



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Jitky Zavřelové a Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **AKRO investiční společnost a. s.**, se sídlem Slunná 547/25, Praha 6, jednající jako obhospodařovatel za daňový subjekt – podílový fond: AKRO balancovaný fond, otevřený podílový fond, AKRO investiční společnost, a. s., se sídlem Slunná 547/25, Praha 6, zastoupena JUDr. Jiřím Voršílkou, advokátem se sídlem Opletalova 1535/4, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2021, čj. 21680/21/5200-11432-711891, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 11. 2021, čj. 18 Af 14/2021-80,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **4 114 Kč**, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala dne 27. 12. 2018 dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012. V něm mimo jiné snížila základ daně o částku 170 394 661,12 Kč. Specializovaný finanční úřad (dále též „správce daně“) zahájil s žalobkyní postup k odstranění pochybností. V něm bylo objasněno, že důvodem snížení základu daně bylo vrácení uvedené částky České republice jednající prostřednictvím

Ministerstva financí. Tuto částku přijala žalobkyně v roce 2012 jako náhradu škody na základě pravomocného rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2012, čj. 35 Co 34/2012-761 (dále též „rozsudek 2012“), který však poté zrušil Nejvyšší soud rozsudkem ze dne 25. 6. 2014, čj. 30 Cdo 493/2013-863 (dále též „rozsudek 2014“). Následně probíhal další soudní spor o vydání bezdůvodného obohacení (přijaté náhrady škody), v němž byla žalobkyni uložena povinnost vrátit České republice částku, kterou v roce 2012 zinkasovala jako náhradu škody. Městský soud v rozsudku ze dne 27. 11. 2018, čj. 30 Co 366/2018-524 (dále též „rozsudek 2018“), konstatoval, že Česká republika nebyla povinna žalobkyni podle hmotného práva plnit. Pokud tak na základě pravomocného rozsudku 2012 učinila, vzniklo žalobkyni okamžikem zrušení tohoto rozsudku bezdůvodné obohacení ve formě plnění z právního důvodu, který později odpadl.

[2] Správce daně popsané snížení základu daně neakceptoval. Poukázal na to, že povinnost k vydání vyplacené náhrady škody založil žalobkyni až rozsudek 2018. Vrácení náhrady škody proto věcně a časově souvisí se zdaňovacím obdobím roku 2018, nikoliv roku 2012.

[3] Proti rozhodnutí správce daně brojila žalobkyně odvoláním. Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví změnil znění výroku rozhodnutí správce daně, nicméně potvrdil jeho závěr stran věcné a časové souvislosti vrácení náhrady škody.

[4] Městský soud rozhodnutí žalovaného na základě žaloby žalobkyně v záhlaví označeným rozsudkem zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Konstatoval, že spor se týká relativně specifické situace, která je dána povahou civilněprávních sporů mezi žalobkyní a Českou republikou. Pro posouzení věci je klíčová míra souvislosti mezi oběma účetními případy, které spočívají v přijetí částky v roce 2012 na základě rozsudku 2012 na straně jedné a v jejím vrácení z titulu rozsudku 2018 na straně druhé. V této souvislosti městský soud poukázal na nález ze dne 30. 6. 2020, sp. zn. Pl. ÚS 40/18, v němž Ústavní soud zdůraznil úzkou souvislost civilního sporu, jenž musí případně iniciovat žalovaný, který plnil na základě pravomocného rozhodnutí, jež bylo dovolacím soudem posléze zrušeno, s původním sporem, v němž mu bylo uloženo plnit. Podle městského soudu nelze ani v nyní posuzované věci na spory ukončené rozsudkem 2018 nahlížet izolovaně. Mají totiž svůj základ fakticky v jediné okolnosti, a to v žalobkyní uplatněném nároku na náhradu škody, jež jí byla nejprve pravomocně přiznána, avšak následně se již v roce 2014 ukázalo, že předmětný hmotněprávní nárok neměla, v důsledku čehož se stalo plnění obdržené v roce 2012 bezdůvodným obohacením. Z těchto důvodů proto neobstojí žalovaným zdůrazněná samostatnost pozdějšího řízení ve věci vrácení bezdůvodného obohacení, resp. samostatnost plnění nastalého v roce 2018. Toto řízení je toliko logickým vyústěním odpadnutí důvodu, který má původ v procesněprávním vztahu založeném podáním žaloby na náhradu škody a v tehdejší regulaci, která žalobkyni nebránila vzít žalobu zpět po vydání rozsudku 2014. Obě linie řízení spolu úzce souvisí. Proto okolnost, že byla vedena samostatně a s odlišným předmětem, nemůže vést k závěru, že vrácení plnění přijatého z důvodu, který odpadl, lze účetně a daňově zohlednit výhradně v období, kdy je žalobkyně vrátila. Závěr žalovaného o odlišnosti předmětu nového soudního řízení je podle městského soudu umělý a odhlíží zcela od podstaty vztahu mezi stranami civilního sporu. Právní názor žalovaného, že přijetí částky v roce 2012 a její následné vrácení v roce 2018 představují ekonomicky samostatné transakce, které spolu věcně nesouvisí, je tak

pokračování

nesprávný. Nastal-li zrušením rozsudku 2012 procesněprávní a hmotněprávní stav, jako kdyby rozsudek 2012 nikdy nebyl, mělo by být žalobkyni umožněno vyřešit zaúčtování a zdanění výnosu v roce 2012 (který nevznikl) snížením základu daně prostřednictvím dodatečného daňového přiznání za rok 2012.

[5] Žalovaný rovněž nijak nerefletoval, že se skutkové okolnosti relevantní z daňového a účetního hlediska zásadně změnily již v roce 2014, kdy Nejvyšší soud konstatoval, že žalobkyni bylo v roce 2012 plněno na základě rozhodnutí, které neodpovídá skutečným hmotněprávním poměrům, a vzniklo jí tak bezdůvodné obohacení. Sám správce daně připustil, že žalobkyně měla možnost podat ve vazbě na rozsudek 2014 dodatečné daňové přiznání za rok 2012. Touto otázkou se žalovaný vůbec nezabýval a nevysvětlil, proč případně závěr správce daně neobstojí, respektive proč bylo možné řešit situaci podáním dodatečného daňového přiznání za rok 2012 v roce 2014, nikoliv však již v roce 2018. Nadto žalovaný na věc aplikoval nesprávné účetní předpisy a vznik účetního případu spojoval s rozsudkem 2018, ačkoliv závazek spočívající v bezdůvodném obohacení vznikl již v roce 2014. Není přitom zřejmé, o co žalovaný opírá své úvahy, že z účetního pohledu závazek věcně a časově souvisí s rokem 2018. Rozhodnutí žalovaného je proto dle soudu založeno na nedostatečných důvodech. S ohledem na konstrukci základu daně a jeho vztah k účetním předpisům byl podle městského soudu žalovaný povinen nejprve ujasnit otázku správného účtování, identifikovat případná pochybení na straně žalobkyně a poté se věnovat tomu, zda a v jakých směrech bylo třeba podle § 23 odst. 1 a 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDP“) upravit výsledek hospodaření pro účely stanovení základu daně.

[6] Přesvědčivost závěrů žalovaného ohledně věcné a časové souvislosti pak podle městského soudu značně oslabuje i obsah stanoviska Generálního finančního ředitelství z roku 2013 (dále též „stanovisko GFŘ“), podle kterého je možné uplatnit v případě zrušení rozsudku 2012 dodatečné daňové přiznání. Z kontextu je přitom zřejmé, že se jedná o dodatečné daňové přiznání za období roku 2012, v němž byl zdaněn výnos obdrženy na základě právního důvodu, který posléze odpadl. Obsah stanoviska GFŘ je tak v rozporu s názorem žalovaného. V této souvislosti působí nepřesvědčivě i akcent daňových orgánů na správní praxi vyjádřenou v pokynu D-6, který je účinný od zdaňovacího období roku 2011, a platil tak v době vydání stanoviska GFŘ. Podle městského soudu lze na situaci žalobkyně nahlížet jako na případy, kdy je mezi stranami plněno na základě právního důvodu, u něhož je později zjištěna jeho absolutní neplatnost. Pokyn D-6 přitom již neobsahuje pravidlo, že v případě zjištění absolutní neplatnosti právního úkonu je rozhodným datem den, kdy měl neplatný právní úkon původně vzniknout. Pokyn D-6 obsahuje již pouze ustanovení, podle něhož je rozhodným datem v návaznosti na vydané rozhodnutí soudu den nabytí právní moci tohoto rozhodnutí. Důvodem pro tuto změnu však bylo zjevně upuštění od správní praxe poškozující poplatníky, kteří byli s ohledem na prekluzivní lhůtu pro stanovení daně limitováni v možnosti podat dodatečné daňové přiznání v době, kdy nabydou právní moci příslušné civilní rozsudky, nikoliv přehodnocení věcné a časové souvislosti plnění realizovaných na základě neplatného právního důvodu jako takové. Vypuštění daného ustanovení tak nemusí ničeho měnit na náhledu na to, s jakým zdaňovacím obdobím souvisí vrácení dříve zdaněného plnění obdrženy na základě právního důvodu, který odpadl.

[7] Městský soud dále konstatoval, že soukromoprávní klasifikace jednání jakožto bezdůvodného obohacení nemůže bez dalšího postačovat pro posouzení jeho daňových konsekvencí. Z hlediska daňového práva je rozhodné, zda se v daném případě jednalo o (skutečný) příjem žalobkyně. Při posouzení věci lze přitom vycházet ze závěrů, které Nejvyšší správní soud učinil k dopadům absolutně neplatných soukromoprávních úkonů. Je tedy třeba zohlednit, jak se smluvní strany ve skutečnosti v předmětném soukromoprávním vztahu chovaly (zda bylo plněno, zda bylo plnění zpochybněno, vráceno nebo zpětně uznáno a legalizováno) a zda se plnění reálně projevilo v ekonomické sféře účastníků transakce. Žalovaný vycházel z toho, že zohlednění vrácení plnění v roce 2018 odráží ekonomickou logiku, neboť plnění se v roce 2012 reálně projevilo v majetkové sféře žalobkyně, kde setrvalo až do roku 2018, přičemž do roku 2014 žalobkyně disponovala přijatou částkou po právu, a s částkou tak dle svého uvážení a podnikatelského rozhodnutí nakládala. Dle soudu však zcela bez relevance nemusí být ani to, nakolik se vyhodnocení věcné a časové souvislosti vrácení částky projeví v daňové pozici žalobkyně, tedy především zda se zřetelem k vyšší daňových základů v letech 2013 – 2018 reálně dosáhne na úplné uplatnění daňové ztráty plynoucí z vrácení náhrady škody v roce 2018. Jakkoli okamžik zdanění nelze způsobovat ekonomickým potřebám, nelze odhlédnout od toho, že důvody ke zdanění vrácení plnění v roce 2018 prezentované žalovaným byly nesprávné či nepřesvědčivé. Městský soud rovněž poukázal na to, že žalobkyně sice plnění v roce 2012 přijala, avšak obratem došlo k jeho zpochybnění podáním dovolání a sama žalobkyně z opatrnosti jednala s orgány veřejné moci stran nalezení účetního a daňového řešení, které by reflektovalo její pochybnosti o trvalosti a nezměnitelnosti stavu vyvolaného rozsudkem 2012. V důsledku toho pak mj. zacházela s přijatými peněžními prostředky konzervativně a ponechávala je na zvláštních účtech, aniž by je použila k činnostem kolektivního investování. Žalovaný se však těmito okolnostmi nezabýval a řádně je nehodnotil.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[8] Proti rozsudku městského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Zdůraznil, že v posuzované věci byly vedeny dvě linie soudních sporů. V první z nich se žalobkyně domáhala proti České republice náhrady škody za nesprávný úřední postup a tato jí byla rozsudkem 2012 pravomocně přiznána. Ve druhé Česká republika po žalobkyni požadovala vydání bezdůvodného obohacení s ohledem na to, že Nejvyšší soud zrušil rozsudek 2012 mj. pro nesprávné hodnocení námitky promlčení nároku žalobkyně. Žalobkyně po vrácení věci k dalšímu řízení vzala žalobu na náhradu škody zpět a bránila se tím, že částku není povinna vrátit, neboť plnění existujícího promlčeného dluhu není bezdůvodným obohacením. Druhá linie sporu byla ukončena rozsudkem 2018, jímž bylo žalobkyni uloženo vydat bezdůvodné obohacení, které vzniklo zrušením rozsudku 2012.

[9] Stěžovatel připustil, že tímto vznikl mezi stranami civilního sporu stav, jako kdyby zrušený rozsudek 2012 nikdy nebyl vydán. Městský soud však v napadeném rozsudku hodnotil samostatnost resp. souvislost obou linií civilního sporu izolovaně optikou civilních procesních předpisů a odhlédl od stěžovatelem zdůrazňované ekonomické samostatnosti obou transakcí (přijetí náhrady škody a vydání bezdůvodného obohacení). Pro daňovou oblast přitom není podstatná úzká souvislost následného civilního sporu o

pokračování

vydání bezdůvodného obohacení s původní pří o náhradu škody, ale ekonomická logika, tedy zda předmětné plnění mělo reálný dopad do majetkové sféry žalobkyně a zda šlo o její skutečný příjem v daném zdaňovacím období. Žalobkyně přitom danou částkou náhrady škody legitimně disponovala až do zrušení rozsudku 2012, čímž vzniklo bezdůvodné obohacení a povinnost plnění vrátit, k čemuž ji zavázal rozsudek 2018. Městský soud zcela pominul, že se závazek státu projevil v majetkové sféře žalobkyně v roce 2012 jako výnos ve formě peněžních prostředků, kde setrval až do roku 2018. Plnění v roce 2012 bylo nezpochybnitelným faktickým majetkovým prospěchem a na této daňově relevantní skutečnosti se nic nezměnilo. Dodatečné daňové přiznání tak nemá co odrážet. K tomu stěžovatel odkázal zejména na rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 11/2013-84, podle kterého se závazek neodrazí v daňové oblasti pouze tehdy, pokud dojde k vrácení plnění nebo pokud je možná obnova takového stavu, jako by předmětný závazek nikdy neexistoval. Vydání bezdůvodného obohacení v roce 2018 však nepředstavuje vrácení samotného majetkového prospěchu, neboť není možné docílit obnovy stavu, jako by tento nenastal, především s ohledem na skutečnost, že přijatá náhrada škody generovala žalobkyni úroky, s nimiž nakládala jako s příjmem. Plnění na základě rozsudku 2018 představovalo nový samostatný závazek (náklad). Dle stěžovatele nemůže skutečnost, že žalobkyně přistupovala k přijaté náhradě škody konzervativně a vytvořila k ní rezervu, převážit nad ekonomickou logikou založenou na dispozici s danou částkou, z níž žalobkyni plynuly úroky. Co se týče požadavku městského soudu na zkoumání jednání stran civilního sporu, poukázal stěžovatel na to, že žalobkyně v civilním sporu trvala na tom, že plnění nelze vrátit zpět a odmítla je k požadavku Ministerstva financí ze dne 22. 8. 2014 vydat.

[10] Podle stěžovatele nemohlo na straně žalobkyně na základě stanoviska GFŘ vzniknout ani legitimní očekávání ohledně správnosti jejího nynějšího postupu. Jedná se o obecné stanovisko, které obsahuje výhradu stran závaznosti a nepředstavuje ustálenou, jednotnou a dlouhodobou správní praxi. Stanovisko nemuselo vzít v úvahu ani veškeré souvislosti, neboť bylo vydáno jen na základě informací podaných žalobkyní.

[11] Za vadu řízení nelze dle stěžovatele považovat ani to, že nekomentoval vyjádření správce daně ohledně možnosti podat dodatečné daňové přiznání v roce 2014. Z rozhodnutí stěžovatele je totiž zcela zřejmý konzistentní názor o věcné a časové souvislosti vrácení přijaté náhrady škody s rokem 2018. Stěžovatel není povinen přezkoumávat každý jednotlivý argument správce daně. Navíc nebyly okolnosti nastalé v roce 2014 ani předmětem žádné odvolací či žalobní námitky. Městský soud zde vybočil z dispoziční zásady a dotvářel námitky namísto žalobkyně. Krom toho je z vyjádření správce daně stran okolností v roce 2014 zjevné, že měl spíše v úmyslu poukázat na to, že žalobkyně začala být aktivní stran podání dodatečného daňového přiznání až tehdy, kdy musela částku vrátit, nikoliv např. v roce 2014, kdy došlo ke zrušení rozsudku 2012. Na pokyn D-6 pak stěžovatel odkazoval toliko podpůrně. Nedovožoval z něj kategorické závěry, ale popsal vývoj správní praxe. Nezákonost rozhodnutí o odvolání nemůže založit ani chybný odkaz na účetní standardy pro podnikatele, namísto standardů pro finanční instituce. Na základě tohoto odkazu stěžovatel nečinil žádné právní závěry a posouzení případu se o něj nijak neopírá. Tato skutečnost tak neměla pro řízení zásadní dopad. I sám městský soud tuto chybu označil jako marginální, avšak posléze konstatoval, že není jisté, nakolik ovlivnila meritorní rozhodnutí. Jeho rozsudek je proto

nesrozumitelný. Pro posouzení věci není také rozhodující zaúčtování případu v roce 2018. Stěžovatel je ostatně nijak nezpochybňoval. Zpochybnil pouze podání dodatečného daňového priznání za rok 2012 v roce 2018, kdy za žádné situace nedochází ke změně účtování roku 2012, neboť se jedná o schválené a uzavřené účetní období.

[12] Stěžovatel uzavřel, že v posuzované věci není spor o skutkovém stavu, ale pouze o jeho právním posouzení. Městský soud zpochybnil spíše podpůrné skutečnosti uvedené v rozhodnutí stěžovatele, avšak zásadní linii argumentace stěžovatele spočívající v ekonomické logice shledal jako relevantní. Ta je přitom podstatou rozhodnutí stěžovatele. Vady vytykané městským soudem jsou pro posouzení věci nepodstatné nebo nedosahují intenzity nezákonnosti. Z rozsudku tak není patrný jednoznačný názor městského soudu k závažnosti vytykaných nedostatků a ke způsobu jejich odstranění. Městský soud vůbec nereflekoval stěžejní a přímočarou argumentaci stěžovatele, že žalobkyně přijala v roce 2012 náhradu škody, která se v jejím majetku reálně projevila a kterou zdanila. Ke snížení tohoto majetku došlo až v roce 2018, nikoliv zpětně v roce 2012. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že stěžovatel setrvává na oddělenosti přijetí náhrady škody v roce 2012 a vrácení plnění v roce 2018, které nemůže obstát. Vrácení plnění v roce 2018 nutně ovlivňuje hospodářský výsledek roku 2012. Rozsudek 2012 byl totiž odklizen s účinky *ex tunc*. Hledí se na něj tedy jako by neexistoval. Na rozdíl od absolutně neplatných právních jednání se zde ještě silněji projevuje, že původní plnění žalobkyni nenáleželo, a nemohlo tak být zahrnuto jako její výnos v roce 2012. Podání dodatečného daňového priznání je proto zcela namístě. Žalobkyně až do vydání rozsudku 2018 legitimně vycházela z toho, že jí plnění náleží. Teprve rozsudkem 2018 bylo rozhodnuto, že je má vrátit. Jelikož byl rozsudek 2012 zrušen od počátku a ona vrátila plnění obdržené na jeho základě, nemůže toto plnění zůstat zahrnuto v základu daně za rok 2012. Žalobkyně se dále vymezila proti argumentu stěžovatele, že plnění ekonomicky využila a že ovlivnilo její majetkovou sféru. Rozvedla, že v jejím případě nebyly splněny judikaturou definované podmínky, za kterých je plnění z absolutně neplatných právních úkonů považováno za daňově efektivní. K tomu doplnila, že ekonomické využití plnění bylo na její straně zcela minimální. Jednalo se pouze o úroky z termínovaných vkladů, na nichž bylo plnění povinně uloženo. Jinak byla žalobkyně v důsledku pokynů České národní banky (dále též „ČNB“) a depozitáře omezena v plnohodnotném ekonomickém využití plnění. Přijatá náhrada škody tak představovala zdánlivý příjem, neboť ji žalobkyně nemohla využít pro svou podnikatelskou činnost. Nadto se jednalo o plnění zcela mimořádné, takže by žalobkyně nebyla schopna využít ztrátu, která by vznikla zahrnutím plnění do základu daně v roce 2018. Toliko by tak zůstal zdaněn výnos v roce 2012, který jí nenáležel, jak se později ukázalo. V závěru žalobkyně poukázala na stanovisko GFR a navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

pokračování

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Mezi účastníky řízení je sporné, zda byla žalobkyně oprávněna skrze dodatečné daňové přiznání za rok 2012 snížit své zdanitelné příjmy za tento rok o částku, kterou přijala od České republiky jako náhradu škody v roce 2012 na základě pravomocného rozsudku 2012, který byl v roce 2014 zrušen, čímž podle civilních soudů žalobkyni vzniklo bezdůvodné obohacení v podobě plnění z právního důvodu, který později odpadl, a ona uvedenou částku vrátila České republice na základě rozsudku 2018, který nabyt v témže roce právní moci.

[17] Podle § 141 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v tehdy platném znění (dále též „daňový řád“), je daňový subjekt oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň, *jestliže daň byla stanovena v nesprávné výši*. Důvodová zpráva k tomu uvádí, že podmínkou pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší je existence nových skutečností, které mohou být prokázány novými důkazy ve věci a které mají vliv na výši naposledy stanovené daně (je dán rozdíl oproti poslední známé dani).

[18] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné nejprve rekapitulovat rozhodnou argumentaci daňových orgánů a žalobkyně.

[19] Žalobkyně tvrdila, že na základě rozsudku 2018 zjistila, že do zdanitelných příjmů roku 2012 nesprávně zahrnula částku, kterou obdržela od Ministerstva financí jako náhradu škody v souladu s rozsudkem 2012. Podle rozsudku 2018 jí totiž nárok na toto plnění nikdy nevznikl. Dle žalobkyně proto bylo namísto podat dodatečné daňové přiznání za rok 2012 a snížit v něm o předmětnou částku výnosy.

[20] Daňové orgány snížení daně podle dodatečného daňového přiznání za rok 2012 neuznaly. Zdůraznily, že Česká republika v roce 2012 na základě rozsudku 2012 svoji (tehdy prisouzenou) povinnost k náhradě škody splnila. Byl tak pravomocně stanoven výnos, který žalobkyně prokazatelně přijala a zahrnula do svého základu daně za rok 2012. Žalobkyně v roce 2012 nabyla tyto finanční prostředky, došlo k navýšení jejího majetku, a jednalo se tak o příjem věcně a časově související s tímto obdobím. Žalobkyně s tímto majetkem disponovala dle svého uvážení a podnikatelského rozhodnutí obhospodářovatele fondu. Plynuly jí z něj úrokové příjmy, jichž by bez daného majetku nedosáhla. Předmětný výnos přitom zůstal v majetkové sféře žalobkyně až do roku 2018, kdy jí byla uložena povinnost vrátit neoprávněně přijatou částku. Rozsudkem 2018 došlo k novému účetnímu případu, který však věcně a časově souvisí s rokem 2018, a nemohl jím být zpětně znegován příjem roku 2012.

[21] V žalobě žalobkyně namítla, že zrušením rozsudku 2012 došlo k jeho odklizení a mezi účastníky nastal stejný procesněprávní a hmotněprávní stav, jako by nebyl nikdy vydán. Žalobkyni nikdy nevznikl právní nárok na náhradu škody a Česká republika

prostřednictvím Ministerstva financí plnila na neexistující dluh, který neodpovídá hmotněprávním poměrům. V roce 2012 tudíž žalobkyně zaúčtovala a zdanila výnos, který nevznikl. Nejednalo se o její reálný příjem, ale toliko o příjem dočasný. Nadto žalobkyně nemohla přijatou náhradu škody využít dle své svobodné vůle, neboť byla omezena pokyny ČNB a depozitáře a celou částku včetně úroků z prodlení vrátila. Jednalo se tudíž o příjem toliko zdánlivý. Současně se žalobkyně vymezila proti tomu, že by bylo možné nahlížet na přijetí částky a její následné vrácení jako na ekonomicky samostatné transakce, které spolu věcně a časově nesouvisí. Dle jejího názoru konečné soudní rozhodnutí, podle něhož byla povinna vydat bezdůvodné obohacení, věcně a časově souvisí s rokem 2012, neboť určuje, zda žalobkyni v tomto roce vznikl skutečný příjem, a to zpětně.

[22] Žalobkyně tedy v podstatě uplatnila dva důvody, pro které mělo být její dodatečné daňové priznání akceptováno. Jednak zpochybnila, že jí vůbec vznikl příjem, který věcně a časově souvisel s rokem 2012. V této souvislosti poukázala především na dočasnost příjmu, jeho nejistý charakter v důsledku trvání soudního sporu, a na to, že se podle posledního pravomocného soudního rozhodnutí (tj. rozsudku 2018) ukázalo, že jí hmotněprávní nárok na náhradu škody nikdy nevznikl. Dále namítla, že se nejednalo o příjem reálný, protože s ním nemohla volně disponovat a tento nijak neovlivnil její majetkovou sféru.

[23] S ohledem na rekapitulovanou argumentaci žalobkyně tak bylo v řízení před městským soudem třeba vyjasnit dvě základní otázky: 1) zda žalobkyni vznikl v roce 2012 z daňového hlediska příjem a pokud ano, 2) zda tento příjem byl skutečný, nikoliv toliko zdánlivý, tedy zda se jednalo o příjem zdanitelný.

[24] Co se týče první otázky, dovolávají se daňové orgány i žalobkyně rozsudků civilních soudů. Obě strany z nich však vyvozují rozdílné závěry. Zatímco daňové orgány zdůrazňují, že civilní soud žalobkyni náhradu škody v roce 2012 přiznal a žalobkyni bylo na základě rozsudku 2012 skutečně plněno, žalobkyně upozorňuje na to, že se dodatečně ukázalo (podle rozsudku 2018 ve spojení s rozsudkem 2014), že jí na dané plnění nevznikl nikdy hmotněprávní nárok, neboť jí bylo plněno na základě rozsudku, který byl později zrušen (rozsudkem 2014).

[25] Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem nezpochybnuje, že východiska pro posouzení nynější věci lze nalézt v judikatuře k daňovým dopadům absolutně neplatných právních jednání. I v případě žalobkyně se totiž ukázalo, že přijala plnění, ačkoliv podle hmotného práva neexistovala povinnost toto plnění poskytnout, tedy že plnění neodpovídá skutečným hmotněprávním poměrům. Potud je situace žalobkyně srovnatelná s případy, kdy bylo plněno na základě absolutně neplatného právního úkonu (např. smlouvy). Od těchto případů se však situace žalobkyně významně odlišuje tím, že žalobkyně plnění přijala na základě pravomocného rozsudku vydaného v civilním nalézacím řízení, kterému v rozhodnou dobu svědčila presumpce správnosti a který žalobkyni umožňoval bez dalšího s tímto plněním nakládat. Byť následně civilní soudy konstatovaly, že podle hmotného práva vůbec neexistovala povinnost České republiky poskytnout žalobkyni plnění, současně poskytnuté plnění v souladu s ustálenou rozhodovací praxí Nejvyššího soudu kvalifikovaly jako **plnění z právního důvodu, který později odpadl** (viz bod 14 rozsudku 2018 a bod 26 prvoinstančního rozsudku Obvodního soudu pro Prahu 6). K takové situaci dále srov. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne

pokračování

19. 5. 2009, sp. zn. 30 Cdo 3810/2007, ze dne 7. 12. 2011, sp. zn. 28 Cdo 496/2011, ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. 25 Cdo 1514/2009 a navazující judikaturu, jakož i odbornou literaturu (Eliáš J., Adamová H., Brim L. in: Švestka, J. Dvořák, J. Fiala J., a kol. *Občanský zákoník: komentář. Svazek VI. § 2521 až 3081*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, dostupné [online] v ASPI).

[26] V případě plnění poskytnutého žalobkyni v roce 2012 se tedy dle rozhodnutí civilních soudů nejednalo o plnění bez právního důvodu či o plnění z neplatného právního úkonu ve smyslu skutkových podstat bezdůvodného obohacení uvedených v § 451 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., ale o plnění z právního důvodu, který odpadl. Nutno dodat, že zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále též „NOZ“), již nerozlišuje u skutkových podstat bezdůvodného obohacení mezi plněním bez právního důvodu a plněním z neplatného právního jednání. Z důvodové zprávy k § 2993 NOZ vyplývá, že zákonodárce chápe plnění na základě neplatné smlouvy (tedy neplatného právního jednání) za podskupinu plnění bez právního důvodu. Shodně se vyjadřuje též odborná literatura [Petrov J. in: Hulmák, M. a kol.: *Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055-3014). Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, s. 1856-1912], podle níž: „*Občanský zákoník z roku 1964 zvlášť uváděl skutkové podstaty 'plněním bez právního důvodu' a 'plněním z neplatného právního úkonu'. (...) Naproti tomu komentovaný § 2991 odst. 2 namísto toho uvádí již jen výraz 'plněním bez právního důvodu'. Praktické dopady to ale nemá a věcná změna se zde ani nezamýšlela. Bylo argumentováno, že pokud je právní jednání neplatné, pak právní důvod chybí, tak proč rozmnožovat slova zákona.*“

[27] Judikatura Nejvyššího správního soudu k daňovým důsledkům absolutní neplatnosti soukromoprávních úkonů přitom vychází z toho, že i absolutně neplatný právní úkon může mít za určitých okolností plnohodnotné daňověprávní účinky. Ostatně i § 1 odst. 1 NOZ výslovně stanoví, že *uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného*. Podle ustálené judikatury pak platí, že nevyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu konkrétní povahy (např. možnost uplatnit odpisy hmotného majetku je podmíněna existencí vlastnického práva), je pro oblast daňovou rozhodná ekonomická logika. Pokud tedy předmětné plnění fakticky existovalo (bylo realizováno), projevilo se v majetkové sféře daňového subjektu (mělo dopady do majetkové reality zúčastněných stran) a zúčastněné strany se chovají tak, jako by právní úkon byl bezvadný (či jej zpětně „legalizují“), zpravidla se toto plnění odrazí také v daňové oblasti. Pokud naopak strany absolutně neplatného právního jednání neplatnost reflektují (plnění nebude poskytnuto, bude vráceno, či bude jinak obnoven stav, jako by plnění nikdy nebylo), účinky tohoto jednání do daňové oblasti nezasáhnou (viz rozsudek zdejšího soudu čj. 1 Afs 11/2013-84, a tam citovanou judikaturu).

[28] Připouští-li judikatura možnost vzniku daňově relevantního příjmu u plnění, které bylo poskytnuto na základě absolutně neplatného právního úkonu, tedy bylo poskytnuto v podstatě bez právního důvodu, tím spíše je třeba nahlížet jako na daňově relevantní příjem na plnění, které bylo poskytnuto na základě vykonatelného pravomocného právního titulu, který byl zrušen teprve poté, co bylo plnění poskytnuto, a na něž civilní soudy nahlíží jako na plnění z právního důvodu, který později odpadl. Na příjemce tohoto plnění totiž bylo po určitou dobu (od právní moci vykonatelného rozsudku do jeho

zrušení) legitimně nahlíženo nejen jako na ekonomického, ale dokonce i jako na právního vlastníka daného plnění, byť se nakonec ukázalo, že tímto z hlediska hmotného práva být neměl. Taková situace je z právního i daňového hlediska daleko více podobná tomu, když daňový subjekt např. odstoupí od smlouvy s účinky *ex tunc*. Po určitou dobu totiž tento daňový subjekt disponoval předmětem plnění zcela oprávněně, a v obecné rovině tak toto plnění fakticky i právně zvyšovalo jeho majetkovou sféru a on s ním mohl bez jakýchkoliv omezení nakládat. V těchto případech je tedy třeba z daňového pohledu obecně daleko více klást důraz na fakticitu stavu trvajících na základě ještě účinného právního titulu, tedy respektovat faktický průběh událostí a vliv daného plnění na majetkovou sféru daňového subjektu. Pokud se následně ukáže, že tento faktický stav založený účinným právním titulem neodpovídá objektivnímu stavu hmotněprávnímu, pak nelze toto *ex post* zjištění (následnou událost) promítat zpětně formou opravy (dodatečného daňového přiznání) skutečností ve zdaňovacím období, v němž fakticita plnění nastala a dále nerušeně trvala. Tento závěr má své opodstatnění především v tom, že existence předmětu daně z příjmů je nahlížena optikou jednotlivých zdaňovacích období. Pokud v určitém zdaňovacím období fakticky vzniklo plnění na základě tehdy zcela relevantního právního titulu (zde navíc pravomocného rozhodnutí soudu), je případné budoucí zrušení tohoto právního titulu (cestou mimořádných opravných prostředků) z podstaty věci optikou „původního“ zdaňovacího období zcela nejistou událostí. V okamžiku, který je relevantní pro stanovení daně za příslušné zdaňovací období, je tedy takové plnění neodlišitelné od ostatních příjmů, které jsou předmětem této daně. Odpadnutí právního důvodu tohoto plnění, k němuž dojde *ex post* (v jiném zdaňovacím období) nelze v rozhodnou dobu předjímat ani s ním jakkoliv počítat. Zde je dán rozdíl od absolutní neplatnosti právního jednání, jejímiž dopady se zabývala judikatura uváděná účastníky řízení. K té jsou všechny orgány veřejné moci povinny přihlídnout z úřední povinnosti a není jakkoliv závislá na jednání stran či jiných vnějších událostech (podání mimořádného opravného prostředku, zrušení smlouvy s účinky *ex tunc*, naplnění rozvazovací podmínky atd.).

[29] V případě plnění na základě právního důvodu, který později odpadl (což je situace, která podle civilních soudů nastala v posuzované věci), je tedy z hlediska posouzení vzniku daňově relevantního příjmu rozhodné, že plnění bylo poskytnuto na základě existujícího, účinného právního titulu a že v dobu rozhodnou z hlediska stanovení předmětu daně a daně bylo na daňový subjekt nahlíženo nejen jako na ekonomického, ale i jako na právního vlastníka tohoto plnění a on se takto k plnění mohl v rozhodnou dobu legitimně chovat (dále s ním disponovat, investovat, zpracovat, konzumovat, brát z něj požitky atd.).

[30] Došlo-li tedy k odpadnutí právního důvodu poté, co již bylo plněno a plnění oprávněně drženo, nebude zpravidla možné s ohledem na výše uvedené tuto událost zpětně reflektovat prostřednictvím dodatečného daňového přiznání za období, v němž bylo plnění drženo v souladu s tehdy relevantním právním titulem. Jak trefně uvedl stěžovatel, v takovém případě nedošlo ke změně fakticity daného období, která by mohla být zrcadlena prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Zpětné reflektování této následné události si lze představit tehdy, jestliže by nenastala fakticita popsaná výše, tedy že dotčený daňový subjekt by ve skutečnosti neobdržel dané plnění a nenakládal s ním jako by byl jeho právním a ekonomickým vlastníkem, tedy že by toto plnění neovlivnilo jeho ekonomickou sféru (v podstatě že se jednalo o neexistující, zdánlivý příjem, viz dále). Pro podání dodatečného daňového přiznání však nebude zpravidla postačovat, aby si strany po

pokračování

odpadnutí právního důvodu pouze konsenzuálně navzájem vrátily, co bylo plněno. Je tomu tak proto, že se po dobu účinnosti právního titulu oprávněně nacházely v pozici právních a ekonomických vlastníků plnění, z čehož lze usuzovat na to, že se podle toho rovněž chovaly. V případě žalobkyně navíc nelze hovořit ani o konsenzuálním vrácení plnění po odpadnutí právního důvodu, na jehož základě bylo plněno. Jak připomněl stěžovatel, žalobkyně po zrušení rozsudku 2012 nevrátila dobrovolně plnění dříve poskytnuté žalovanou Českou republikou, přestože z rozsudku 2014 plynulo, že České republice bylo uloženo plnit promlčené plnění (příčemž námitku promlčení v nalézacím řízení vznesla). Žalobkyně k výzvě České republiky plnění dobrovolně nevrátila a ponechala si je s odůvodněním, že Česká republika plnila existující hmotněprávní závazek. Tímto svým jednáním tak posunula spor do další roviny – řízení o vydání bezdůvodného obohacení. Teprve na základě výsledků tohoto řízení, tedy nikoliv po odpadnutí právního důvodu, pak došlo k vrácení plnění jakožto bezdůvodného obohacení.

[31] Stěžovatel založil své rozhodnutí na tom, že přijetí náhrady škody a následné vydání této částky jako bezdůvodného obohacení žalobkyně představují z ekonomického a daňového hlediska dvě samostatné operace. Podle městského soudu tento argument neobstojí, neboť stěžovatel nedostatečně reflektoval úzkou věcnou souvislost řízení o náhradě škody a řízení ve věci vydání bezdůvodného obohacení. Městský soud zdůraznil, že obě linie sporu spolu věcně úzce souvisí. K tomu však Nejvyšší správní soud uvádí, že rozhodnutí stěžovatele (a jeho argument o samostatnosti obou řízení) nestojí na tom, že mezi těmito řízeními chybí věcná souvislost. Tu stěžovatel nijak nepopírá. Argument o samostatnosti řízení, respektive jejich předmětů, používá stěžovatel zjevně k tomu, aby zdůraznil, že z hlediska civilního práva procesního nejprve došlo k přiznání nároku na plnění v penězích, toto plnění bylo fakticky poskytnuto a stalo se (v dané době po právu) součástí majetku žalobkyně (tedy vznikl příjem na straně žalobkyně z pohledu daňového). Teprve následně vznikla žalobkyni povinnost vydat takto vzniklé bezdůvodné obohacení, což je třeba zohlednit i v daňové rovině. Stěžovatel tímto závěrem tedy reflektoval nejen „ekonomickou logiku“, ale především postavení žalobkyně v dobu rozhodnou pro stanovení daně z hlediska občanského práva procesního (existenci pravomocného rozhodnutí civilního soudu o jejím právu na plnění, resp. povinnosti plnit). Jeho úvaha přitom konvenuje výše uvedenému.

[32] Získala-li totiž žalobkyně z hlediska civilního práva procesního oprávněně peněžní prostředky představující náhradu škody, které se domáhala po České republice, realizovala současně příjem z hlediska daňového práva, a to bez ohledu na to, do jaké míry byl tento příjem nejistý v důsledku trvání soudního sporu o náhradu škody či vzniku soudního sporu nového (o vydání bezdůvodného obohacení). Na žalobkyni bylo v roce 2012 nahlíženo jako na oprávněného vlastníka peněžních prostředků. Nejednalo se o jejich prostou držbu bez právního důvodu, jak plyne z rozhodnutí civilních soudů. Stěžovatel zcela správně reflektoval, že uplatněný nárok na náhradu škody byl v daném roce splněn nejen fakticky, ale – jak konstatovaly civilní soudy – především na základě právního důvodu, což žalobkyně i městský soud přehlíží. I civilní soudy ve sporu o vydání vzniklého bezdůvodného obohacení reflektovaly, že žalobkyně držela dané peněžní prostředky až do zrušení rozsudku 2012 oprávněně (na základě právního důvodu). To je patrné jednak z odůvodnění rozsudku 2018, ale především z toho, že žalobkyni bylo uloženo zaplatit úroky z prodlení s vydáním bezdůvodného obohacení až od právní moci

rozsudku 2014. Sama žalobkyně ostatně připouští, že jí na základě rozsudku 2012 bylo přiznáno peněžité plnění a že Česká republika svoji povinnost k plnění v témže roce splnila, tedy že žalobkyně v roce 2012 skutečně nabyla sporné peněžní prostředky na základě právního důvodu.

[33] Městský soud v této souvislosti dále obsáhle poukazoval na procesněprávní aspekty civilních sporů, kvůli nimž bylo nezbytné vést formálně dvě samostatná řízení o téže částce (řízení ve věci náhrady škody a ve věci vydání bezdůvodného obohacení). Tyto aspekty však nejsou pro posouzení věci podstatné. I kdyby se soudní spor nerozpadl v důsledku procesního postupu žalobkyně (zpětvzetí žaloby po rozsudku 2014) do dvou samostatných řízení, stále by trval stav, že žalobkyně přijala (v dané době po právu) do svého majetku peněžní prostředky z titulu náhrady škody na základě pravomocného rozsudku 2012 a nejdříve po jeho zrušení rozsudkem 2014 vznikl České republice nárok na vydání stejné částky, kterou žalobkyně přijala. Rozsudek velkého senátu občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 23. 4. 2014, sp. zn. 31 Cdo 3309/2011, k tomu shrnuje: *„Jestliže na základě povinnosti uložené pravomocným rozhodnutím soudu, které neodpovídá skutečným hmotněprávním poměrům, žalovaný plnil na neexistující dluh, pak žalobci vzniká bezdůvodné obohacení, a to okamžikem, kdy bylo rozhodnutí, na jehož základě bylo plněno, pravomocně zrušeno. Tímto okamžikem též začíná běh promlčecí doby k uplatnění nároku na vydání bezdůvodného obohacení (§ 107 obč. zák.). Na hmotněprávních vztazích mezi účastníky však nic nemění ani to, že žalobce poté, co pravomocné rozhodnutí bylo zrušeno, vezme žalobu zpět, ani to, že v řízení pokračuje.“* Z pohledu civilního práva je tedy zásadním milníkem skutečnost, že se z přijatého plnění okamžikem zrušení pravomocného rozhodnutí stává bezdůvodné obohacení (a to z právního důvodu, který odpadl), na což nemá žalobkynin zvolený další procesní postup žádný vliv. I pokud by žalobkyně nevezala žalobu zpět a pokračovalo by řízení o nároku na náhradu škody, nic by to nezměnilo na tom, že hmotněprávně se z plnění stalo bezdůvodné obohacení, a to nikoliv zpětně, ale okamžikem zrušení rozsudku 2012. Procesní postup při uplatňování nároků ze strany žalobkyně a České republiky nemohl mít vliv na to, že žalobkyni vznikl v důsledku přiznání nároku na náhradu škody příjem v podobě faktického nabytí příslušných peněžních prostředků. Tomu ostatně konvenuje závěr rozsudku 2018, podle něhož bezdůvodné obohacení vzniklo k 1. 9. 2014, tj. okamžikem zrušení rozsudku 2012, přičemž od tohoto data také civilní soud uložil žalobkyni povinnost uhradit úroky z prodlení. Žalobkyně a městský soud mají pravdu v tom, že civilní soudy později konstatovaly, že plnění podle rozsudku 2012 neodpovídalo skutečným hmotněprávním poměrům. Zrušení rozsudku 2012 však mělo podle civilních soudů za následek, že odpadl právní důvod, na jehož základě Česká republika žalobkyni plnila v roce 2012. Uvedené tedy samo o sobě nic nemění na tom, že žalobkyně již fakticky nabyla peněžní prostředky a ty byly v danou dobu po právu součástí jejího majetku. Rozsudkem 2018 se tímto majetkem „neodestály“, ale žalobkyni vznikl (nový) závazek vydat ze svého majetku sumu peněžních prostředků odpovídající výši přijaté náhrady škody, neboť od zrušení rozsudku 2012 je držela neoprávněně, resp. bezdůvodně. Stěžovatel tedy postupoval v souladu se závěry civilních soudů, pokud odlišoval na straně jedné přiznání a vyplacení náhrady škody a na straně druhé následný vznik bezdůvodného obohacení a povinnosti je vydat. Jedná se o samostatné okamžiky, které mají s ohledem na výše uvedené rovněž samostatné daňově relevantní dopady ve smyslu vzniku příjmu na straně žalobkyně v roce 2012.

pokračování

[34] Jestliže civilní soudy v roce 2018 rozhodly o tom, že zrušením rozsudku 2012 vzniklo žalobkyni bezdůvodné obohacení, tedy že peněžní prostředky držela od 1. 9. 2014 neprávem a uložily jí povinnost je vydat, je třeba tento závěr zohlednit ve zdaňovacím období, v němž byly hmotněprávní vztahy mezi žalobkyní a Českou republikou týkající se nároku na náhradu škody tímto způsobem s konečnou platností uspořádány. Z pohledu daňového totiž nemohou tyto následující události nijak zpětně revidovat či změnit faktickou existenci příjmu v roce 2012, byť se následně ukázalo, že ten držela žalobkyně od zrušení rozsudku 2012 neprávem. I judikatura Nejvyššího správního soudu ostatně setrvale spojuje důsledky vypořádání hmotněprávních vztahů, v nichž nebylo plněno v souladu s objektivním právem, se zdaňovacím obdobím, v němž k tomuto vypořádání došlo, a nikoliv s obdobím, k němuž se vypořádání vztahuje. Lze poukázat např. na rozsudek ze dne 17. 7. 2007, čj. 2 Afs 146/2006-76: *„Rozlišení příjmů plynoucích z nájemného od příjmů, které jsou vydáním bezdůvodného obohacení, je relevantní též z pohledu určení zdaňovacího období do kterého má být takový příjem zahrnut. Zatímco v případě nezaplaceného nájemného existuje smluvní základ, dle kterého by toto plnění mělo být poskytnuto, v případě vráceného bezdůvodného obohacení je nutno tento příjem zahrnout do zdaňovacího období, kdy je příjemce fakticky obdržel (bez ohledu na to, zda se vztahuje ke zdaňovacím obdobím předcházejícím), neboť se nejedná o plnění ze smlouvy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2005, čj. 8 Afs 2/2005 - 81, dostupný na www.nssoud.cz). Pokud tedy stěžovatel na základě 'dohody o narovnání sporných vztahů' uzavřené v roce 1999 náhradu za bezdůvodné obohacení obdržel, bylo by nutno tento příjem zahrnout nikoli do zdaňovacího období roku 1998, ale do zdaňovacího období následujícího“* (důraz přidán, pozn. soudu). Uvedený rozsudek se týká opačné situace, ale lze jej „zrcadlově obráceně“ užít i na posuzovanou věc, neboť předmětný princip je obecně aplikovatelný – důležité je, kdy bylo vypořádání plnění (ne)obdrženého po právu realizováno. Obdobné závěry NSS vyslovil v rozsudcích ze dne 31. 5. 2005, čj. 4 Afs 24/2004-95, ze dne 8. 5. 2005, čj. 8 Afs 2/2005-81, nebo ze dne 22. 9. 2004, čj. 2 Afs 4/2004-45, č. 431/2005 Sb. NSS. Poukázat lze rovněž na rozsudek ze dne 17. 8. 2011, čj. 9 Afs 18/2011-222, v němž se Nejvyšší správní soud okrajově zabýval dopady odstoupení od smlouvy s účinky *ex tunc*. Krom jiného podotkl, že pokud podle svých tvrzení stěžovatelka odstoupila od smlouvy v roce 2005, není zřejmé, z jakého důvodu by se tato skutečnost měla vztahovat ke zdaňovacímu období roku 2004, jehož se týkalo posuzované dodatečné daňové příznání (a v němž byla smlouva uzavřena).

[35] Stěžovatel ve své argumentaci podpůrně poukázal rovněž na pokyn D-6, který je účinný od zdaňovacího období roku 2011. Touto argumentací se zjevně snažil pouze zdůraznit, že jím přijaté řešení odpovídá rovněž výkladu, jenž zastává GFŘ v předmětném metodickém pokynu, tedy aplikované správní praxi. Stěžovatel nevystavěl své závěry na uvedeném pokynu, ale posuzoval individuální okolnosti případu žalobkyně. Městský soud v této souvislosti věnoval pozornost především tomu, že pokynem D-6 došlo ke změně správní praxe, neboť tento pokyn již neobsahuje ustanovení, že se důsledky vyplývající z absolutně neplatných právních úkonů mají řešit ve zdaňovacím období, kdy původní úkon vznikl. Zamýšlel se nad důvody této změny a dovodil, že toto přehodnocení správní praxe oslabuje přesvědčivost kategorického závěru stěžovatele, že rozsudek 2018 ukládající žalobkyni povinnost vydat plnění z roku 2012 nepůsobí zpětně a neotevírá prostor pro „oddanění“ tohoto příjmu v roce 2012. Tyto úvahy městského soudu nejenže nemají žádný předobraz v žalobní argumentaci, ale současně se mýjejí s rozhodovacími důvody daňových orgánů. Správce daně na pokyn D-6 odkázal v rámci reakce na námitku žalobkyně, která

mu ve sdělení k výzvě k odstranění pochybností vytykala rigidní uplatňování výkladu k § 23 odst. 2 ZDP uvedeného v bodě 4 písm. a) pokynu D-6 a dovozovala, že tento způsob uplatňování nákladů a výnosů byl umožněn až od roku 2011. Správce daně proto v dodatečném platebním výměru žalobkyni upozornil na to, že směřuje dvě ustanovení pokynu. Vysvětlil jí, že nedošlo k žádné změně metodiky v otázce způsobu zahrnování příjmů (výnosů) či výdajů (nákladů), které vyplývají ze soudních rozhodnutí, do základu daně. S ohledem na námitku žalobkyně doplnil, že ke změně došlo pouze v otázce způsobu řešení dopadů absolutní neplatnosti právního jednání. Stěžovatel pak k námitce žalobkyně pouze konstatoval, že správce daně nenadřadil interní pokyn D-6 nad zákon a zopakoval, že se změna pokynu nedotkla bodu 4 písm. a) k § 23 odst. 2 ZDP, nýbrž jiného ustanovení. Daňové orgány se tedy nezaštiťovaly ustanovením, u něhož došlo ke změně správní praxe, ale opíraly se o metodické pravidlo, které nedoznalo v pokynu D-6 žádné změny a které nadále váže daňově rozhodné datum na právní moc rozhodnutí soudu. Rovněž žalobkyně mířila svými žalobními námitkami pouze k tomu, aby nebylo s ohledem na její specifickou situaci aplikováno ustanovení bodu 4 písm. a) k § 23 odst. 2 ZDP. Na žádnou změnu správní praxe nepoukazovala. Nadto, jak plyne z výše uvedeného, nelze plně stavět na roveň daňové dopady absolutně neplatných právních jednání a plnění poskytnutých na základě právního důvodu, který později odpadl (což je podle civilních soudů nynější případ).

[36] Pro posouzení nynější věci pak není relevantní ani způsob účtování. Nejvyšší správní soud nijak nepopírá úzkou vazbu mezi účetnictvím a daní z příjmů právnických osob [srov. § 23 odst. 2 písm. a) ZDP]. Mezi stranami však není sporné účetní zachycení přiznání náhrady škody jako výnosu roku 2012. Sám městský soud ostatně v bodě 110 napadeného rozsudku konstatoval, 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.“* Předmětem sporu je toliko to, zda je takto zaúčtovaný výnos s ohledem na pozdější závěry rozsudků 2014 a 2018 současně zdanitelným příjmem zdaňovacího období roku 2012, či nikoliv. Pro vyřešení této otázky je přitom bez významu, jakým způsobem byl zaúčtován závazek spočívající ve vydání bezdůvodného obohacení, tedy zda měl být tento závazek účtován v roce 2014, či v roce 2018. V každém případě se totiž jedná o samostatnou účetní operaci, která nemá zpětně vliv na zaúčtování výnosu v roce 2012, a už vůbec tato účetní operace neurčuje daňový režim tohoto výnosu v roce 2012. Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 19. 4. 2012, čj. 5 Afs 45/2011-94, č. 2626/2012 Sb. NSS: *„Účetní předpisy však nestanoví, co je či není předmětem daně. Určité položky lze zaúčtovat z pohledu účetního výkaznictví, pro daňovou uznatelnost však stanovuje pravidla zákon o daních z příjmů.“* Jinými slovy, samotná skutečnost, že se v důsledku účetních postupů určitý výnos zaúčtuje, tj. vejde do hospodářského výsledku, z něhož se vychází pro zjištění základu daně, neznamená, že se jedná vždy také o příjem podléhající zdanění. Stěžovatel se tedy nedopustil vady řízení tím, že nevyjasnil účtování závazku spočívajícího ve vydání bezdůvodného obohacení a odkázal v tomto bodě na nesprávný účetní standard. Předmětem řízení bylo dodatečné daňové přiznání za rok 2012. Úkolem stěžovatele tak bylo pouze posoudit, zda výnos zaúčtovaný v roce 2012 je či není současně zdanitelným příjmem tohoto období. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že městský soud v tomto ohledu nevybočil z dispoziční zásady, neboť

pokračování

žalobkyně v bodě 4.3 žaloby rozporovala právě úvahu stěžovatele o samostatnosti účetního případu vydání bezdůvodného obohacení a jeho odkaz na chybný účetní standard.

[37] Ve vztahu k otázce samotného vzniku příjmu žalobkyně v roce 2012 se stěžovatel rovněž nijak neodchýlil od stanoviska GFŘ. Jakkoliv je toto stanovisko velmi stručné, plyne z něj, že i podle GFŘ měla být příslušná částka zahrnuta do základu daně z příjmů k rozhodnému datu, kterým je datum nabytí právní moci rozsudku 2012. Ze znění tohoto stanoviska neplyne, že by GFŘ nepovažovalo přijetí náhrady škody za příjem, který žalobkyně dosáhla v roce 2012. Poukazuje-li GFŘ ve stanovisku dále na možnost uplatnit dodatečné daňové přiznání (přičemž Nejvyšší správní soud se plně shoduje s městským soudem, že z kontextu jasně plyne, že se jedná o dodatečné daňové přiznání za rok 2012), nerelativizuje tím samotnou existenci příjmu, ale spíše to, zda měl tento příjem zůstat zdaněn v roce 2012. Činí tak ovšem velmi sporadicky a nejasně. GFŘ nevysvětluje svůj závěr o možnosti podání dodatečného daňového přiznání a ne zcela srozumitelně tuto možnost váže na případné znění budoucího rozsudku Nejvyššího soudu („s *ohledem na znění rozsudku*“). Lze rovněž přisvědčit stěžovateli, že nejsou známé vstupní údaje, na jejichž základě GFŘ uvedené stanovisko vydalo, přičemž na tyto se GFŘ odkazuje hned na počátku svého hodnocení. Význam stanoviska GFŘ tedy nelze s ohledem na jeho obsah a stručnost přeceňovat. Možnost korigovat zpětně zdanění příjmu v podobě náhrady škody přijaté v roce 2012 nelze opírat o blíže nezdůvodněné a nejasné stanovisko GFŘ, z něhož nelze seznat, proč a za jakých podmínek by mohlo být dodatečné daňové přiznání uplatněno a co by jím mělo být vlastně korigováno (zda vznik samotného příjmu ve smyslu snížení zdanitelných příjmů nebo pouze zdanění tohoto příjmu prostřednictvím uplatnění nákladů v podobě vydání tohoto příjmu). Nutno rovněž připomenout, že GFŘ svázalo možnost podat dodatečné daňové přiznání se zněním rozsudku Nejvyššího soudu, přičemž po vydání rozsudku 2014 nedošlo mezi stranami k vypořádání plnění a restituci stavu jako by rozsudek 2012 nebyl vydán. K tomu došlo až na základě výsledku sporu o bezdůvodné obohacení v roce 2018.

[38] Z výše uvedeného vyplývá, že závěry stěžovatele o samotném vzniku příjmu žalobkyně v roce 2012 jsou nejen přezkoumatelné a konzistentní, ale i věcně správné. Městský soud v tomto ohledu nedostatečně reflektoval podstatu argumentace stěžovatele (vytýkaná nesamostatnost obou linií sporu), respektive zaměřil svou pozornost na otázky, které nejsou pro posouzení věci relevantní či významné (procesněprávní aspekty sporu, účtování bezdůvodného obohacení, změna správní praxe u zohledňování dopadů absolutní neplatnosti právních úkonů, pokyn GFŘ). Především však městský soud ve svých závěrech stran existence příjmu na straně žalobkyně nedostatečně zohlednil faktický stav, jenž nastal v posuzovaném zdaňovacím období roku 2012, tedy že na žalobkyni bylo nahlíženo jako na právního i ekonomického vlastníka daného plnění přijatého z právního důvodu, který odpadl až po skončení tohoto zdaňovacího období. Tuto realitu nelze překlenout *ex post* zjištěním, že podle rozsudků civilních soudů žalobkyni nárok na náhradu škody nikdy nevznikl.

[39] Jelikož Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli v závěru, že žalobkyni vznikl v roce 2012 příjem, je třeba se dále zabývat druhou otázkou, kterou žalobkyně vznesla, a sice zda se jednalo o příjem **zdanitelný** (skutečný). Pokud by plnění, které žalobkyně obdržela v roce 2012, nebylo možno považovat za předmět daně, vznikl by jí skutečně

právní titul pro snížení základu daně a daně v roce 2012. Jak totiž vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, příjmem podléhajícím dani z příjmů je zvýšení majetku daňového poplatníka, přičemž se musí jednat o příjem skutečný, a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto zvýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné. Příjem, který není skutečný, ale toliko zdánlivý, tak nepodléhá dani, byť by o něm bylo jako o příjmu (výnosu) účtováno (srov. závěry Nejvyššího správního soudu k definici příjmu v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005-136, č. 843/2006 Sb. NSS, které jsou podle rozsudku čj. 5 Afs 45/2011-94 přenositelné i na poplatníky daně z příjmů právnických osob). Ostatně právě proto žalobkyně na tuto otázku zaměřila svou žalobní argumentaci. S odkazem na judikaturu týkající se vzniku skutečného zdanitelného příjmu a daňové relevance absolutně neplatných právních jednání namítala, že soudem pravomocně přiznaný nárok na náhradu škody, který Česká republika fakticky splnila, byl okamžitě zpochybněn (bylo podáno dovolání k Nejvyššímu soudu), a proto jí byly ze strany ČNB a depozitáře uloženy pokyny, které jí zcela zásadně omezily v dispozici s přijatými peněžními prostředky, které nakonec vrátila.

[40] Městský soud se touto otázkou zabýval v bodě 140 a násl. napadeného rozsudku a i v tomto rozsahu shledal závěry stěžovatele nedostatečnými. Vytkl mu především to, že se nedostatečně zabýval chováním stran civilního sporu, především tím, že bylo plnění v době jeho poskytnutí okamžitě zpochybněno, že žalobkyně ve věci nakládání s tímto příjmem a jeho účetním a daňovým ošetřením jednala s řadou dotčených orgánů, že s obdrženými peněžními prostředky nakládala konzervativně, tvořila účetní rezervy a dosáhla pouze nepatrných úrokových příjmů. Městský soud uložil stěžovateli, aby se v dalším řízení těmito okolnostmi zabýval, promítl je do svého hodnocení a případně zdůvodnil, proč ani tyto podle něj nezakládají žalobkyni možnost opravy základu daně a daně v roce 2012.

[41] Městský soud v této souvislosti hovořil o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele, respektive o jeho vadách. Z jeho rozsudku nicméně spíše vyplývá, že stěžovatel podle městského soudu vyjmenovaným okolnostem nesprávně nepřikládal takový význam, který pro posouzení věci podle městského soudu mají. Fakticky tedy městský soud stěžovateli nevytkl, že se určitými pro posouzení věci významnými skutečnostmi vůbec nezabýval, ale že nesprávně právně hodnotil jejich význam pro posouzení věci a v důsledku toho se jimi nezabýval dostatečně, což mohlo mít dopad na věcnou správnost jeho rozhodnutí. I podle kasačního soudu přitom daňové orgány v tomto specifickém případě neuchopily otázku „skutečnosti“ příjmu zcela správně, a nelze tak aprobovat závěr, ke kterému dospěly. Přestože je třeba argumentaci městského soudu (a v důsledku toho i závazný právní názor soudu) týkající se otázky posouzení skutečnosti příjmu žalobkyně částečně korigovat a doplnit, jeho závěr, že rozhodnutí stěžovatele v tomto ohledu neobstojí, je správný. Důvody zrušujícího rozsudku městského soudu tedy v základu obstojí, a napadený rozsudek tak není třeba rušit (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Bylo by i v rozporu se zásadou procesní ekonomie a rychlosti řízení, aby v této situaci Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení s předem jasně daným výsledkem.

pokračování

[42] Stěžovatel založil své posouzení „skutečnosti“ příjmu žalobkyně na tom, že se o něj navýšil její majetek a ona s ním mohla „dle svého uvážení a svého podnikatelského rozhodnutí (přesněji dle rozhodnutí obhospodařovatele fondu – společnosti AKRO)“ disponovat. Navíc z tohoto příjmu získávala úrokové příjmy. Proto podle stěžovatele nemohla přistoupit k „oddanění“ tohoto příjmu zpětně v roce 2012, ale měla vydání daně částky promítnout do svých nákladů teprve k okamžiku, kdy jí vznikla povinnost ji ze svého majetku vydat. Stěžovatel opakovaně poukázal na to, že žalobkyně měla peněžní prostředky plně v dispozici a že o konzervativním způsobu jejich použití (uložení na zvláštních bankovních účtech namísto použití k aktivní činnosti kolektivního investování) rozhodla z vlastní vůle, resp. z vůle obhospodařovatele. Žalobkyně nicméně ve svých podáních od počátku opakovaně odkazovala na své specifické postavení. Zdůrazňovala, že podléhá regulaci ČNB (jedná se o investiční fond), a je tudíž povinna reagovat na její připomínky a pokyny. ČNB přitom podle žalobkyně prosazovala v souvislosti se soudními spory o náhradu škody úpravu statutu fondu, aby nedošlo k navýšení hodnoty vlastního kapitálu na podílový list. Současně musela žalobkyně podle svých tvrzení v souladu s požadavkem ČNB ponechat přijatou náhradu škody na zvláštních účtech bez vlivu na vlastní kapitál a nemohla s nimi volně disponovat. V souladu s doporučením ČNB žalobkyně dále shodně ponechávala úrokové výnosy z přijaté náhrady škody na zvláštním účtu aktiv bez vlivu na vlastní kapitál, tudíž opět bez možnosti použít je podle vlastního uvážení. K tomu žalobkyně poukázala na legislativu kolektivního investování, dokumenty od ČNB, včetně jejího stanoviska ze dne 13. 12. 2012 (toto stanovisko nicméně není v rozporu s tvrzením žalobkyně součástí správního spisu předloženého Nejvyššímu správnímu soudu) a na pokyny depozitáře. Navrhla též prověření příslušných dokumentů v externím archivu.

[43] Závěr stěžovatele, že žalobkyně mohla zcela volně a podle svého podnikatelského uvážení nakládat s přijatou náhradou škody, je tudíž v rozporu s tvrzeními žalobkyně a je opřen pouze o zjištění, že uložená náhrada škody generovala úroky na bankovních účtech. Žalobkyně nicméně v tomto ohledu opět apelovala na to, že i dispozice s těmito úroky byla zcela zásadně ovlivněna požadavky ČNB a depozitáře, nikoliv její svobodnou vůlí. Nadto – jsou-li tvrzení žalobkyně pravdivá – jedná se o požitky (úroky) generovaný již omezenou dispozicí s jistinou (náhradou škody), k níž žalobkyně musela přistoupit na základě pokynů regulátora. Daňové orgány se však otázkou omezení dispozice nakládání s peněžními prostředky skutečně blíže nezabývaly a setrvaly bez dalšího na stanovisku, že připsáním peněžních prostředků na účet je měla žalobkyně ve své dispozici. Neprovedly ani žalobkyní navržené důkazní prostředky (srov. její vyjádření k výsledku postupu k odstranění pochybností a návrh na pokračování v dokazování ze dne 1. 7. 2019, bod 2.2). Skutkový stav k této otázce tedy nebyl zjištěn v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu (*Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*). Žalobkyně přitom setrvala vznášela tuto argumentaci a odkazovala na příslušné dokumenty a legislativní rámec. Tuto argumentaci přitom nelze bez dalšího považovat za nelogickou či zcela zjevně nepřipadnou, resp. nelze *a priori* vyloučit, že by daný příjem mohl být příjmem zdánlivým.

[44] Nejvyšší správní soud tedy dává za pravdu městskému soudu, že otázku „skutečnosti“ příjmu žalobkyně, která se odvíjí od možnosti objektivní dispozitivnosti tohoto příjmu, je třeba podrobit dalšímu hodnocení před daňovými orgány. Toto

hodnocení se přitom neobjede bez doplnění skutkového stavu (přínejmenším je třeba jako důkazní prostředek provést stanovisko ČNB z 13. 12. 2012, které není součástí spisu, byť na ně žalobkyně odkazovala). Pro posouzení věci však není relevantní samotné zpochybnění plnění a jeho následné vrácení, či jednání o účetním a daňovém řešení, na něž poukazoval městský soud (viz výše). Pokračování sporu o nárok na náhradu škody po vydání rozsudku 2012 automaticky neimplikuje, že žalobkyní obdrženy příjem pro ni nemohl představovat příjem skutečný. Stejně tak jsou irelevantní ekonomické dopady, které by pro žalobkyni mělo případně zohlednění vydání bezdůvodného obohacení jako nákladu roku 2018 namísto „oddanění“ příjmu v roce 2012. Tyto dopady jsou totiž čistě individuální a subjektivní a odvíjí se toliko od výše částky a ekonomické schopnosti žalobkyně využít případně vzniklou daňovou ztrátu v časovém horizontu 5 let.

[45] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že závěr městského soudu ohledně nutnosti zrušení rozhodnutí stěžovatele, obstojí. I podle názoru kasačního soudu bylo namístež věc vrátit stěžovateli za účelem dalšího prověřování týkajícího se otázky skutečnosti předmětného příjmu. V tomto dalším řízení přitom bude na stěžovateli, aby v souladu s výše uvedeným zabýval tím, zda plnění České republiky na neexistující dluh v roce 2012 mělo skutečné dopady do majetkové sféry žalobkyně, a to právě s ohledem na tvrzené a prokazované zásadní omezení žalobkyně ve využití peněžních prostředků pro její běžnou obchodní činnost plynoucí z pokynů ČNB a depozitáře. Především je třeba postavit najisto, zda a případně nakolik byla žalobkyně v důsledku pokračování sporu skutečně omezena ve využívání peněžních prostředků, které od České republiky obdržela. Zde je třeba vycházet z toho, co je standardním obsahem vlastnického práva (srov. § 1012 NOZ), a jak moc svobodně a libovolně mohla žalobkyně s peněžními prostředky nakládat s ohledem na to, že podniká v odvětví, které podléhá přísnému regulatornímu rámci, a regulátor jí měl udělit pokyny stran držení daného příjmu a dispozice s ním. Ukáže-li se, že přijatá náhrada škody byla pro žalobkyni v důsledku postupu regulátora, jemuž žalobkyně na základě příslušné právní úpravy podléhá, skutečně zdrojem objektivně nevyužitelným, resp. zdrojem, který se v právní sféře žalobkyně reálně neprojevil, pak bude namístež aplikovat v tomto specifickém případě závěry výše uvedené judikatury týkající se příjmu, který je toliko zdánlivý.

IV. Závěr a náklady řízení

[46] Nejvyšší správní soud tak neshledal na podkladě kasačních námitek důvod ke zrušení rozsudku městského soudu. Neshledal ani existenci vad, ke kterým je povinen přihlížet *ex offio* (viz např. § 109 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[47] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Zamítnutí kasační stížnosti je procesním úspěchem žalobkyně, již proto svědčí právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila, proti stěžovateli, který řízení o kasační stížnosti vyvolal, avšak neměl v něm procesní úspěch. Tyto náklady se skládají z odměny zástupce žalobkyně za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) v souladu s § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, v částce 3 100 Kč, z výdajů

pokračování

zástupce žalobkyně nahrazovaných paušálně v souladu s § 13 odst. 4 advokátního tarifu v částce 300 Kč za tento úkon právní služby a z náhrady odvodu daně z přidané hodnoty ve výši 21 % z nahrazované odměny a hotových výdajů, tj. v částce 714 Kč. Celkem tedy náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti činí 4 114 Kč. Uvedenou částku uhradí stěžovatel žalobkyni do patnácti dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 20. ledna 2023

Milan Podhrázký
předseda senátu