjmem příslušného podílového fondu.

50. Interní pokyn D-6 pak dle žalovaného slouží k zajišťování jednotného uplatňování ZDP a jeho aplikace byla žalovaným vyložena pod bodem 51 Napadeného rozhodnutí, aniž by jakkoliv kolidovala se zněním ZDP, ale naopak poukázala na stávající správní praxi. GFR tímto pokynem podle žalovaného upustilo od správní praxe dle pokynu D-300 podávání dodatečného daňového přiznání v důsledku absolutní neplatnosti právního úkonu a v důsledku souvisejícího plnění z titulu bezdůvodného obohacení od roku 2011. Tato správní praxe byla zavedena a dle žalovaného aplikuje se právě ve prospěch poplatníků, kteří s ohledem na prekluzivní lhůtu byli limitováni v možnosti podat dodatečné daňové přiznání v době, kdy soudy dospějí k pravomocným rozsudkům (viz i stanovisko Ministerstva financí ČR v rámci koordinačního výboru 267/18.03.09 - Daňové dopady změny právního důvodu pohledávky).
51. Žalovaný měl za to, že hodnotil důkazní prostředky samostatně i ve vzájemných souvislostech, a proto musel respektovat a z daňového hlediska promítnout skutečnost, že žalobkyně skutečně přijala náhradu škody, která se promítla do její daňové povinnosti, přičemž podáním dodatečného daňového přiznání ve vztahu ke zdaňovacímu období 2012 se snaží navodit situaci, jakoby k přijetí náhrady škody nikdy nedošlo.
52. K námitkám vzneseným pod **prvním žalobním bodem** žalovaný setrval na závěru, že Rozsudek 2018 je výsledkem samostatné linie soudního řízení, která byla vyvolána podáním žaloby žalobcem – Českou republikou, Ministerstvem financí ČR, jelikož i přes výzvu odmítla žalobkyně vydat bezdůvodné obohacení s odůvodněním, že požadavek Ministerstva financí je neopodstatněný, protože Česká republika svým plněním hradila existující hmotněprávní závazek k náhradě škody. Závěr žalobkyně, že plnění promlčené, nicméně existující pohledávky nepředstavovalo bezdůvodné obohacení, nesdílely civilní soudy, dle nichž zrušení Rozsudku 2012 zapříčinilo na straně žalobkyně vznik bezdůvodného obohacení, které byla spolu s úroky z prodlení povinna vydat. Žalovaný zopakoval, že zrušením pravomocného rozhodnutí soudu cestou mimořádného opravného prostředku (dovolání) došlo k jeho odklizení s účinky *ex tunc*, tedy nastal mezi účastníky stejný procesněprávní a hmotněprávní stav, jako kdyby tu zrušené pravomocné soudní rozhodnutí nikdy nebylo. Nesouhlasil s tím, že by Rozsudkem 2018 bylo fakticky potvrzeno, že se nejednalo o reálný příjem žalobkyně, neboť náhrada škody se dle něho do příjmu žalobkyně v roce 2012 fakticky projevila. Následné navrácení náhrady škody z důvodu nového pravomocného soudního rozhodnutí v rámci samostatného soudního řízení, které uvedlo, že procesní povinnost plnění náhrady škody zanikla v důsledku zrušení Rozsudku 2012 a vrácení věci k novému projednání, ke kterému však z důvodu zpětvzetí žaloby nedošlo, sice podle žalovaného v rovině soukromoprávní navozuje stejný procesněprávní a hmotněprávní stav, jako kdyby tu zrušené pravomocné soudní rozhodnutí nikdy nebylo, z pohledu daňového se však s odkazem na vznik účetního případu (2018) jedná o samostatný případ časově související s jiným účetním (zdaňovacím) obdobím. Žalovaný trval na tom, že v období 2012 existovalo plnění, které generovalo účetní případ s věcnou a časovou souvislostí roku 2012, a ten nebyl v důsledku soudního řízení s odlišným předmětem (vydání bezdůvodného obohacení) znegován.
53. K námitkám uplatněným pod **druhým žalobním bodem** žalovaný uvedl, že s podporou odkazovaných rozsudků logicky posuzoval daňověprávní účinky právních úkonů na věc žalobkyně, s tím, že odlišný skutkový stav řešený předmětnými rozsudky na jeho závěrech ničeho nemění. Žalobkyně podle žalovaného pomíjí, že náhrada škody se jednoznačně

projevila v její majetkové sféře, a také zákonné účetní předpisy, na které se žalovaný odkazoval. Dle žalovaného nelze účetně zohlednit „zpochybnění plnění“ vyplacené náhrady škody (zde mimořádným)

opravným prostředkem proti rozhodnutí soudu. K pochybnostem stran trvalosti přijaté náhrady škody žalovaný opětovně zdůraznil, že žalobkyně v rozporu s doporučením ČNB úroky přirostlé z přijaté náhrady škody převáděla do majetku podílového fondu a dále s nimi nakládala jako s příjmem příslušného podílového fondu, kdy hodnota vlastního kapitálu dotčeného podílového fondu bude navyšována o tento příjem, což se promítne i do ocenění podílových listů. Účetní závěrka svědčí dle žalovaného o tom, že žalobkyně ve skutečnosti utvořila rezervu odpovídající pouze výši přijaté náhrady škody, neboť tuto rezervu považovala za dostačující. K úrokům plynoucím ze zvláštních účtů byla rezerva ze strany fondů ve skutečnosti tvořena až od 30. 8. 2014. Ministerstvo financí podle žalovaného k otázce časového rozlišení (užití účtu výnosů příštích období) uvedlo, že tato metoda nezobrazuje potenciální rizika týkající se možného budoucího závazku, který v budoucnu může vyplynout z rozhodnutí soudu. GFR k otázce zahrnutí přiznané náhrady škody uvedlo, že se příslušné částky zahrnou do základu daně z příjmů k rozhodnému datu, kterým je datum nabytí právní moci soudního rozhodnutí, tj. v roce 2012. Žalovaný také zopakoval svou argumentaci k dvěma samostatným liniím soudního rozhodování. Přisvědčil žalobkyni v tom, že odkazované rozsudky odrážejí jiný skutkový stav, než zde řešený, nesouhlasil však s tím, že žalobkyně z rozsudků dovozované podmínky musely být splněny kumulativně. V tomto směru poukázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2021, čj. 31 Af 12/2019 - 313. Žalovaný trval na tom, že svou argumentaci mohl opřít o zásadní teze z těchto rozsudků vyplývající bez ohledu na zde podaný a řešený skutkový stav. Setrval na závěru, že nastaly daňověprávní účinky, neboť závazek v podobě náhrady škody fakticky existoval, byl realizován a majetek žalobkyně se ve zdaňovacím období 2012 skutečně zvýšil, přičemž k jeho snížení došlo až ve zdaňovacím období roku 2018, nikoliv zpětně k roku 2012, což je situace, kterou se podáním dodatečného daňového přiznání snaží navodit žalobkyně.

54. K námitkám soustředěným pod **třetím žalobním bodem** žalovaný poznamenal, že hodnocení věcné a časové souvislosti přijetí a vrácení náhrady škody provedené správcem daně odráží ekonomickou realitu v čase, tedy kdo a jak dlouho disponoval s náhradou škody, zda a jak se tato skutečnost promítá v majetkové sféře subjektu, a komu tedy plynuly ekonomické výhody z této dispozice. Zásada věcné a časové souvislosti zajišťuje věrné a poctivé zobrazení všech účetních případů v účetnictví dle § 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v rozhodném znění (dále jen „**zákon o účetnictví**“), což se dle žalovaného následně promítá do správnosti zjištěného základu daně. Ustanovení § 3 odst. 1 zákona o účetnictví zakotvuje požadavek na dodržování věcné a časové souvislosti. V období 2012 byl dle žalovaného dán titul neboli věcné vymezení, výše i související období, kdy vznikl účetní případ – tj. byl zaúčtován výnos, který byl výnosem účetním i daňovým, což podporuje i obsah Stanoviska MF. Účetní případ dle žalovaného očividně nastal v roce 2012, sporná částka byla jednoznačně výnosem tohoto období a tomuto skutečnému stavu nesvědčí podání dodatečného daňového přiznání a nastolení situace, jakoby výnos v daném roce (2012) nevznikl. Možný budoucí závazek (který nemusí vůbec nastat a jako v daném případě se odráží od skutečnosti, zda druhá strana sporu zahájí podáním žaloby zcela nové samostatné soudní řízení, tj. okolnost mimo sféru vlivu žalobkyně) představuje podle žalovaného samostatný účetní případ, kterému nesvědčí jeho zohlednění v roce 2012. Pochybení v nesprávném odkazu na aplikovaný účetní standard nemá dle žalovaného vliv

na zákonnost jeho rozhodnutí. Stanovisko GFŘ se dle žalovaného vyjadřuje konkrétně k otázce zahrnutí přiznané náhrady škody, kdy je uvedeno, že příslušné částky se zahrnou do základu daně z příjmů k rozhodnému datu, kterým je v tomto případě v návaznosti na vydané rozhodnutí soudu datum nabytí právní moci rozhodnutí, zde tedy v roce 2012. Dle žalovaného v této části GFŘ jednoznačně potvrdilo, že v roce 2012 Fond postupoval správně, pokud náhradu škody považoval za součást základu daně. Z odpovědi GFŘ však dle žalovaného jednoznačně neplyne, že by GFŘ akceptovalo ve stanovisku podání dodatečného daňového přiznání za období 2012.

55. Žalovaný byl přesvědčen, že neporušil základní zásady daňového řízení. K porušení zásady přiměřenosti odkázal na bod 48 Napadeného rozhodnutí a odmítl, že správce daně požaduje trvalé uhrazení daně z příjmu z dočasně přijaté a vrácené náhrady škody. Dále odkázal na závěry v bodě 46 a násl. Napadeného rozhodnutí. Doplnil, že Fond sice po správci daně požadoval, aby znovu zhodnotil jeho oprávněnost disponovat s finančními prostředky včetně úroků (tj. aby provedl analýzu veškerých bankovních výpisů a konfirmací depozitáře), nicméně správce daně dospěl k odůvodněnému závěru, že Fond jednoznačně peněžní prostředky k dispozici měl a byl schopen být konzervativním způsobem dosahovat zdanitelných příjmů v podobě úroků z termínovaného vkladu. S tímto názorem se ztotožnil i žalovaný, když naznal, že spor primárně cílí do právního posouzení a časové a věcné souvislosti zdanění přijaté náhrady škody (nikoliv do skutkového stavu).
56. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně od České republiky přijala v roce 2012 náhradu škody, kterou zdanila a jednoznačně zdanit měla. V případě vrácení náhrady škody žalobkyní státu se jedná z hlediska věcné a časové souvislosti o účetní případ související s rokem 2018, v němž se měl daňově promítnout do účetnictví žalobkyně (v době jeho vzniku na podkladě Rozsudku 2018, který byl vyústěním samostatné linie soudních sporů). Hodnocení skutečné daňové pozice žalobkyně, tj. zda reálně dosáhne na úplné uplatnění daňové ztráty plynoucí z vrácení náhrady škody v roce 2018, správním orgánům podle žalovaného nepřísluší. Žalovaný měl za to, že správní orgány v dané věci postupovaly v souladu se základními zásadami správy daní i s jejím cílem, tedy na základě zákona a zákonným způsobem, přitom v souladu s ustálenou správní praxí dle pokynu D-6, na základě kterého bylo upuštěno od podávání dodatečného daňového přiznání „zpět v čas“ právě z důvodu odstranění nerovnosti daňových subjektů. Žalovaný aplikoval i zásadní závěry vyplývající z odkazovaných rozsudků (ekonomickou logiku) v kontextu podaných skutkových okolností. Spor byl dle žalovaného vyvolán ekonomickým zájmem žalobkyně, nikoliv namítanou nezákonností rozhodnutí žalovaného.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

57. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 76 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání.
58. Mezi účastníky není sporu o rozhodných skutkových okolnostech. Soud v tomto směru ze správního spisu ověřil, že Fond v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 vykázal na ř. 340 celkovou daň ve výši 42 316 716 Kč, přičemž na ř. 120,130 a 140 vykázal částky příjmů nezahrnovaných do základu daně. Daň byla na základě podaného přiznání konkludentně vyměřena platebním

výměrem ze dne 17. 7. 2013. Z mezi účastníky nesporných tvrzení je zřejmé, že Fond v předmětném období zaúčtoval do výnosů a také zdanil částku odpovídající náhradě škody, která mu byla přiznána vůči České republice – Ministerstvu financí v civilním soudním řízení Rozsudkem 2012.

59. Ze správního spisu dále vyplývá, že dne 27. 12. 2018 podal Fond dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období 2012, ve kterém na ř. 340 vykázal celkovou daň nižší, ve výši 617 916 Kč, a to z důvodu úpravy na ř. 140, která měla vliv na zvýšení základu daně (snížení ř. 140 o hodnotu 313 842 358 Kč), a na ř. 162, která měla vliv na snížení základu daně (zvýšení údaje na ř. 162 celkem o 1 366 672 413 Kč z důvodu Rozsudkem 2018 uložené povinnosti vrátit náhradu škody přijaté v roce 2012 na základě Rozsudku 2012).
60. Správce daně zahájil dne 20. 2. 2019 prostřednictvím výzvy k odstranění pochybností o údajích v dodatečném daňovém přiznání vydané pod čj. 30988/19/4200-13782-105725 postup k odstranění pochybností, neboť byl přesvědčen, že závazek vyplývající z Rozsudku 2018 věcně a časově nesouvisí se zdaňovacím obdobím 2012. Správce daně přitom po provedeném postupu

neshledal důvody pro pokračování v dokazování a vydal Dodatečný platební výměr, kterým doměřil Fondu daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 vyšší o částku 15 692 100 Kč a současně Fondu sdělil předpis penále ve výši 3 138 420 Kč, přičemž v odůvodnění popsal důvody, pro které měl za to, že v předmětném případě nebyl dán důvod pro snížení základu daně celkem o částku 1 366 672 413 Kč.

61. V průběhu odvolacího řízení správce daně v rámci procesu doplnění dokazování z části přisvědčil Fondu, a to v námitkách proti neoprávněnému zvýšení základu daně na ř. 140, který správce daně akceptoval dle dodatečného daňového přiznání, aniž by přitom zohlednil jeho vazbu na úpravu provedenou na ř. 162 přiznání. Navrhl tedy žalovanému postoj Fondu v této části akceptovat a stanovit daňovou povinnost v souladu s původním daňovým přiznáním.
62. Žalovaný Napadeným rozhodnutím k odvolání Fondu změnil výrok Dodatečného platebního výměru tak, že Fondu se doměřuje daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 vyšší o částku 0 Kč, přičemž zároveň bylo Napadeným rozhodnutím žalovaného upuštěno od stanovení předpisu penále. V Napadeném rozhodnutí z důvodů vyložených blíže v bodech 63 – 67 Napadeného rozhodnutí akceptoval snížení základu daně 2012 o částku, jež byla původně Fondem uplatněna v daňovém přiznání, přičemž současně v bodech 68 – 69 vyložil důvody, pro které upustil od předsání penále (v tomto ohledu tedy podanému odvolání částečně vyhověl). Neztotožnil se však se stěžejními námitkami Fondu a aproboval závěry správce daně v otázce zdanění částky 1 366 672 413 Kč uvedené na ř. 162 dodatečného daňového přiznání.
63. Předmětem sporu mezi účastníky je se zřetelem k argumentaci, jež je předmětem žalobních bodů, výhradně posouzení otázky, zda finanční orgány postupovaly v souladu se zákonem, pokud žalobkyni, resp. jí obhospodařovanému Fondu, v posuzované věci odepřely, aby prostřednictvím podaného dodatečného daňového přiznání, kterým žalobkyně v roce 2018 reagovala na to, že částku náhrady škody, která ji byla v roce 2012 přiznána a vyplacena na základě Rozsudku 2012 a kterou v roce 2012 také zaúčtovala do výnosů a zdanila, byla nucena vrátit na základě Rozsudku 2018 z titulu bezdůvodného obohacení, zvýšila údaj na ř. 162 přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 o 1 366 672 413 Kč a tedy dodatečně snížila o odpovídající částku základ daně.

64. Žalobkyně a žalovaný se tedy neshodnou v posouzení otázky, zda vrácení náhrady škody České republice, resp. Ministerstvu financí, v roce 2018 mělo mít daňový dopad pomocí dodatečného daňového přiznání do zdaňovacího období 2012, nebo zda se jedná o samostatný účetní případ daňově relevantní pro období roku 2018. Lapidárně řečeno, předmětem sporu je tak posouzení otázky, zda vrácení částky přijaté v roce 2012, k němuž došlo v roce 2018, mohlo být daňově reflektováno prostřednictvím dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období 2012, či zda se, jak tvrdí žalovaný, jedná o samostatný účetní případ daňově relevantní v období, kdy nabyl právní moci Rozsudek 2018, kterým bylo žalobkyni uloženo přijatou částku vrátit.
65. Soud předesílá, že podle § 18 odst. 1 ZDP předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak.
66. Podle § 23 odst. 1 ZDP je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.
67. Z § 23 odst. 10 ZDP se přitom podává, že pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu. Tímto předpisem je zákon o účetnictví.
68. Podle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví přitom platilo, že *„účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní období"); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené*

skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (§ 4 odst. 8); přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí“.

69. Podle § 36 odst. 1 zákona o účetnictví pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek ministerstvo vydává České účetní standardy. Standardy stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování.
70. Podrobná pravidla účtování jsou pak v návaznosti na zákon o účetnictví pro podnikatele upravena ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, a v navazujících Českých účetních standardech pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**České účetní standardy pro podnikatele**“).
71. Ve vztahu k žalobkyni, resp. k Fondu, který žalobkyně obhospodaruje, se však uplatní zvláštní pravidla upravená ve vyhlášce č. 501/2002 Sb. a v navazujících Českých účetních standardech pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 501/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**České účetní standardy pro finanční instituce**“).
72. Při zjištění výše rozdílu mezi příjmy a výdaji se tedy u subjektů, které vedou účetnictví, vychází z výsledku hospodaření, který je vykázan v účetnictví daňového subjektu [§ 23 odst. 2 písm. a) a odst. 10 ZDP]. Výsledek hospodaření tak slouží jako výchozí údaj pro zjištění základu daně, nelze jej nicméně se základem daně ztotožnit. Pro účely přesného stanovení základu daně se totiž výsledek hospodaření upravuje, tj. snižuje nebo zvyšuje, podle § 23 ZDP.

73. Se zřetelem ke shora popsaným východiskům týkajícím se vazby základu daně na účetnictví vedené podle zákona o účetnictví včetně prováděcích předpisů a navazujících účetních standardů soud připomíná, že podle § 7 a 8 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, přičemž jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Ustanovení § 7 odst. 2 a § 8 zákona přitom podrobněji stanoví požadavky, které je třeba v tomto ohledu plnit.
74. Především je však nutno upozornit na to, že ustanovení § 3 odst. 1 zákona o účetnictví vyjadřuje tzv. *akruální princip*, podle něž „*mají být transakce zaznamenány v účetních knihách a vykázány v účetních výkazech v momentě, kdy k nim dojde, nikoliv až při uskutečnění souvisejícího příjmu či výdaje. Cílem akruálního účetnictví je vykázat v účetním období všechna aktiva, pasiva, náklady, výnosy, která v daném období vznikla i pokud ještě nebyl uskutečněn odpovídající pohyb peněžních prostředků. Na základě akruálního principu se výsledek hospodaření zjišťuje jako rozdíl mezi výnosy a náklady a nikoliv jako rozdíl mezi příjmy a výdaji (tedy na bázi peněžních toků). Účetní informace na akruální bázi lépe vystihují výkonnost podniku než výsledek zjištěný na bázi peněžních toků.*“ (Müllerová, L. a kol. Zákon o účetnictví. ASPI – účetní předpisy pro podnikatele s komentářem. ASPI, 2007, s. 7). K dodržení akruálního principu přitom účetní předpisy upravují celou řadu konkrétních nástrojů (časové rozlišení, dohadné položky, rezervy, kursové rozdíly, opravné položky, odpisy či odloženou daň).
75. Akruální princip je pak shodně reflektován shora citovaným ustanovením § 23 odst. 1 ZDP, které také klade důraz na respektování věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů v daném zdaňovacím období.
76. V nyní posuzované věci je s ohledem na shora uvedené mezi stranami fakticky spornou otázka věcné a časové souvislosti vrácení částky ve výši 1 366 672 413 Kč, tedy částky, kterou Fond

v roce 2012 přijal na základě Rozsudku 2012 a kterou byl následně poté, co byl Rozsudek 2012 v roce 2014 v řízení o dovolání zrušen, povinen v roce 2018 na základě Rozsudku 2018 vrátit.

77. Žalovaný nečiní sporným, že žalobkyně, resp. jí obhospodařovaný Fond, má právo na adekvátní snížení základu daně ve vazbě na vznik závazku vrátit bezdůvodné obohacení, jak vyplývá mj. z bodu 48 Napadeného rozhodnutí i jeho vyjádření k žalobě. Z toho se podává, že strany se tedy neshodnou toliko právě v otázce věcné a časové souvislosti, tj. v tom, v jakém zdaňovacím období má být tato skutečnost účetně a daňově reflektována. Zatímco žalobkyně je přesvědčena, že vrácení částky v roce 2018, přijaté v roce 2012, mohlo a mělo být mj. se zřetelem k úzké souvislosti účetních případů a k dalším okolnostem reflektováno formou dodatečného daňového přiznání podaného za zdaňovací období 2012, finanční orgány trvají na tom, že k vrácení plnění v roce 2018 došlo na základě samostatné linie soudních sporů, přičemž uvádí další důvody, na základě kterých dospěly k přesvědčení, že vrácení přijaté částky je třeba zohlednit jako samostatný účetní případ daňově relevantní toliko pro období roku 2018.

78. Meritorní závěry žalovaného přitom stojí na několika základních argumentech, které žalobkyně námitkami soustředěnými do jednotlivých žalobních bodů zpochybňuje. Žalovaný jednak opakovaně akcentoval „samostatnost“ účetního případu týkajícího se vrácení částky dříve přijaté náhrady škody v roce 2018, jež bylo žalobkyni uloženo Rozsudkem 2018, a poukazoval na odlišnost předmětu soudního řízení, v němž byl Rozsudek 2018 vydán. Další skupinou argumentů, na nichž žalovaný postavil závěr o tom, že vrácení částky přijaté na základě pravomocného Rozsudku 2012 nebylo možno v roce 2018 daňově zohlednit formou dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2012, byly důvody, pro které byl žalovaný přesvědčen, že závěr o věcné a časové souvislosti zaúčtovaného výnosu v roce 2018 s tímto zdaňovacím obdobím vyplývá z účetních předpisů a správní praxe finančních orgánů vyjádřené v pokynu GFŘ D-6. Třetí skupinou důvodů pak představuje poukaz žalovaného na „ekonomickou logiku“, kdy žalovaný považoval za klíčové, že se přijatý výnos reálně projevil v majetkové sféře žalobkyně a setrval v ní až do jejího vrácení v roce 2018. Žalovaný přitom měl v této souvislosti s poukazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu týkající se daňových důsledků absolutní neplatnosti soukromoprávních úkonů za to, že následná klasifikace jednání z hlediska soukromoprávní úpravy jakožto bezdůvodného obohacení ničeho nemění na tom, že žalobkyni v roce 2012 vznikl skutečný příjem.
79. První soudem výše identifikovaný okruh argumentace žalovaného podrobila žalobkyně kritice v rámci námitek soustředěných pod **prvním žalobním bodem**, v nichž (kromě subnámitek, jejichž vypořádání soud pro jejich úzkou souvislost spojil s posouzením námitek vznesených pod druhým a třetím žalobním bodem – srov. dále), odmítala pro závěry žalovaného zjevně podstatná východiska, dle nichž přijetí částky na náhradu škody Fondem a následné vrácení této částky České republice představují ekonomicky samostatné transakce, které spolu věcně a časově nesouvisí, protože bylo zapláceno na základě dvou civilních rozsudků vydaných v samostatných řízeních s odlišným předmětem, a z daňového pohledu se posuzují samostatně.
80. Soud podotýká, že ze správního spisu ověřil, že Fond již v podaném odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru namítal, že přijetí náhrady škody v roce 2012 a následné vrácení této částky v roce 2018 nepředstavovalo dvě samostatné transakce, proto je nelze posuzovat izolovaně. Poukazoval na to, že z předložených důkazních prostředků (rozsudků) je zřejmé, že právní nárok na náhradu škody nevznikl. Tvrdil, že Rozsudek 2018 lze z ekonomického a logického pohledu hodnotit jako opravu skutečnosti (ekonomické reality), která chybně nastala v roce 2012 na základě Rozsudku 2012, a proto má právo na podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období 2012. Akcentoval, že na základě Rozsudku 2018 byl právní titul k vyplacené škodě zrušen od samého začátku, tj. již od zdaňovacího období 2012, proto by bylo nesprávné, aby manipulace s touto částkou ovlivňovala jiné zdaňovací období než 2012. Fond přitom

zdůraznil, že správce daně nehodnotil věcnou podstatu soudních rozhodnutí, ale hodnotil ji pouze formálně z pohledu nabytí právní moci příslušného rozsudku.

81. Žalovaný v této souvislosti rekapituloval průběh jednotlivých civilních soudních řízení, přičemž skutečně na vícero místech odůvodnění Napadeného rozhodnutí poukazuje na „samostatnost“ původním žalovaným posléze zahájeného soudního řízení, resp. samostatnost účetního případu nastalého v roce 2018 [*„nová zcela samostatná linie soudního*

řízení“ – viz bod 31 Napadeného rozhodnutí; „*samostatný účetní případ*“ – viz body 33 a 36 Napadeného rozhodnutí; „*navrácení náhrady škody z důvodu nového pravomocného soudního rozhodnutí v rámci samostatného soudního řízení*“ – viz bod 44 Napadeného rozhodnutí; „*samostatný případ časově související s jiným...obdobím*“ – viz bod 44 Napadeného rozhodnutí; „*nebyl v důsledku soudního řízení s odlišným předmětem (vydání bezdůvodného obohacení) znegován*“ – viz bod 44 Napadeného rozhodnutí].

82. Žalobkyně i v reakci na tyto závěry žalovaného vyslovené v odůvodnění Napadeného rozhodnutí namítala, že zrušením Rozsudku 2012 cestou mimořádného opravného prostředku došlo k jeho odklizení s účinky *ex tunc*, tedy nastal mezi účastníky stejný procesněprávní a hmotněprávní stav, jako kdyby tu zrušené pravomocné soudní rozhodnutí (Rozsudek 2012) nikdy nebylo. Dle názoru civilních soudů tedy ve zdaňovacím období 2012 nevznikl právní nárok na náhradu škody, přestože o něm bylo účtováno, tj. Fondem byl v roce 2012 zaúčtován a zdaněn výnos, který nevznikl; proto Fond v dodatečném přiznání za zdaňovací období 2012 snížil základ daně z titulu snížení zdanitelných výnosů a nikoliv z titulu vzniku daňových nákladů účtovaných do závazků. Plnění náhrady škody tedy podle žalobkyně obdržel Fond na základě pravomocného rozhodnutí soudu, které neodpovídá skutečným hmotněprávním poměrům, a plnění tak byl na základě Rozsudku 2018 povinen (spolu s úrokem) vrátit. Dle žalobkyně tak Rozsudkem 2018 došlo k opravě skutečnosti (ekonomické reality), která chybně nastala ve zdaňovacím období roku 2012 na základě Rozsudku 2012, a proto byl Fond oprávněn podat za zdaňovací období roku 2012 dodatečné daňové přiznání. Žalobkyně odmítala, že přijetí náhrady škody Fondem a následné vrácení částky představují ekonomicky samostatné transakce, které spolu věcně a časově nesouvisí, protože bylo zapláceno na základě dvou rozsudků, a z daňového pohledu se posuzují samostatně. Akcentovala, že ačkoli se z procesních důvodů konečný výsledek soudní pře o náhradu škody skládal z několika soudních sporů, tyto po věcné stránce rozhodovaly pouze a jen o existenci jednoho nároku na náhradu škody, tj. jednu skutkovou podstatu, jak je ostatně potvrzeno i v Rozsudku 2018.
83. Soud k tomuto okruhu námitek uvádí, že daňový spor mezi účastníky se týká relativně specifické situace, jež nastala ve vztazích soukromého práva mezi Českou republikou jednající Ministerstvem financí a žalobkyní coby obhospodařovatelem tří podílových fondů, jejichž předchozím obhospodařovatelem byla investiční společnost C. S. Fond, a.s., na kterou v roce 1997 dopadlo rozhodnutí Ministerstva financí o zavedení nucené správy. Žalobkyně se v civilním soudním řízení domáhala mj. náhrady škody způsobené nesprávným úředním postupem Finančně analytického útvaru Ministerstva financí, přičemž Rozsudkem 2012 byl změněn předchozí rozsudek Obvodního soudu pro Prahu 2 tak, že České republice, Ministerstvu financí (společně a nerozdílně s dalšími 2 subjekty) bylo uloženo zaplatit žalobkyni náhradu škody s úrokem z prodlení do zaplacení, v důsledku čehož bylo žalobkyni na základě uvedeného rozsudku v roce 2012 vyplaceno celkem 2 080 447 226 Kč ve prospěch jednotlivých podílových fondů.
84. Rozhodnutím Nejvyššího soudu ze dne 25. 6. 2014, čj. 30 Cdo 493/2013 - 863, však byl pravomocný Rozsudek 2012, na základě kterého Ministerstvo financí žalobkyni plnilo, zrušen a věc byla vrácena k dalšímu řízení. Nejvyšší soud uzavřel, že Městský soud v Praze se odchýlil od ustálené judikatury a nesprávně posoudil jak námitku promlčení, tak námitku dělené odpovědnosti vznášené žalovanou stranou, přičemž popsal důvody, pro které shledal soudem provedené právní posouzení nároku na náhradu škody nesprávným.

85. V dalším průběhu řízení však v důsledku zpětvzetí žaloby ze strany žalobkyně došlo v roce 2015 k zastavení předmětného soudního řízení. Žalobkyně nečiní sporným, že svou argumentaci stavěla na tom, že jí byl dluh z hmotněprávního pohledu již uhrazen a nelze jej vrátit zpět. Vycházela přitom z úvahy, že ten, kdo plnil promlčený dluh, se nemůže domáhat jeho vrácení, neboť plnění existujícího dluhu, který byl pouze promlčen, nepředstavuje bezdůvodné obohacení. Jak správně uvedl žalovaný v Napadeném rozhodnutí, z důvodu zpětvzetí žaloby ze strany žalobkyně tak nemohlo být soudem v daném řízení meritorně rozhodnuto a nemohlo tak dojít k potvrzení, nebo naopak vyvrácení existence hmotněprávního nároku žalobkyně z titulu náhrady škody.
86. Za této situace se pak Česká republika jednající Ministerstvem financí u civilních soudů domáhala vrácení částky vyplacené na základě Rozsudku 2012 žalobkyni. V tomto řízení bylo Rozsudkem 2018, kterým byl potvrzen rozsudek Obvodního soudu pro Prahu 6 ze dne 24. 5. 2018, čj. 8 C 445/2014 - 456), žalobkyni uloženo výše uvedenou částku Ministerstvu financí vrátit. Soudy přitom postavily své závěry na tom, že náhrada škody zaplacená podílovým fondům Českou republikou v roce 2012 byla vynucena veřejnoprávní mocí uloženou nesprávným pravomocným rozhodnutím, kdy Česká republika již v původním řízení namítala právě promlčení nároku žalobkyně a existenci důvodu pro rozhodnutí o dělení odpovědnosti, a kdy s oběma těmito námitkami byla později úspěšná také v dovolacím řízení, jak vyplývá z výše připomenutého rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 25. 6. 2014, čj. 30 Cdo 493/2013 - 863. Tento úspěch se však již nemohl s ohledem na shora popsané okolnosti v důsledku zpětvzetí žaloby promítnout v meritorním rozhodnutí ve věci samé. Proto byly obě tyto námitky znovu posouzeny Městským soudem v Praze v řízení o žalobě o vydání bezdůvodného obohacení, přičemž na základě Rozsudku 2018 žalobkyně, resp. jednotlivé podílové fondy, vrátily dne 12. 12. 2018 Ministerstvu financí celou částku náhrady škody (jistinu) ve výši 2 080 447 226 Kč. Žalobkyně následně nebyla úspěšná v řízeních o mimořádném opravném prostředku ani v řízení o ústavní stížnosti, jak se podává z rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 4. 6. 2019, sp. zn. 28 Cdo 1297/2019 a usnesení Ústavního soudu ze dne 26. 11. 2019, sp. zn. I. ÚS 2516/19.
87. Městský soud v Praze považuje právě provedený popis skutkových okolností týkajících se povahy civilněprávních sporů mezi žalobkyní a Českou republikou, za kterou jednalo Ministerstvo financí, za relevantní pro nastínění míry souvislosti mezi dvěma účetními případy týkajícími se na straně jedné v roce 2012 Fondem přijaté částky z titulu pravomocného Rozsudku 2012 a na straně druhé v roce 2018 vyplacené částky z titulu pravomocného Rozsudku 2018, neboť právě tato otázka je jedním z klíčových prvků sporu mezi žalobkyní a žalovaným.
88. Soud v tomto směru neponechal bez povšimnutí, že otázky související s případy, kdy se původní žalovaný domáhá v civilním soudním řízení vrácení plnění, které plnil žalobci na základě pravomocnému přiznání nároku soudem, avšak toto rozhodnutí je (bez odložení vykonatelnosti) následně zrušeno dovolacím soudem v řízení o mimořádném opravném prostředku podaném žalovaným, tedy plnil, aniž by mezi stranami existoval odpovídající hmotněprávní vztah, byly v minulosti opakovaně předmětem posuzování obecných soudů i Ústavního soudu, jež se vyjadřovaly mj. právě k problematice rozlišování hmotněprávních a procesněprávních vztahů, jakož i k souvislosti mezi takto iniciovanými spory na straně druhé.
89. Rozcházející se rozhodovací praxe Nejvyššího soudu měla být sjednocena rozsudkem velkého senátu Občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 23. 4. 2014, sp. zn. 31 Cdo 3309/2011, kde velký senát uzavřel, že pokud „soud uloží procesní

povinnost žalovanému splnit povinnost, vyplývající ze závazku; chováním, které je v souladu s takovým rozsudkem, zaniká nejen procesní povinnost plynoucí z výroku rozhodnutí, ale i jí odpovídající hmotněprávní závazek (dluh), o kterém byl veden spor. To platí bez ohledu na to, jaký motiv (pohnutka) vede žalovaného ke splnění uložené povinnosti.“ Velký senát Nejvyššího soudu fakticky dospěl k závěru, že dojde-li na základě podaného dovolání ke zrušení pravomocných rozhodnutí soudů, na jejichž základě žalovaný nedobrovolně plnil a žalobce obdržené plnění nevrátí, pak by měl žalobce vzít žalobu zpět

s odůvodněním, že došlo k naplnění žalobcem požadované povinnosti a odpadl tak předmět žaloby. Velký senát konstatoval, že žalovaný nemá v dané situaci vážný důvod se zpětvzetím nesouhlasit (k zániku vymáhané pohledávky došlo dle velkého senátu *de facto* splněním, tedy v důsledku jednání žalovaného po podání žaloby). Trvá-li pak žalovaný na tom, že plnil pouze na základě posléze zrušeného pravomocného rozhodnutí, je dle velkého senátu na žalovaném, aby své nároky uplatnil soudní cestou, přičemž soud v řízení zahájeném žalovaným jako předběžnou otázku řeší, zda povinnost uložená pravomocnými rozhodnutími, kterou žalobce nedobrovolně splnil, odpovídá „skutečným hmotněprávním poměrům“.

90. Ústavní soud poté v nálezu ze dne 30. 6. 2020, sp. zn. Pl. ÚS 40/18, posuzoval ústavnost zákonem č. 296/2017 Sb. i v reakci na závěry velkého senátu doplněného ustanovení § 96 odst. 6 o. s. ř., dle něhož *„byl-li návrh na zahájení řízení vzat zpět až po té, co rozhodnutí odvolacího soudu, případně též soudu prvního stupně, o věci bylo dovolacím soudem zrušeno, soud rozhodne, že zpětvzetí návrhu není účinné, jestliže důvodem pro zpětvzetí návrhu byla skutečnost, která nastala v době, kdy trvaly účinky zrušeného rozhodnutí“*. Uvedené ustanovení tedy zjevně míří primárně na situace, kdy žalovaný, který žalobci plnil na základě pravomocného rozhodnutí, jež bylo posléze Nejvyšším soudem zrušeno, má zájem na rozdíl od žalobce na pokračování a dokončení sporu, neboť žaloba, kterou podal žalobce, bude muset být vždy zamítnuta. Ústavní soud přitom v předmětném nálezu shledal předmětné ustanovení souladným s ústavním pořádkem, přičemž ve svém rozhodnutí akcentoval souvislost původního sporu s případným novým sporem iniciovaným původním žalovaným. Ústavní soud postuloval, že v těchto typech případů mělo být pokračováno v původním řízení zahájeném žalobcem, v němž jsou obecné soudy povinny posoudit oprávněnost nároku, stejně jako jeho výši, a řádně prokázané závěry pak musí prezentovat ve svém odůvodnění. Obecné soudy přitom podle Ústavního soudu budou rozlišovat mezi případy, kdy žalobce neměl nárok na to, čeho se domáhal žalobou, a poskytnutím plnění se tedy bezdůvodně obohatil, a případy, kdy tento nárok měl, avšak ten zanikl plněním na základě zrušeného rozhodnutí.
91. Se zřetelem k tomu, že výrok jejich rozhodnutí nemůže nicméně nikdy znít jinak, než „žaloba se zamítá“ (buď proto, že nárok je oprávněný v plné či částečné výši, ale byl uspokojen splněním, nebo že nárok není po právu), představuje (s ohledem na to, že výrok s odůvodněním tvoří integrální jednotu) takový rozsudek podle Ústavního soudu úplné řešení předběžné otázky pro navazující řízení zahájené žalovaným. Jestliže tedy žalobce přijaté plnění nevydá dobrovolně, postačí podle Ústavního soudu v řízení o vydání bezdůvodného obohacení provést důkaz rozsudkem z původního sporu (obdobně srov. Jelínek, M., Příkazská, L. in: Vydání bezdůvodného obohacení ze strany žalobce v návaznosti na zrušení rozhodnutí, na jejichž základě bylo žalovaným plněno, publ. dne 27. 1. 2021 na <https://www.epravo.cz>).

92. Z práve uvedeného je zjevné, že Ústavní soud akcentuje v případech, kdy jsou cestou mimořádných opravných prostředků zrušena pravomocná rozhodnutí soudů, na jejichž základě žalovaný nedobrovolně plnil a žalobce obdržené plnění nevrátil, úzkou souvislost civilního soudního sporu, jenž musí původní žalovaný (neuplatní-li vzájemný návrh) iniciovat v případě, kdy plnil žalobci na základě pravomocného rozhodnutí, jež bylo posléze Nejvyšším soudem zrušeno, s touto původní soudní pří, a to při rozlišení procesněprávních a hmotněprávních vztahů mezi jeho účastníky.
93. Městský soud v Praze tyto závěry Ústavního soudu sdílí a je shodně jako on přesvědčen o tom, že ani v nyní posuzovaném případě nelze spor, v němž byl vydán Rozsudek 2012 na straně jedné, a spor ukončený pravomocným Rozsudkem 2018 na straně druhé (a tedy ani chování stran na jejich základě) nahlížet izolovaně, neboť oba mají, jak žalobkyně správně zdůrazňuje, svůj základ fakticky v jediné okolnosti, a to v žalobkynin procesně uplatněném nároku na náhradu škody, jež jí byla nejprve Rozsudkem 2012 pravomocně přiznána, aby se však následně již v roce 2014 po vydání rozsudku Nejvyššího soudu ukázalo, že žalobkyně předmětný hmotněprávní nárok neměla, v důsledku čehož bylo třeba na plnění provedené v roce 2012 od vydání rozsudku Nejvyššího soudu nahlížet jako na bezdůvodné obohacení (plnění z důvodu, který odpadl). Žalobkyni lze v tomto směru přisvědčit, že v roce 2012 bylo přijato plnění na základě pravomocného rozhodnutí soudu, které neodpovídá skutečným hmotněprávním poměrům.
94. Ze shora vyložených závěrů je dle přesvědčení soudu zjevné, že žalovaným tolik akcentovaná „samostatnost“ původním žalovaným posléze zahájeného soudního řízení a „odlišnost jeho předmětu“, resp. „samostatnost plnění“ nastalého v roce 2018, nemá svůj předobraz ve vztazích hmotného práva. Právě naopak, obě řízení spolu úzce souvisí – druhé řízení je toliko logickým vyústěním odpadnutí důvodu, jenž má svůj původ v procesněprávním vztahu založeném podáním žaloby na náhradu škody, a v procesněprávní regulaci, jež v rozhodné době účinně nebránila tomu, aby žalobkyně zpětvzetím žaloby po vydání rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 25. 6. 2014, čj. 30 Cdo 493/2013 - 863, zamezila vydání pro ni nepříznivého meritorního rozhodnutí. Z popsanych okolností je přitom zjevné, že ani za účinnosti Ústavním soudem aprobovaného ustanovení § 96 odst. 6 o. s. ř. nelze efektivně zabránit tomu, aby musel původní žalovaný, který je nucen plnit na základě pravomocného rozsudku, jenž posléze bude zrušen cestou mimořádných opravných prostředků se závěrem, že původní žalobce uplatňovaný hmotněprávní nárok nemá, iniciovat nový spor, v němž se bude domáhat se plnění vyplaceného na základě důvodu, který odpadl, v novém řízení žalobou podanou z titulu bezdůvodného obohacení.
95. Samotná okolnost záležející v tom, že v posuzované věci byly vedeny dvě „samostatné“ linie soudního řízení, „samostatná“ řízení s „odlišným předmětem“, tedy v daném ohledu ještě nemůže z popsanych důvodů, majících svou příčinu v potřebě rozlišování procesněprávních a hmotněprávních vztahů, nutně vést k závěru o tom, že vrácení plnění v roce 2018 vyplaceného v roce 2012 toliko na základě zrušeného Rozsudku 2012 lze účetně a daňově zohlednit výhradně v období, kdy žalobkyně plnění přijaté z právního důvodu, který odpadl, vrátila. Žalobkyni lze přisvědčit potud, že meritorní závěry nemůže v nyní řešeném případě podporovat argument žalovaného sumarizovaný v bodě 44 Napadeného rozhodnutí, podle něhož *„skutečnost, že došlo následně k navrácení náhrady škody z důvodu nového pravomocného soudního rozhodnutí v rámci samostatného soudního řízení, které uvedlo, že procesní povinnost plnění náhrady škody zanikla v důsledku zrušení rozhodnutí Městského soudu v Praze sp. zn. 35 Co 34/2012 a vrácení věci k novému projednání, ke kterému však z důvodu zpětvzetí žaloby nedošlo, sice v rovině soukromoprávní navozuje stejný*

procesněprávní a hmotněprávní stav, jako kdyby tu zrušené pravomocné soudní rozhodnutí nikdy nebylo, z pohledu daňového se však s odkazem na vznik účetního případu (2018) jedná o samostatný případ časově související s jiným účetním (zdaňovacím obdobím). V období 2012 existovalo plnění, které generovalo účetní případ s věcnou a časovou souvislostí roku 2012, a ten nebyl v důsledku soudního řízení s odlišným předmětem (vydání bezdůvodného obohacení) znegován“ (pozn. zvýraznění doplněno). Závěr o odlišnosti předmětu nového soudního řízení je dle přesvědčení Městského soudu v Praze umělý a odhlíží zcela od podstaty vztahu mezi stranami civilního sporu. Právě naopak totiž z popsaných důvodů platí, že oba účetní případy spolu úzce věcně souvisí a mají, s jistým zjednodušením řečeno, svůj společný základ.

96. Soud tedy shrnuje, že první výše pojmenovaná skupina důvodů, na níž žalovaný své závěry stavěl a jejichž relevanci v odůvodnění Napadeného rozhodnutí opakovaně akcentoval, neobstojí. Závěr, dle něhož shora popsané skutkové okolnosti nebylo možno reflektovat podáním dodatečného daňového přiznání ve vztahu ke zdaňovacímu období 2012, nemůže být dle přesvědčení soudu v žádném případě založen na nesprávném právním názoru žalovaného vycházejícím z toho, že přijetí částky Fondem v roce 2012 a následné vrácení částky v roce 2018 představují ekonomicky samostatné transakce, které spolu věcně nesouvisí. Tyto úvahy optikou shora popsaných východisek neobstojí a nemohou tak implikovat závěr, že Fond nemohl podat za dané situace dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2012. Úzká věcná souvislost je naopak ze shora popsaných úvah soudu zjevná a jako taková spíše naopak z pohledu soudu

alespoň na první pohled podporuje argumentaci žalobkyně, jež akcentuje, že zrušením Rozsudku 2012 došlo k jeho odklizení s účinky *ex tunc*, a mezi účastníky tak nastal stejný procesněprávní a hmotněprávní stav, jako kdyby tu zrušený Rozsudek 2012 nikdy nebyl, a Fondu, který v roce 2012 zaúčtoval a zdanil výnos, který mu nevznikl, by tak dle jejího přesvědčení mělo být umožněno vyřešit danou situaci prostřednictvím dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období 2012 a předmětný základ daně z titulu snížení zdanitelných výnosů snížit.

97. Proto je třeba dále věnovat zvýšenou pozornost dalším skupinám důvodů, o něž žalovaný své závěry opřel a které žalobkyně zpochybnila námitkami vznesenými pod druhým a třetím žalobním bodem, a zkoumat, zda i při výše provedené korekci závěrů o samostatnosti, resp. ekonomické nezávislosti transakcí mohou tyto závěry žalovaného obstát.
98. S výše uvedeným úzce souvisí ty z námitek vznesených žalobkyní pod **třetím žalobním bodem**, v nichž žalobkyně namítala, že žalovaný nehodnotí věcnou podstatu soudních rozhodnutí z pohledu věcné a časové souvislosti ke zdaňovacímu období roku 2012, ale hodnotí je pouze formálně z pohledu data nabytí právní moci příslušného rozsudku, čímž porušuje základní zásadu správy daní, kdy má věcná podstata přednost před formálním stavem. Žalovaný civilní rozsudky, jež věcně rozhodovaly po skutkové stránce pouze jedinou věc, a to, zda Fondu vznikl ve zdaňovacím období roku 2012 právní nárok na náhradu škody, podle žalobkyně hodnotil bez vzájemné souvislosti a účelově je posuzoval samostatně, jako kdyby tyto soudy rozhodovaly o jiné skutkové podstatě. Žalobkyně rovněž poukazovala na to, že žalovaný posuzoval věcnou a časovou souvislost jen z pohledu dat nabytí právních mocí jednotlivých rozhodnutí soudu a jakoukoliv vazbu pozdějších rozsudků k Rozsudku 2012 záměrně a účelově odmítal.

99. Jak bylo vyloženo výše, žalovaný v rámci svých úvah nedostatečně zohlednil vazby mezi přijetím plnění v roce 2012 a jeho vrácením v roce 2018; své meritorní závěry opakovaně podpořil argumentem o „samostatné linii soudního řízení“, „samostatných“ řízeních s „odlišným předmětem“ apod., aniž by přitom náležitě reflektoval úzkou věcnou souvislost transakcí a potřebu rozlišení souvisejících procesněprávních a hmotněprávních vztahů. V tomto ohledu jeho závěry z výše popsaných důvodů neobstály.
100. Soud v tomto směru nemohl ponechat bez povšimnutí, že žalovaný není v odůvodnění Napadeného rozhodnutí v kontextu výše provedených úvah konzistentní ani v závěrech týkajících se toho, z jakého důvodu a v jakém okamžiku vznikly pohledávky, resp. závazky, které byly předmětem jeho úvah. Žalovaný v bodech 35 a 36 Napadeného rozhodnutí opakovaně akcentuje, že výnos z roku 2012 vychází z realizované pohledávky z titulu pravomocně přiznané náhrady škody, na straně druhé však na jiných místech odůvodnění Napadeného rozhodnutí připouští, že k úhradě došlo na základě pravomocného rozsudku deklarujícího hmotněprávní nárok (např. body 31 a 34 Napadeného rozhodnutí), jenž však byl v roce 2014 zrušen, přičemž existence hmotněprávního nároku nebyla potvrzena (právě naopak) a důvod plnění tedy odpadl, případně hovoří o tom, že pohledávka vznikla v roce 2012 z důvodu uložení povinnosti plnění pravomocným rozsudkem.
101. Žalovaný přitom v odůvodnění Napadeného rozhodnutí ani nijak nereflektuje, že se skutkové okolnosti relevantní z pohledu účetního a daňového řešení dané situace zásadně změnily již v roce 2014, kdy byl Rozsudek 2012, na základě kterého bylo plněno, zrušen. Nijak se nezabývá vlivem okolností nastalých v roce 2014 a omezuje se na paušální závěry založené na výše korigovaném závěru o samostatnosti účetního případu z roku 2018. Přitom již v roce 2014 bylo Nejvyšším soudem rozhodnuto o tom, že v roce 2012 bylo plněno na základě povinnosti uložené pravomocným rozhodnutím soudu, které neodpovídá skutečným hmotněprávním poměrům a žalobkyně tedy plnila v roce 2012 na (hmotněprávní) neexistující dluh.
102. Z rozsudku Nejvyššího soudu z roku 2014 jakož i z Rozsudku 2018 v tomto směru zcela jednoznačně plyne, že již v roce 2014 vzniklo žalobkyni okamžikem, kdy byl zrušen Rozsudek 2012, na základě kterého bylo plněno, bezdůvodné obohacení. Jinak řečeno, nemůže být sporu o tom, že bezdůvodné obohacení vzniklo žalobkyni již v roce 2014, jak také opakovaně akcentoval správce daně v odůvodnění Dodatečného platebního výměru. Soud přitom považuje za významné, že správce daně naopak s poukazem na tyto skutkové okolnosti na str. 8 v posledním odstavci Prvostupňového rozhodnutí sám připustil, že Fond měl možnost podat dodatečné daňové přiznání za rok 2012 právě ve vazbě na rozsudek Nejvyššího soudu.
103. Žalovaný přesto v odůvodnění Napadeného rozhodnutí na uvedenou skutkovou okolnost nijak nereaguje; z odůvodnění není zřejmé, zda a případně jakým způsobem zvažoval, zda již tento zvrat ve skutkových poměrech nemohl či neměl být odpovídajícím způsobem reflektován ještě v roce 2014, kdy tyto skutkové okolnosti nastaly, jak uvádí správce daně v souladu s dříve uvedeným na str. 8 Dodatečného platebního výměru. Žalovaný se touto otázkou vůbec nezabývá, k závěrům správce daně se v daném směru nevyjadřuje, nepotvrzuje, ani neuvádí důvody, pro které snad tyto závěry neobstojí, ani neuvádí jiné

okolnosti, pro které takto nebylo možno v roce 2014 postupovat a jejichž relevanci by tam mohl soud v tomto řízení přezkoumat (např. že má za to, že této reflexi v roce 2014 bránila skutečnost, že žalobkyně tehdy přijaté bezdůvodné obohacení dobrovolně nevrátila – pokud snad byla pro žalovaného z pohledu meritorních závěrů tato skutková okolnost klíčovou, z odůvodnění Napadeného rozhodnutí takový závěr nevyplývá).

104. Žalovaný tak nečiní ani přesto, že podle bodu 2.2. Českých účetních standardů pro finanční instituce platí, že dnem uskutečnění účetního případu je mj. den, ve kterém dojde „...ke vzniku pohledávky a závazku, jejich změně nebo zániku uvnitř účetní jednotky a k dalším skutečnostem, které jsou předmětem účetnictví a které nastaly, popř. o nichž jsou k dispozici potřebné doklady tyto skutečnosti dokumentující, nebo které vyplývají z vnitřních podmínek účetní jednotky anebo ze zvláštních předpisů“. Namísto toho žalovaný s opakovaným akcentováním „samostatné“ povahy plnění na základě bezdůvodného obohacení v roce 2018 (jež však vzniklo v souladu s dříve uvedeným již v roce 2014 a má svůj původ v nezákonném Rozsudku 2012) označuje za klíčový moment nabytí právní moci Rozsudku 2018.
105. Toto stanovisko přitom formuluje vzdor tomu, že správce daně v odůvodnění Dodatečného platebního výměru, jak soud uvedl výše, řešení situace podáním (i.) dodatečného daňového přiznání, a to (ii.) právě za zdaňovací období 2012 výslovně připustil. Žalovaný se k uvedené otázce nevyjádřil, natož aby vyložil důvody, pro které by snad měl za to, že zatímco v roce 2014 by situace mohla být podáním dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2012 řešena, v roce 2018 již takové řešení v úvahu nepřicházelo (k tomu ještě srov. dále). Popsaný rozpor mezi závěry správce daně a žalovaného přitom za této situace nelze překlenout prostým závěrem o tom, že rozhodnutí správce daně a žalovaného tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek – právě tato skutečnost naopak činí závěry finančních orgánů v jejich souhrnu rozpornými a v konečném důsledku prozatím nepřesvědčivými.
106. Žalobkyně přitom se závěrem o relevanci vrácení plnění toliko ve vztahu k účetnímu a zdaňovacímu období roku 2012 nesouhlasí a dalšími námitkami soustředěnými pod třetím žalobním bodem, jimiž brojí proti chybnému posouzení věcné a časové souvislosti, poukazuje na další rozhodné skutečnosti, které podle ní odůvodňují závěr o nezákonnosti Napadeného rozhodnutí, přičemž za nejzásadnější lze považovat její námitky akcentující obsah stanoviska GŘ, které bylo k její žádosti týkající se posuzované věci vydáno.
107. Soud k tomuto okruhu námitek žalobkyni předně přisvědčuje potud, že žalovaný v bodě 23 Napadeného rozhodnutí nesprávně poukazuje na znění chybného účetního standardu, jenž se na případ žalobkyně nemůže uplatnit. Se zřetelem k tomu, že Fond je povinen účtovat podle vyhlášky č. 501/2002 Sb., je třeba na jeho účetní postupy vztahovat České účetní standardy

pro finanční instituce. Jakkoli se i pro ně uplatní žalovaným akcentované pravidlo, že se účetní zápisy provádějí ke dni uskutečnění účetního případu, není již *prima facie* zjevné (žalobkyně ani žalovaný v tomto směru výslovně ničeho nenamítají), zda je obsah daných účetních standardů v rozhodných aspektech z pohledu účtování o okolnostech, které nastaly v nyní řešeném případě, odlišný.

108. Soud v tomto ohledu podotýká, že zatímco žalovaným odkazovaný bod 2.4.3 Českých účetních standardů pro podnikatele stanoví, že „*okamžikem uskutečnění účetního případu je*

den, ve kterém dojde ke splnění dodávky, splnění peněžitého dluhu, inkasu pohledávky, postoupení pohledávky, vkladu pohledávky, poskytnutí či přijetí zálohy a závdavku, převzetí dluhu, zjištění manka, schodku, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky a k dalším skutečnostem vyplývajícím ze zákona, vyhlášky, Českých účetních standardů pro podnikatele a ze zvláštních právních předpisů nebo z vnitřních poměrů účetní jednotky, které jsou předmětem účetnictví a které v účetní jednotce nastaly, popřípadě účetní jednotka má k dispozici potřebné doklady tyto skutečnosti dokumentující“, podle bodu 2.2 Českých účetních standardů pro finanční instituce v souladu s výše uvedeným platí, že „v případech, na které se nevztahuje bod 2.1., se tímto dnem rozumí zejména den, ve kterém dojde k nabytí nebo zániku vlastnictví, popř. práv k cizím věcem, ke ztrátě kontroly nad smluvními právy k finančnímu aktivu, **ke vzniku pohledávky a závazku, jejich změně nebo zániku**, ke zjištění škody, manka, schodku, přebytku, k pohybu majetku uvnitř účetní jednotky a k dalším skutečnostem, které jsou předmětem účetnictví a které nastaly, popř. o nichž jsou k dispozici potřebné doklady tyto skutečnosti dokumentující, nebo které vyplývají z vnitřních podmínek účetní jednotky anebo ze zvláštních předpisů“ (pozn. zvýraznění doplněno). V bodě 2.1 účetních standardů je přitom upraveno, že „okamžikem uskutečnění účetního případu je zejména **den výplaty nebo převzetí oběživa, den nákupu nebo prodeje valut, deviz, popř. cenných papírů, den provedení platby, popř. inkasa z účtu klienta, den příkazu na korespondenta k provedení platby, den zúčtování příkazů banky s clearingovým centrem ČNB, den připsání (valuty) prostředků podle zprávy došlé od korespondenta banky (zprávou se rozumí zpráva v systému SWIFT, avízo banky, převzaté medium, výpis z účtu, popř. jiné dokumenty), den sjednání a den vypořádání spotových obchodů (účetní jednotka zvolí, zda pro spotové obchody použije účtování dle dne obchodu nebo dne vypořádání a zvolený způsob důsledně dodržuje v rámci každé skupiny), den sjednání a den vypořádání obchodů s deriváty, den vydání nebo převzetí záruky, popř. úvěrového příslibu, den převzetí hodnot do úschovy, den v souladu s bodem 2.3.“ (pozn. žalovaný akcentuje soudem zvýrazněnou část těchto standardů ve svém vyjádření k podané žalobě; činí tak však zjevně toliko ve vztahu k účtování o skutečnostech nastalých v roce 2012 – srov. dále).**

109. Žalovaný tedy v bodě 23 odůvodnění Napadeného rozhodnutí odkazuje na nesprávný účetní předpis a cituje ustanovení, které na posuzovanou věc nedopadá. Jelikož však žalovaný s uvedeným ustanovením explicitně v dalších svých závěrech vyslovených v Napadeném rozhodnutí nepracuje, není možno bez dalšího usuzovat, nakolik tato aplikace nesprávného účetního předpisu ovlivnila jeho meritorní závěry, resp. zda by byly jeho meritorní závěry odlišné, pokud by na posuzovanou věc aplikoval správné účetní předpisy.
110. Se zřetelem k tomu, že mezi účastníky není sporu o tom, že o přijetí částky na základě pravomocného Rozsudku 2012 mělo být účtováno (a tento příjem podroben zdanění) v roce 2012 a s přihlédnutím k tomu, že žalobkyně v daném směru závěry finančních orgánů nezpochybňuje, nepůsobí aplikace nesprávného účetního předpisu nezákonnost Napadeného rozhodnutí ve vztahu k tomuto závěru žalovaného.
111. Bez dalšího však identický závěr nemůže soud vyslovit k okamžiku účtování závazku spočívajícím v bezdůvodném obohacení. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí vznik účetního případu v daném směru opakovaně spojuje s právní mocí Rozsudku 2018, na základě kterého byly prostředky přijaté na základě zrušeného Rozsudku 2012 vráceny. Nikde se však v dané souvislosti nevypořádává s tím, že (jak on sám i správce daně opakovaně zdůraznili), bezdůvodné obohacení vzniklo v souvislosti s dříve uvedeným již v roce 2014.

112. Za situace, kdy žalovaný s ustanoveními účetních standardů v dalším textu odůvodnění Napadeného rozhodnutí vůbec nepracuje, přitom není zjevné, o jaká konkrétní účetně-regulatorní východiska své závěry k účtování o výplatě peněžních prostředků v roce 2018 opírá, resp. zda by byl co do jejich možné reflexe v období roku 2014 postupoval jinak, pakliže by na posuzovanou věc aplikoval správné účetní předpisy. Z obsahu jeho vyjádření, které však podle ustálené rozhodovací praxe správních soudů nelze považovat za přípustné doplnění chybějících důvodů rozhodnutí) lze usuzovat, že za rozhodné považuje znění bodu 2.1 Českých účetních standardů pro finanční instituce; ze závěrů žalovaného nicméně není nijak seznatelné, z jakých důvodů snad považuje za vyloučené účtování o vzniku bezdůvodného obohacení již v období, kdy tento závazek vznikl. Uvedenou otázku přitom jistě nelze na daném skutkovém půdorysu považovat za nevýznamnou a *a priori* irelevantní, a to s ohledem na § 3 odst. 1 zákona o účetnictví akcentující povinnost účtování o výnosech či nákladech bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí a bod 2.2 Českých účetních standardů pro finanční instituce, které okamžik uskutečnění účetního případu spojují mj. s vznikem závazku.
113. Žalovaný se k uvedeným otázkám nijak nevyjadřuje, účtování sporných účetních případů blíže nerozebírá a s otázkami týkajícími se aplikace těchto ustanovení a míry jejich vlivu na posuzovanou věc se nijak nevypořádá a namísto toho (za situace, kdy nelze vyloučit, že tak činí i na podkladě nesprávného účetního předpisu) uzavírá, že vrácení prostředků přijatých na základě zrušeného Rozsudku 2012 v roce 2018 z účetního pohledu věcně a časově souvisí toliko právě s tímto obdobím, v němž nabyt právní moci Rozsudek 2018.
114. Žalovaný tedy v daném směru zatížil řízení vadou, pokud ač sám v Napadeném rozhodnutí opakovaně uváděl, že závazek z bezdůvodného obohacení vznikl již v roce 2014, se se touto otázkou vůbec nezabýval, k závěrům správce daně, který naopak v odůvodnění svého rozhodnutí řešení situace podáním (i.) dodatečného daňového přiznání, a to (ii.) právě za zdaňovací období 2012, výslovně připustil, se nevyjádřil, nepotvrdil, ani neuvedl důvody, pro které snad tyto závěry neobstojí, a aplikujíc přitom nesprávný účetní předpis se omezil bez dalšího na závěr o věcné a časové souvislosti s rokem 2018. Tyto vady dílem představují nesprávné právní posouzení, dílem pak dosahují vad uvedených v § 76 odst. 1 s. ř. s., a to i vady záležející v nedostatku důvodů rozhodnutí v daném směru.
115. Dle přesvědčení soudu bylo povinností žalovaného s ohledem na shora popsané závěry týkající se konstrukce základu daně a jeho vztahu k účetním předpisům předem vlastního odůvodnění týkajícího se stanovení základu daně, resp. aplikace daňových předpisů, nejprve přezkoumatelným způsobem vysvětlit a přesvědčivě odůvodnit, na základě jakých úvah a základě jakého ustanovení kterého účetního předpisu (zvláště tehdy, pokud sám v bodě 36 Napadeného rozhodnutí význam zaúčtování transakce způsobem odpovídajícím účetním předpisům tolik akcentoval) dospěl k naposledy připomenutému závěru, tj. k tomu, že vrácení prostředků přijatých na základě zrušeného rozsudku věcně a časově souvisí toliko s obdobím roku 2018, a z jakých důvodů není z pohledu účetních předpisů způsobilé ovlivnit základ daně za dřívější zdaňovací období (a to včetně účetního a zdaňovacího období roku 2014).
116. Před vlastním posouzením prizmatem daňových předpisů měl tedy nejprve přezkoumatelným způsobem vyložit, jak byl Fond podle jeho přesvědčení povinen o všech rozhodných skutkových okolnostech účtovat a následně reálný stav účtování (výsledek hospodaření) optikou těchto východisek konfrontovat, identifikovat případná účetní pochybení a vyjádřit se k jejich případnému vlivu. Teprve poté se mohl věnovat tomu, zda

a v jakých směrech bylo případně z pohledu § 23 odst. 1 a 10 ZDP stav účtování, resp. výsledek hospodaření upravovat pro účely stanovení základu daně, a při té příležitosti se měl rovněž vypořádat s tím, že sám správce daně v Prvostupňovém rozhodnutí výslovně řešení prostřednictvím dodatečného daňového přiznání podaného za zdaňovací období 2012 v době vzniku závazku z bezdůvodného obohacení připustil.

117. Přesvědčivost odůvodnění závěrů vyslovených v odůvodnění Napadeného rozhodnutí k otázce věcné a časové souvislosti pak podle stanoviska soudu značně oslabují závěry žalovaného k námitkám akcentujícím legitimní očekávání založené obsahem Stanoviska GŘ, jakož i závěry týkající se správní praxe vyjádřené v pokynu GŘ D-6.
118. Soud ze správního spisu ověřil, že GŘ vydalo v roce 2013 k žádosti žalobkyně Stanovisko GŘ, v němž se vyjádřilo k problematice zdanění přijaté náhrady škody Fondem ve zdaňovacím období roku 2012 a případné možnosti podání dodatečného daňového přiznání. GŘ přitom ve Stanovisku výslovně konstatovalo následující: *„Generální finanční ředitelství dále uvádí, že pokud vydáním rozsudku Nejvyšším soudem dojde k vyhovění dovolání, na základě kterého vznikne povinnost vrátit finanční prostředky České republice, může být následně stanovení nově zjištěné daňové povinnosti s ohledem na znění rozsudku, uplatněno prostřednictvím dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 141 odst. 2 daňového řádu“* (pozn. zvýraznění doplněno).
119. Soud nemohl přisvědčit žalovanému, že by se snad GŘ v předmětném stanovisku vyjadřovalo *„pouze k otázce zahrnutí přiznané náhrady škody...“*. Jak sám žalovaný uvádí, GŘ ve své odpovědi k žádosti žalobkyně zcela výslovně připouští, aby případné vyhovění dovolání podané proti Rozsudku 2012, na základě kterého vznikne povinnost vrátit vyplacené prostředky zpět České republice, mohlo být reflektováno prostřednictvím podání dodatečného daňového přiznání. Z okolností je zjevné, že se GŘ v předmětném stanovisku vyjadřuje k okolnostem souvisejícím právě a jedině ke sporu týkajícímu se povinnosti uložené žalobkyni Rozsudkem 2012 a pro případ, že právní důvod, na základě kterého žalobkyně plnila, odpadne, specifikuje jako přípustné řešení takové situace prostřednictvím podání dodatečného daňového přiznání.
120. Závěr žalovaného vyjádřený v bodě 60 odůvodnění Napadeného rozhodnutí, dle něhož *„GŘ tak ve své odpovědi připouští podání DODAP, nicméně pouze ze samotné odpovědi není zřejmé ani dovoditelné(,) ve vztahu k jakému zdaňovacímu období by mělo být DODAP uplatněno, a to i s ohledem na skutečnost, že takové stanovisko nemohlo předvídat zda, jak a kdy taková skutečnost fakticky nastane“*, se tak soudu jeví nepřiléhavým skutkovým okolnostem posuzované věci a rozporným s obsahem správního spisu a tedy zakládající vady uvedené v § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.; z obsahu Stanoviska GŘ založeného ve správním spisu je naopak i přes jeho relativní stručnost zjevné, že se vyjadřuje právě k situaci, kdy nastane jím předvídaná podmínka, tj. dojde ke zrušení pravomocného Rozsudku 2012 na základě dovolání, které bylo původním žalovaným podáno, a odpadne tedy právní důvod plnění.
121. Přestože z obsahu vyjádření GŘ není na první pohled zjevné (v tom lze s žalovaným souhlasit), ve vztahu k jakému zdaňovacímu období by mělo být takové dodatečné daňové přiznání uplatněno, je zjevné, že nemohlo mít na mysli jiné zdaňovací období, než to, v němž byl zdaněn výnos obdržенý na základě právního důvodu, který by posléze odpadl, event. snad období, v němž žalobkyni v důsledku zrušení Rozsudku 2012 vznikl závazek vydat bezdůvodné obohacení. Tak jako tak je nicméně zjevné, že obsah tohoto stanoviska nesouzní s kategorickým závěrem žalovaného vysloveným v odůvodnění Napadeného

rozhodnutí, který (i s ohledem na správní praxi vyjádřenou v pokynu D-6 – srov. níže) řešení cestou dodatečného daňového přiznání na rozdíl od GFŘ *a priori* vylučuje a akcentuje věcnou a časovou souvislost s obdobím, v němž nabyl právní moci Rozsudek 2018, kterým bylo žalobkyni vrácení plnění pravomocně uloženo, a fakticky spatřuje jediné možné daňově relevantní řešení v oddanění předmětného příjmu v řádném daňovém přiznání podaném za zdaňovací období roku 2018.

122. Soud přitom i v této souvislosti opětovně upozorňuje, že žalovaný řešení prostřednictvím podání dodatečného daňového přiznání nepřipouští rovněž na rozdíl od správce daně, který reflexi zrušení Rozsudku 2012 cestou podání dodatečného daňového přiznání na str. 8 Dodatečného

platebního výměru výslovně aproboval. Z obsahu odůvodnění Napadeného rozhodnutí není na první pohled seznatelné, jak se žalovaný k tomuto právnímu názoru správce daně staví.

123. Ani z obsahu odůvodnění Dodatečného platebního výměru ovšem není zřejmé, na základě jakých důvodů správce daně dospěl k závěru, že zatímco v roce 2014 by dodatečné daňové přiznání Fond podat mohl, v roce 2018 mu již byla cesta prostřednictvím tohoto procesního institutu zapovězena. Ze závěrů správce daně lze usuzovat, že správce daně možnost podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období 2012 v roce 2014 spojoval pravděpodobně s eventuálním vrácením neoprávněně získané částky; není z nich však pohříchu nijak patrné, na základě jakých úvah by tak Fond nemohl postupovat obdobně a podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období 2012 v roce 2018, když v tomto roce částku čerpanou na základě nezákonného Rozsudku 2012 vrátil. Měla-li snad být důvodem tohoto rozdílného zacházení správce daně okolnost záležející v dobrovolnosti vrácení uvedené částky, takový závěr nejenže z odůvodnění Dodatečného platebního výměru nevyplývá, ale především není nijak, natožpak přezkoumatelným způsobem odůvodněn. Nedostatky Prvostupňového rozhodnutí pak v tomto směru nebyly, jak již soud žalovanému výše vytkl, nijak odstraněny v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný tyto závěry správce daně vůbec nereflektoval a na rozdíl od něj bez sdělení důvodů pro takový posun (resp. pro nevyslovený závěr o nesprávnosti tohoto právního názoru správce daně paušálně trval na řešení toliko cestou daňového přiznání za zdaňovací období roku 2018.
124. Optikou právě uvedeného pak nejsou zrovna přesvědčivé ani závěry správce daně (aprobované žalovaným), který paralelně vedle závěru o přípustnosti řešení situace prostřednictvím dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2012 podaného v roce 2014 poněkud inkonzistentně akcentoval správní praxi vyjádřenou v příslušném pokynu GFŘ s tím, že tímto pokynem byla praxe řešení případů, v nichž je plněno bez právního důvodu, resp. na základě právního důvodu, který odpadl, prostřednictvím dodatečného daňového přiznání opuštěna.
125. Žalovaný v tomto směru v odůvodnění Napadeného rozhodnutí aproboval postup správce daně, jenž své závěry vyslovené v odůvodnění Dodatečného platebního výměru opíral mj. o ustanovení pokynu vydaného GFŘ a dovozoval z něj obecně aplikovanou správní praxi, pokud jde o určování rozhodných okamžiků transakcí z pohledu stanovení základu daně dle § 23 ZDP.

126. Finanční orgány v nyní posuzované věci shodně akcentovaly, že způsob uplatnění nákladů a zohlednění výnosů v návaznosti „na datum nabytí právní moci vydaného rozhodnutí soudu“ vyplýval již z komentáře k ustanovení § 23 odst. 2 ZDP v bodu 4 pod písm. a) Pokynu Ministerstva financí D-300, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů, z roku 2006 (dále jen „**Pokyn D-300**“). Přitom uvedly, že v navazujícím Pokynu D-6, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**Pokyn D-6**“), který bylo možné poprvé použít pro zdaňovací období roku 2011, se v tomto ohledu nic nezměnilo, jak vyplývá z dikce komentáře k § 23 odst. 2 ZDP pod bodem 4 písm. a) tohoto pokynu.
127. Finanční orgány zdůraznily, že došlo ovšem ke změně přístupu k „rozhodnému datu absolutní neplatnosti právního úkonu“ ve smyslu komentáře k § 23 odst. 2 uvedeného pod bodem 4 písm. d) ZDP Pokynu D-300, kdy z původní správní praxe vyjádřené v Pokynu D-300 vyplývala povinnost řešit dopady „absolutní neplatnosti právního úkonu a s ní související plnění z titulu bezdůvodného obohacení“ formou dodatečného daňového přiznání, avšak tato správní praxe byla zrevidována a od správní praxe podávat dodatečná daňová přiznání v důsledku absolutní neplatnosti právního úkonu a v důsledku souvisejícího plnění z titulu bezdůvodného obohacení bylo od roku 2011 upuštěno, neboť odpovídající ustanovení Pokynu D-300 bylo zcela vypuštěno a v novém pokynu obsaženo není.
128. Finanční orgány přitom připomněly, že nová správní praxe byla zavedena ve prospěch poplatníků, kteří s ohledem na obecnou tříletou prekluzivní lhůtu byli limitováni v možnosti podat dodatečná daňová přiznání v době, kdy jiné soudy v rámci jiných (např. civilních řízení) dospějí k pravomocným rozsudkům. Odkazovaly v tomto směru mj. na stanovisko Ministerstva financí v rámci koordinačního výboru 267/18.03.09 - Daňové dopady změny právního důvodu pohledávky (stanovisko Ministerstva financí: „*MF si uvědomuje, že stávající řešení této problematiky může v případech prekluze a s tím souvisejícím omezením v podobě reálného uplatnění dodatečného daňového přiznání jednoho z poplatníků zvýhodnit a druhého poškodit. Je však nezbytné upozornit, že z hlediska vztahu k veřejným rozpočtům je současná právní úprava důsledně neutrální bez jakéhokoli fiskálního prospěchu*“).
129. Soud předeseílá, že s otázkami souvisejícími s charakterem a závazností pokynů vydávaných Generálním finančním ředitelstvím (dříve Ministerstvem financí) v zájmu zajištění jednotného uplatňování ZDP se správní soudy v minulosti opakovaně zabývaly. Soud na tomto místě pro větší stručnost v plném rozsahu odkazuje na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v jeho rozsudcích ze dne 16. 8. 2010, čj. 2 Afs 53/2010 - 63, ze dne 23. 8. 2007, čj. 7 Afs 45/2007 - 251, publ. pod č. 1383/2007 Sb. NSS, a ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005 - 57, a ve stručnosti shrnuje, že ač jsou tyto pokyny právně nezávazné, dotvářejí tzv. právní praxi a bylo by v rozporu se zásadou zákazu libovůle a rovného zacházení, pokud by se od nich správní orgány v jednotlivých případech bezdůvodně odchýlily (za předpokladu, že jsou tato doporučení vydána v mantinelech zákonné úpravy).
130. Soud dále s žalovaným souhlasí v tom, že skutkové okolnosti nyní posuzované věci lze, alespoň pokud jde o jejich daňovou reflexi a s tím související otázky, připodobnit případům, kdy je mezi stranami plněno na základě právního důvodu, stran něhož je později zjištěna jeho absolutní neplatnost. I plnění z neplatného právního důvodu totiž zakládá, podobně jako plnění z právního důvodu, který odpadl, nárok na bezdůvodné obohacení. Ač nejsou případy plnění na základě absolutně neplatné smlouvy identické s případy, kdy je plněno na základě pravomocného rozsudku deklarujícího existenci hmotněprávního

nároku, jenž je později zrušen k mimořádnému opravnému prostředku podanému některým z účastníků (se závěrem, že hmotněprávní vztah není dán), je dle přesvědčení zdejšího soudu rozumné a plně odůvodněné, pokud jsou tyto posléze uvedené situace nahlíženy obdobnými východisky, které již rozhodovací praxe správních soudů v minulosti formulovala k první skupině případů (soud se k těmto otázkám a s nimi souvisejícím námitkám, jež žalobkyně vznesla pod druhým žalobním bodem, věnuje níže).

131. Soud současně ověřil, že zatímco v Pokynu D-300 v komentáři k § 23 odst. 2 ZDP Ministerstvo financí pod bodem 4 písm. d) uvádělo, že *„pro zjištění základu daně se uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je například v návaznosti na absolutní neplatnost právního úkonu datum, kdy měl neplatný právní úkon původně vzniknout (tj. např. uzavření smlouvy, která je následně posouzena jako neplatná)“*, v Pokynu D-6 již GFŘ žádné takové odpovídající ustanovení neuvádí.
132. Soud přitom přisvědčuje žalovanému, že GFŘ pokynem D-6 účinným od 2011 podle všeho v daném směru prostřednictvím vypuštění tohoto ustanovení reagovalo na kritiku spojenou se situacemi, kdy byli daňoví poplatníci v důsledku aplikované správní praxe, podpořené rovněž obsahem stanoviska Ministerstva financí ČR v rámci koordinačního výboru 267/18.03.09 - Daňové dopady změny právního důvodu pohledávky, fakticky v důsledku plynutí prekluzivních lhůt s ohledem na dobu trvání soudního řízení zkracování na právu zohlednit posléze nastalé skutkové okolnosti (autoritativní zjištění absolutní neplatnosti soukromoprávního úkonu a z toho vzniklého bezdůvodného obohacení) prostřednictvím dodatečného daňového přiznání za období, kdy k neplatnému soukromoprávnímu úkonu došlo.
133. Pokyn D-6 již tedy obsahuje k ustanovení § 23 odst. 2 ZDP v daném směru toliko komentář pod bodem 4 písm. a), dle něhož (obdobně jako za účinnosti Pokynu D-300) *„pro zjištění základu daně se uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je například v návaznosti na vydané rozhodnutí soudu datum nabytí právní moci tohoto rozhodnutí“*.
134. Dle stanoviska soudu je nicméně sporné, zda lze takové vypuštění předmětného ustanovení z pokynu k zajištění jednotného výkladu ZDP, jehož zjevným důvodem bylo upuštění od správní praxe v neprospěch poplatníků, kteří s ohledem na prekluzivní lhůtu byli limitováni v možnosti podat dodatečné daňové přiznání v době, kdy soudy dospějí v souvisejících civilních soudních řízeních k pravomocným rozsudkům, považovat za klíčový důvod vedoucí k závěru o nemožnosti řešit situaci, k níž došlo na skutkovém půdorysu nyní posuzované věci, prostřednictvím dodatečného daňového přiznání podaného za období, v němž Fond zdanil výnos, který mu byl přiznán na základě posléze zrušeného rozsudku.
135. Dle soudu totiž naopak může i sled vývoje správní praxe vtělené do pokynů vydávaných k zajištění jednotného výkladu ZDP a obsah stanoviska MF ve výše odkazovaném koordinačním výboru spíše vyvolávat dojem, že důvodem změny správní praxe nebylo přehodnocení věcné a časové souvislosti plnění realizovaných na základě neplatného právního důvodu jako takové, nýbrž toliko a pouze reflexe jiných principů a zásad chráněných právními předpisy upravujícími správu daní pro případy, v nichž by se bezvýhradní trvání na řešení daných situací prostřednictvím dodatečných daňových přiznání ocitalo v rozporu s cílem správy daní a se zásadami proporcionality a minimalizace zásahů do právní sféry adresátů veřejné moci. Jinak řečeno, posun ve správní praxi, jenž je odůvodněn, jak sám žalovaný připouští, výhradně potřebou vyřešit některé případy, v nichž by daňoví poplatníci byli v důsledku plynutí prekluzivních lhůt a s přihlédnutím

k obvyklé době trvání soudních řízení zkracování na svých právech, nemusí ničeho měnit na náhledu na to, s jakým zdaňovacím obdobím vrácení dříve zdaněného plnění obdržného na základě právního důvodu, který odpadl, souvisí, a to zvláště v případě žalobkyně, u níž k prekluzi za zdaňovací období, v němž přijatý výnos zdanila, s ohledem na § 38r odst. 2 ZDP nedošlo. Ostatně Ministerstvo financí své stanovisko v odkazovaném výstupu z jednání koordinačního výboru explicitně uzavřelo s tím, že *„závěrem je nutné konstatovat, že každý případ je třeba posuzovat individuálně a uvedený popis systémového řešení nemůže představovat univerzální řešení konkrétních případů“*, a akcentovalo tak potřebu přísně individuálního posuzování jednotlivých případů.

136. Sám žalovaný nicméně v odůvodnění Napadeného rozhodnutí explicitně přiznává, že poukazy správce daně na pokyn D-6 a v něm pod bodem 4 obsažené komentáře k § 23 odst. 2 ZDP *„lze považovat za podpůrnou argumentaci správce daně“*. Soud v tomto směru s žalovaným souhlasí a zdůrazňuje, že meritorní právní závěry je třeba v nyní řešeném případě zakládat především na správném posouzení zaúčtování daných transakcí podle zákona o účetnictví a navazujících účetních předpisů; teprve poté je možno zvažovat potřebu případné korekce výsledku hospodaření podle pravidel uvedených v § 23 ZDP. Dospěly-li by finanční orgány k závěru, že vrácení výnosu přijatého na základě právního důvodu, který odpadl (na základě Rozsudku 2012, jenž byl posléze zrušen se závěrem, že hmotněprávní vztah mezi stranami chybí), ve smyslu § 3 odst. 1 zákona o účetnictví a § 23 odst. 1 ZDP věcně a časově souvisí s obdobím, v němž Fond tento přijatý výnos původně zdanil, má soud za to, že by výše popsané změny ve správní praxi vyjádřené v pokynech vydávaných k zajištění jednotného výkladu ZDP ještě nebyly samy o sobě s to takové závěry bez dalšího překonat a změnit.
137. Dle stanoviska soudu tak nelze bez dalšího uzavřít, jak činí žalovaný v bodě 59 Napadeného rozhodnutí, že Stanovisko GFŘ je toliko *„obecné“* a *„pro správce daně nepředstavuje na rozdíl od pokynu D-6 závazný právní názor“*. Stanovisko GFŘ bylo vydáno již v době účinnosti Pokynu D-6, z jeho obsahu je zjevné, že se vyjadřuje ke skutkovým okolnostem nyní řešené věci, přičemž explicitně počítá a řeší variantu, kdy v budoucnu dojde k odpadnutí právního důvodu, na základě kterého bylo plněno a pro ten případ připouští řešení situace podáním dodatečného daňového přiznání.
138. Bude tedy na žalovaném, aby v dalším průběhu řízení vedle všech shora vytknutých nedostatků týkajících se umělého odhlášení od věcné souvislosti přijatého a vráceného plnění (opakované akcentování ekonomické samostatnosti transakcí, dvou nezávislých linií soudního řízení a odlišnosti jejich předmětu) a nedostatků souvisejících s nedostatečnými závěry k účetní reflexi nastalých skutkových okolností, znovu posoudil také námitky založené na obsahu Stanoviska GFŘ, jenž nesouzní s kategorickým závěrem žalovaného (odlišným od závěrů správce daně formulovaným v odůvodnění Dodatečného platebního výměru) vysloveným v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, který i s odkazem na správní praxi vyjádřenou v pokynu D-6 řešení cestou dodatečného daňového přiznání na rozdíl od správce daně bez sdělení důvodů pro takový postup *a priori* vylučuje a věcnou a časovou souvislost shledává toliko s obdobím, v němž nabyl právní moci Rozsudek 2018, kterým bylo žalobkyni vrácení plnění pravomocně uloženo.
139. K námitkám vzneseným žalobkyní pod **druhým žalobním bodem** ke třetí skupině důvodů, o něž žalovaný opíral své závěry (důvody založené na závěrech vyplývajících z rozsudků Nejvyššího správního soudu týkajících se daňových důsledků absolutní neplatnosti), pak soud podotýká následující.

140. Především je třeba zdůraznit, že Městský soud v Praze souhlasí zcela s žalovaným v tom, že následná klasifikace jednání z hlediska soukromoprávní úpravy jakožto bezdůvodného obohacení nemůže bez dalšího postačovat pro posouzení daňových konsekvencí takového soukromoprávního vztahu, resp. posouzení oprávněnosti oddanění částky, kterou daňový subjekt přijal na základě právního důvodu, který později odpadl, a také ji zdanil. Z hlediska daňového práva je totiž, jak správně žalovaný zdůrazňuje, rozhodné, zda se v daném případě jednalo o (skutečný) příjem ve smyslu ZDP a navazující rozhodovací praxi správních soudů, tedy o příjem, který se skutečně (reálně) projevil v majetkové sféře daňového subjektu.
141. Soud se v tomto směru v obecné rovině zcela ztotožňuje s žalovaným v tom, že i pro případy, v nichž na základě povinnosti uložené pravomocným rozhodnutím soudu, které neodpovídá skutečným hmotněprávním poměrům, plněno na neexistující dluh, přičemž okamžikem, kdy bylo rozhodnutí, na jehož základě bylo plněno, pravomocně zrušeno, vzniká tomu, komu bylo plněno, bezdůvodné obohacení, se mohou uplatnit základní východiska prezentovaná v rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu k otázce absolutně neplatných soukromoprávních úkonů, které rovněž mohou dát vzniknout nárokům z bezdůvodného obohacení.
142. Soud připomíná, že podle ustálené rozhodovací praxe správních soudů platí, že dokonce i absolutně neplatný soukromoprávní úkon může vyvolávat relevantní účinky z pohledu správy daní. Jak uzavřel Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2011, čj. 9 Afs 81/2010 - 180, publ. pod č. 2415/2011 Sb. NSS, *„z hlediska daňových dopadů je nutné rozlišit případy, kdy daňové subjekty, které na základě absolutně neplatné smlouvy na jedné straně dosáhly příjmů a na druhé straně uplatnily náklady, nebudou reflektovat neplatnost smlouvy v soukromoprávní rovině, tj. budou se chovat tak, jako by tato smlouva byla bezvadná, od případů, kdy si strany, které neplatnou smlouvu uzavřely, navzájem poskytnutá plnění, respektive v případě neplatné nájemní smlouvy uhrazené nájemné na straně jedné a náhradu za užívání prostor na straně druhé, vrátí. Nejvyšší správní soud již judikoval (srov. výše citovaný rozsudek čj. 7 Afs 130/2009-200), že ani absolutně neplatný soukromoprávní úkon ještě a priori neznamená, že takový úkon je irrelevantní z daňového hlediska. Současně však zdůraznil, že daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají tehdy, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy (viz např. rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2005, čj. 2 Afs 94/2004-50, č. 979/2006 Sb. NSS, případně rozsudek ze dne 17. 4. 2008, čj. 7 Afs 8/2007-49). (...) Jakkoliv totiž netvoří sféra daňového práva a práva občanského či obchodního zcela oddělené právní sféry, není vyloučeno, že tatáž skutečnost může být pohledem jednoho odvětví práva podstatnou a pohledem odvětví druhého nerozhodnou, a obě odvětví tak mohou věc posuzovat odlišně, či dokonce nezávisle na sobě. Pokud smlouva byla reálně v určitém zdaňovacím období dodržována, byl podle ní v daném období vykonáván pronájem vedoucí ke vzniku zdanitelných příjmů a smluvní strany takto poskytnutá plnění žádným způsobem mezi sebou nezpochybňují, pak není pro daňové řízení v daném období absolutní neplatnost smluv z občanskoprávního hlediska podstatná“.*
143. Devátým senátem rekapitulovaná východiska byla opakovaně potvrzena i v navazující rozhodovací praxi správních soudů a kasační soud z nich vycházel rovněž ve svých závěrech vyslovených v účastníky řízení připomínaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 11/2013 - 84 (srov. body 40 – 42) a ze dne 28. 5. 2015, čj. 10 Afs 129/2014 - 62 (srov. body 34 až 36).

144. K problematice důsledků neplatnosti pro správu daní soud rovněž poukazuje na závěry vyslovené v devátém senátem připomínaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, čj. 7 Afs 130/2009 - 200, publ. pod č. 2489/2012 Sb. NSS. Uvedená východiska souvisí dle přesvědčení soudu mj. i s žalobkyní správně akcentovanou zásadou přednosti obsahu před formou ve smyslu § 8 odst. 3 daňového řádu, jakož i příkazem zakotveným v § 1 odst. 2 daňového řádu, podle nějž je cílem správy daní „*správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“.
145. Z tohoto pohledu je tedy ve světle odkazované rozhodovací praxe kasačního soudu, s jejímiž východisky se zdejší soud zcela ztotožňuje, úkolem finančních orgánů, aby zaměřily své zkoumání na to, jak se smluvní strany ve skutečnosti v rámci předmětného soukromoprávního vztahu chovaly, zda bylo na základě takového důvodu plněno, zda bylo plnění zpochybněno, vráceno nebo naopak zpětně uznáno a legalizováno, a za tím účelem mj. podrobily detailnímu posouzení okolností týkající se toho, zda se plnění reálně projevilo v ekonomické sféře účastníků transakce. Judikatura přitom vychází z toho, že i neplatný právní úkon může mít za určitých okolností daňověprávní účinky, přičemž pro oblast daňovou je rozhodná právě ekonomická logika, tedy zda se předmětný závazek projevil v majetkové sféře daňového subjektu. S jistým zjednodušením přitom platí, že pokud závazek fakticky existoval, neboť byl realizován a měl dopady do majetkové reality zúčastněných stran, zpravidla se odrazí také v daňové oblasti. Na druhou stranu v případě, kdy by bylo možné zjištěnou absenci formální právního důvodu reflektovat tím, že dojde k vrácení uskutečněného plnění, případně k plnění na základě závazku ještě nedošlo, nebo je možná obnova takového stavu, jako by tu předmětný závazek nikdy neexistoval, účinky tohoto úkonu do daňové oblasti nezasáhnou (srov. shora připomínaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 11/2013 - 84).
146. Žalovaný přitom v bodech 40 – 42 a 55 – 57 Napadeného rozhodnutí popsal důvody, pro které měl za to, že jeho závěr o nutnosti zohlednit vrácení plnění v roce 2018 v řádném daňovém přiznání v roce 2018 odráží ekonomickou logiku, neboť se v roce 2012 reálně projevil v majetkové sféře Fondu, kde setrvaly až do roku 2018, přičemž do roku 2014 Fond disponoval přijatou částkou po právu, a s částkou dle svého uvážení a svého podnikatelského rozhodnutí nakládal.
147. Žalobkyně brojí proti uvedené třetí množině důvodů, o něž žalovaný opřel svůj závěr o tom, že vrácení částky přijaté na základě pravomocného Rozsudku 2012 nebylo možno v roce 2018 daňově zohlednit formou dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2012, námitkami soustředěnými převážně pod druhým a částečně také prvním žalobním bodem (co do otázky, nakolik se jednalo o skutečný příjem Fondu a možnosti volného užívání přijatých peněžních prostředků). Obsah těchto námitek soud podrobně rekapituloval výše v části III. tohoto rozsudku, na kterou na tomto místě pro větší stručnost odkazuje.
148. Městský soud v Praze k tomuto okruhu námitek především předepisuje, že za situace, kdy žalovaný nečiní sporným, že žalobkyně má právo na adekvátní snížení základu daně ve vazbě na vznik závazku vrátit bezdůvodné obohacení (jak v souladu s výše uvedeným vyplývá mj. z bodu 48 Napadeného rozhodnutí i jeho vyjádření k žalobě), a činí spornou toliko otázku věcné a časové souvislosti, resp. určení období, v němž má být tato skutečnost účetně a daňově reflektována, je třeba tuto skupinu jeho závěrů vnímat nikoli jako vyjádření právního názoru o nepřipustnosti oddanění výnosu vzniklého přijetím částky na základě Rozsudku 2012 z důvodů záležejících v ekonomické logice a vlivu na

materiální sféru Fondu, ale jako specifikaci důvodů podporujících závěry o časové a věcné souvislosti vrácení této částky s obdobím, v němž k němu došlo. V tomto směru je třeba přisvědčit žalovanému, že není pravdou, že správce daně požaduje trvalé uhrazení daně z příjmu z dočasně přijaté a vrácené náhrady škody; neboť tak tomu se zřetelem k právě uvedenému formálně jistě není.

149. Na druhé straně má ale správné určení období, s nímž vrácení částky věcně a časově souvisí, významné implikace z ekonomického pohledu. Pro účely posouzení nyní řešeného případu, a to i optikou žalobkyní připomínaných obecných zásad a principů plynoucích mj. i z jí odkazované rozhodovací praxe Ústavního soudu, tak nemusí být zcela bez relevance ani to, nakolik se vyhodnocení věcné a časové souvislosti vrácení částky projeví v daňové pozici žalobkyně, resp. Fondu, tedy především zda Fond se zřetelem k výši daňových základů v letech 2013 – 2018 reálně dosáhne na úplné uplatnění daňové ztráty plynoucí z vrácení náhrady škody v roce 2018 a zda mu tak bude v důsledku takového hodnocení působena újma, kterou žalobkyně specifikuje v části 4.3.3 podané žaloby. Jakkoli má tedy žalovaný pravdu v tom, že okamžik zdanění nelze uzpůsobovat ekonomickým potřebám, nemusí být žalobkyní avizované okolnosti zcela bez významu, a to již se zřetelem k tomu, že žalovaný sám připouští, že pokyny k aplikaci ZDP byly změněny (jen) ve prospěch poplatníků dotčených prekluzí, mezi které ovšem nepatří žalobkyně, jež by naopak s ohledem na výši základu daně v jednotlivých obdobích významně benefitovala z možnosti oddanit příjem ve zdaňovacím období 2012 z důvodu efektivnějšího využití daňových ztrát.
150. Soud v souvislosti s tímto okruhem námitek nemohl ponechat stranou, že z již shora popsaných důvodů zcela a bez výhrad neobstály závěry žalovaného k prvním dvěma okruhům argumentace, o níž žalovaný opřel svůj závěr o tom, že vrácení částky přijaté v roce 2012 nebylo možno v roce 2018 daňově zohlednit formou dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2012.
151. Jak bylo vyloženo výše, první skupina argumentů neobstála, neboť soud dospěl k závěru, že předmětný závěr žalovaného nemůže být v žádném případě založen na úvaze vycházející z toho, že přijetí částky Fondem v roce 2012 a následné vrácení částky v roce 2018 představují ekonomicky samostatné transakce, které spolu věcně nesouvisí. Proto bylo třeba dle soudu věnovat zvýšenou pozornost dalším skupinám důvodů, o něž žalovaný své závěry opřel.
152. I v případě druhé skupiny důvodů přitom soud identifikoval a výše popsal zásadní deficity, které činily závěry žalovaného k účetní a navazující daňové reflexi nastalých skutkových okolností neúplnými a nepřesvědčivými, a trval na tom, že žalovaný měl před vlastním posouzením prizmatem daňových předpisů nejprve přezkoumatelným způsobem vyložit, jak byl Fond podle jeho přesvědčení povinen o všech rozhodných skutkových okolnostech účtovat a následně reálný stav účtování (výsledek hospodaření) optikou těchto východisek konfrontovat, identifikovat případná účetní pochybení a vyjádřit se k jejich případnému vlivu. Teprve poté se mohl věnovat tomu, zda a v jakých směrech bylo případně z pohledu § 23 odst. 1 a 10 ZDP stav účtování, resp. výsledek hospodaření upravovat pro účely stanovení základu daně, a při té příležitosti se měl rovněž vypořádat s tím, že sám správce daně v Prvostupňovém rozhodnutí výslovně řešení prostřednictvím dodatečného daňového přiznání podaného za zdaňovací období 2012 v době vzniku závazku z bezdůvodného obohacení připustil. Rovněž žalovanému uložil znovu posoudit také námitky založené na obsahu Stanoviska GŘ, jenž nesouzní s kategorickým závěrem žalovaného (odlišným od závěrů správce daně formulovaným v odůvodnění Dodatečného platebního výměru)

vysloveným v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, který i s odkazem na správní praxi vyjádřenou v pokynu D-6 řešení cestou dodatečného daňového přiznání na rozdíl od správce daně bez sdělení důvodů pro takový postup *a priori* vylučuje a věcnou a časovou souvislost shledává toliko s obdobím, v němž nabyl právní moci Rozsudek 2018, kterým bylo žalobkyni vrácení plnění pravomocně uloženo.

153. Soud se tak ocitl v situaci, kdy dvě ze tří skupin důvodů, které žalovaný na podporu svých závěrů uvedl, byly v rámci soudního přezkumu shledány v jednom případě nepoužitelnými (resp. podporujícími spíše procesní pozici žalobkyně) a v druhém případě prozatím nedostatečnými. Z odůvodnění Napadeného rozhodnutí přitom nelze bez dalšího usuzovat, že by žalovaný ponechal své závěry beze změny i v případě, kdy by od těchto dvou skupin důvodů odhlédl. Z argumentace žalovaného obsažené v odůvodnění Napadeného rozhodnutí naopak vyplývá, že z hlediska právního názoru považoval všechny tři okruhy důvodů za významné, přičemž žalovaný sám v bodě 25 svého vyjádření k žalobě význam závěrů vyslovených na základě východisek plynoucích z odkazovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu poněkud marginalizuje. Soud již ostatně výše akcentoval, že z pohledu posouzení zákonnosti postupu žalovaného je klíčové především odstranění deficitů vytknutých soudem k druhé skupině důvodů uváděných žalovaným, a to již s ohledem na to, že (jak soud upozornil výše), sám žalovaný v bodě 36 Napadeného rozhodnutí význam zaúčtování transakce způsobem odpovídajícím účetním předpisům tolik akcentoval.
154. Přestože přitom soud v souladu s výše uvedeným s relevancí východisek plynoucích z výše odkazovaných rozsudků kasačního soudu v obecné rovině souhlasí a sdílí názor, že posouzení reálných projevů jednotlivých plnění v majetkové sféře Fondu může být i v případě plnění z právního důvodu, který odpadl, okolností podstatou pro učinění závěru o věcné a časové souvislosti, nemohl přehlédnout, že ani tento okruh argumentace žalovaného není zcela prost vad, které ve výsledku dále zpochybňují již tak ze shora vyložených důvodů zásadním způsobem oslabené závěry žalovaného.
155. Žalovaný v uvedených pasážích Napadeného rozhodnutí opakovaně akcentoval, že existence Rozsudku 2012 „*nezavdávala důvod se domnívat, že by se mělo jednat o plnění bez právního důvodu*“ (bod 41 a znovu v bodech 55 a také 61 Napadeného rozhodnutí). Rovněž uváděl, že „*způsob použití peněžních prostředků plynoucích z přijetí náhrady škody... (zda šlo dle rozhodnutí obhospodařovatele fondu - společnosti AKRO - o konzervativní využití peněžních prostředků, či jiné), nemůže na samotné skutečnosti, že se reálně jednalo o peněžní prostředky plně v dispozici daňového subjektu, nic změnit*“ (bod 42 Napadeného rozhodnutí a znovu obdobně v bodě 56 Napadeného rozhodnutí). V bodě 56 Napadeného rozhodnutí pak žalovaný nad rámec uvedeného připustil, že „*přijatá náhrada škody nebyla podílovými fondy použita k činnosti kolektivního investování (jistě je, že byla uložena na zvláštních bankovních účtech)*“, odmítl však, že by se jednalo „*o svobodné rozhodnutí daňového subjektu (resp. jeho obhospodařovatele)*“, když uzavřel, že „*o konzervativním způsobu použití peněžních prostředků rozhodl s ohledem na nejistý výsledek soudních řízení z vlastní vůle obhospodařovatel daňového subjektu (společnost AKRO)*“. Výslovně přitom poukázal na odlišné nakládání s výnosy generovanými z úložek na zvláštních účtech, k čemuž se dále podrobněji žalovaný vyjadřuje v bodě 57 Napadeného rozhodnutí, kde rovněž akcentuje vytvořenou rezervu k přijaté náhradě škody a později od roku 2014 i k úrokům plynoucím z uložení na zvláštních účtech, kde uzavírá, že „*tvrzení odvolatele o povinném konzervativním spravování přijaté náhrady škody dle doporučení dohledového orgánu ČNB neodpovídá předloženým důkazním prostředkům*“.

156. Soud přitom přisvědčuje žalobkyni, že jedním z důležitých hledisek pro posouzení daňových účinků plnění bez právního důvodu je v souladu se shora rekapitulovanými judikatorními východisky skutečné chování stran soukromoprávního vztahu, a to mj. i pokud jde o to, zda bylo plnění v době jeho poskytnutí některou ze stran zpochybňováno. Ze správního spisu přitom jednoznačně plyne, že v nyní řešené věci sice žalobkyně plnění na základě pravomocného rozsudku přijala, avšak současně při vědomí toho, že původní žalovaná brojila proti tomuto rozsudku dovoláním, vstoupila z opatrnosti a v obavě o to, zda nebude tento právní důvod plnění později zrušen, v jednání s celou řadou dalších aktérů, včetně České národní banky, Ministerstva financí a GFŘ s cílem zajistit mj. okolnostem odpovídající účetní a daňové řešení této situace.
157. Poukazuje-li tedy žalovaný na podporu svého stanoviska o tom, že vrácení plnění přijatého a zdaněného v roce 2012 věcně a časově nesouvisí se zdaňovacím obdobím roku 2012, na závěry vyslovené v odkazovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu, je třeba zdůraznit, že na rozdíl od případů řešených odkazovanými rozsudky v nyní řešeném případě obratem došlo ke zpochybnění tohoto plnění poskytnutého ze strany původní žalované podáním dovolání, na což žalobkyně, jak se z obsahu správního spisu podává, z opatrnosti reagovala jednáními s orgány veřejné moci, jejichž smyslem a cílem zjevně bylo nalezení takového účetního a daňového řešení, které by reflektovalo zcela evidentně vyjádřené pochybnosti žalobkyně o trvalosti a nezměnitelnosti stavu vyvolaného Rozsudkem 2012. V důsledku uvedených jednání pak mj. zacházela s přijatými peněžními prostředky konzervativně a ponechávala je na zvláštních účtech, aniž by přitom tyto prostředky použila k činnostem kolektivního investování a tedy i zvýšení hodnoty podílových listů, což žalovaný nezpochybňuje (žalovaný ovšem poukazuje na odlišné a od doporučení dohledového orgánu se odchyloující zacházení s úrokovými výnosy z uložení prostředků na těchto účtech).
158. Se zřetelem k právě uvedenému proto soud nesouhlasí s žalovaným opakovaně v odůvodnění Napadeného rozhodnutí akcentovanou poznámkou o tom, že existence Rozsudku 2012 „*nezavdávala důvod se domnívat, že by se mělo jednat o plnění bez právního důvodu*“ (bod 41 Napadeného rozhodnutí), že „*existence pravomocného rozsudku v roce 2012 nezavdávala důvod se domnívat, že by se mělo jednat o plnění bez právního důvodu*“ (bod 55 Napadeného rozhodnutí), resp. že „*existence pravomocného rozsudku nezavdávala důvod se domnívat, že by se mělo jednat o plnění bez právního důvodu, a to až do 1. 9. 2014*“ (bod 61 Napadeného rozhodnutí).
159. I v tomto ohledu tedy bude na žalovaném, aby v dalším řízení své závěry k této skupině argumentace, kterou soud jinak ve shora vyložených mezích považuje za relevantní, korigoval, a reflektoval, že se strany soukromoprávního vztahu naopak v daném případě chovaly způsobem odpovídajícím tomu, že právní důvod plnění jedna z nich relevantně zpochybnila. Tuto reflexi pak promítne i do celkového vyhodnocení skutkového základu nyní řešeného případu optikou připomínaných judikatorních mantinelů, a případně, bude-li na svých závěrech trvat, přezkoumatelným způsobem vyloží, na základě jakých konkrétních důvodů je přesvědčen o tom, že jiné jím zmiňované okolnosti (především pak odchýlení se od doporučení ČNB, nakládání s úrokovými výnosy z uložení na zvláštních účtech, tvorba účetních rezerv, tvorba účetních rezerv k úrokovým výnosům) přesto vylučují závěr o věcné a časové souvislosti se zdaňovacím obdobím roku 2012, kdy byla částka na základě pravomocného Rozsudku přijata. V rámci tohoto posouzení přitom rovněž opětovně zohlední a vypořádá se s argumentací žalobkyně poukazující na to, že přijatá částka ovlivnila majetkovou sféru Fondu toliko pouze z titulu velmi nízkých úroků

z náhrady škody zachycených do 29. 8. 2014 ve výši 14 249 666,86 Kč, které ale byly České republice vráceny v podobě úroků z prodlení, tedy dle žalobkyně jednak toliko dočasně a především velmi limitovaně vzhledem k celkové výši přijaté částky a možnostem jejího využití Fondem. V této souvislosti rovněž zváží, zda okolnosti posuzované věci, kdy se žalobkyně (žalovaný to nezpochybňuje) chovala k přijaté jistině konzervativně, kdy od počátku v účetnictví vyjadřovala své pochybnosti prostřednictvím účetní rezervy, např. s ohledem na principy a cíle správy daní (zásada správního stanovení daně, zásada proporcionality a minimalizace zásahu do právní sféry adresátů veřejné moci) případně neodůvodňují rozdílné zacházení s jednotlivými odlišitelnými částmi částky vrácené v roce 2018.

160. Za této situace postrádá smyslu podrobněji hodnotit důvodnost dalších uplatněných žalobních námitek poukazujících kromě jiného na porušení některých zásad správy daní a principů podávajících se z žalobkyní odkazované rozhodovací praxe Ústavního soudu, neboť nejprve je nutno trvat na tom, aby žalovaný odstranil shora vytknuté nedostatky. Městský soud v Praze v této souvislosti pro vyloučení pochybností zdůrazňuje, že jeho shora podrobně vyložené závěry nelze v žádném případě vnímat jako vylučující závěr o tom, že skutkové okolnosti nyní posuzované věci neumožňovaly daňovou reflexi vrácení částky přijaté na základě později zrušeného Rozsudku 2012, tedy právního důvodu, který odpadl, prostřednictvím dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2012. Aby však soud mohl, v případě, že žalovaný na těchto závěrech setrvá, toto stanovisko finančních orgánů podrobit konečnému věcnému posouzení, je třeba, aby žalovaný výše vytknuté nedostatky odstranil.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

161. Soud tedy shrnuje, že závěr žalovaného o tom, že vrácení částky přijaté na základě pravomocného Rozsudku 2012 nebylo možno v roce 2018 daňově zohlednit formou dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2012, se opíral o několik základních argumentů. Žalovaný jednak opakovaně akcentoval „samostatnost“ účetního případu týkajícího se vrácení částky dříve přijaté náhrady škody v roce 2018, jež bylo žalobkyni uloženo Rozsudkem 2018, a poukazoval na odlišnost předmětu soudního řízení, v němž byl Rozsudek 2018 vydán. Žalovaný dále uváděl důvody, pro které byl přesvědčen, že závěr o věcné a časové souvislosti zaúčtovaného výnosu v roce 2018 s tímto zdaňovacím obdobím vyplývá z účetních předpisů a správní praxe finančních orgánů vyjádřené v pokynu GFŘ D-6. Poslední skupinou důvodů byl poukaz žalovaného na „ekonomickou logiku“ ve světle odkazovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu týkající se daňových důsledků absolutní neplatnosti soukromoprávních úkonů, kdy žalovaný považoval za klíčové, že se přijatý výnos reálně projevil v majetkové sféře žalobkyně a setrval v ní až do jejího vrácení v roce 2018.
162. Soud přitom výše vyložil, že první skupina důvodů, na níž žalovaný své závěry stavěl a jejichž relevanci v odůvodnění Napadeného rozhodnutí opakovaně akcentoval, neobstojí. Zdůraznil, že posouzení otázky, zda Fond mohl podat za dané situace dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2012, nemohl žalovaný zakládat na úvaze vycházející z toho, že přijetí částky Fondem v roce 2012 a následné vrácení částky v roce 2018 představují ekonomicky samostatné transakce, které spolu věcně nesouvisí. Soud akcentoval, že úzká věcná souvislost je naopak v posuzovaném případě zjevná a jako taková spíše naopak z pohledu soudu alespoň na první pohled podporuje argumentaci žalobkyně.

163. I v případě druhé skupiny důvodů přitom soud, jak bylo vyloženo výše, identifikoval a popsal zásadní deficit, které činily závěry žalovaného k účetní a navazující daňové reflexi nastalých skutkových okolností neúplnými a nepřesvědčivými. Žalovanému vytkl, že nijak nezohlednil, že se skutkové okolnosti relevantní z pohledu účetního a daňového řešení dané situace zásadně změnily již v roce 2014, kdy (jak plyne z jím odkazovaných rozsudků civilních soudů a jak opakovaně zdůraznil i správce daně) žalobkyni vzniklo bezdůvodné obohacení. Také poukázal na to, že správce daně naopak v Prvostupňovém rozhodnutí výslovně připustil, že Fond měl možnost podat dodatečné daňové přiznání za rok 2012 právě ve vazbě na rozsudek Nejvyššího soudu v roce 2014. Žalovaný se však s touto otázkou vůbec nezabýval, k závěrům správce daně se nevyjádřil, nepotvrdil je, ani neuvedl důvody, pro které snad tyto závěry neobstojí, ani nespecifikoval jiné okolnosti, pro které takto nebylo možno v roce 2014 postupovat a jejichž relevanci by tam mohl soud v tomto řízení přezkoumat. Soud žalovanému rovněž vytkl aplikaci nesprávného účetního předpisu, přičemž vysvětlil, že není se zřetelem k jím specifikovaným skutečnostem zjevné, nakolik tato aplikace nesprávného účetního předpisu ovlivnila jeho meritorní závěry, resp. zda by byly jeho meritorní závěry odlišné, pokud by na posuzovanou věc aplikoval správné účetní předpisy. Soud přitom trval na tom, že žalovaný byl před vlastním posouzením prizmatem daňových předpisů nejprve přezkoumatelným způsobem vyložit, jak byl Fond podle jeho přesvědčení povinen o všech rozhodných skutkových okolnostech účtovat a následně reálný stav účtování (výsledek hospodaření) optikou těchto východisek konfrontovat, identifikovat případná účetní pochybení a vyjádřit se k jejich případnému vlivu. Teprve poté se mohl věnovat tomu, zda a v jakých směrech bylo případně třeba z pohledu § 23 odst. 1 a 10 ZDP stav účtování, resp. výsledek hospodaření upravovat pro účely stanovení základu daně, a při té příležitosti se měl rovněž vypořádat s tím, že sám správce daně v Prvostupňovém rozhodnutí výslovně řešení prostřednictvím dodatečného daňového přiznání podaného za zdaňovací období 2012 v době vzniku závazku z bezdůvodného obohacení připustil. Rovněž žalovanému vytkl pochybení při vypořádání námitek akcentujících obsah Stanoviska GFŘ, v němž GFŘ naopak podání dodatečného daňového přiznání výslovně pro případ zrušení Rozsudku 2012 v řízení o dovolání aprobovalo, a žalovanému uložil tyto námitky znovu posoudit a zvážit, nakolik mohlo za dané situace vzniknout žalobkyni v tomto kontextu legitimní očekávání. Také zpochybnil, nakolik lze vypuštění ustanovení z pokynu k zajištění jednotného výkladu ZDP, jehož zjevným důvodem bylo upuštění od správní praxe v neprospěch poplatníků negativně dotčených uplynutím prekluzivní lhůty, považovat na daném skutkovém půdorysu za klíčový důvod zpochybňující žalobkyní zvolené řešení.
164. Pokud jde o třetí skupinu důvodů, soud připustil relevanci východisek dovozovaných žalovaným z výše odkazovaných rozsudků kasačního soudu a měl za to, že posouzení reálných projevů jednotlivých plnění v majetkové sféře Fondu může být i v případě plnění z právního důvodu, který odpadl, podstatnou okolností pro závěr o věcné a časové souvislosti. Ani v tomto případě však nemohl přehlédnout, že i tento okruh závěrů žalovaného není zcela prost vad, které ve výsledku dále zpochybňují již tak ze shora vyložených důvodů zásadním způsobem oslabené závěry žalovaného. Soud přitom žalovanému uložil, aby v dalším řízení své závěry korigoval a reflektoval, že se strany soukromoprávního vztahu naopak v daném případě chovaly způsobem odpovídajícím tomu, že právní důvod plnění jedna z nich relevantně zpochybnila, a tuto reflexi promítl i do celkového vyhodnocení skutkového základu nyní řešeného případu optikou připomínaných judikatorních mantinelů. Soud přitom zdůraznil, že bude-li žalovaný na

svých závěrech trvat, přezkoumatelným způsobem vyloží, na základě jakých konkrétních důvodů je přesvědčen o tom, že jiné jím zmiňované okolnosti přesto vylučují závěr o věcné a časové souvislosti se zdaňovacím obdobím roku 2012, a zváží, zda okolnosti posuzované věci neodůvodňují rozdílné zacházení s jednotlivými odlišitelnými částmi částky vrácené v roce 2018.

165. Se zřetelem ke všem výše uvedeným skutečnostem zdejšímu soudu tudíž nezbylo, než Napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. dílem pro nesprávné právní posouzení, dílem pro vady uvedené v § 76 odst. 1 s. ř. s., zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.
166. V dalším řízení žalovaný zohlední závěry vyslovené výše v bodech 84 – 164 tohoto rozsudku.
167. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
168. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci úspěch, proto jí soud přiznal náhradu nákladů řízení. Tu představuje zaplacený soudní poplatek ve výši celkem 3 000 Kč, náklady za zastoupení advokátem za 2 úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci, sepsání žaloby) a režijní paušály po 300 Kč, podle § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, celkem tedy 6 800 Kč. Právní zástupce žalobkyně prokázal soudu, že je plátcem DPH, a proto se částka zvyšuje o hodnotu příslušné sazby. Celková výše přiznaných nákladů tak činí 11 228 Kč

Poučení:

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

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

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

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

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

V Praze dne 3. listopadu 2021

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. K.