



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila a soudců Faisala Husseiniho a Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **Česká síť s.r.o.**, se sídlem Boženy Němcové 120, Domažlice, zastoupené Mgr. Lukášem Regecem, advokátem se sídlem V parku 2316/12, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 8. 2018, č. j. 35107/18/5200-11434-703000, ze dne 8. 8. 2018, č. j. 34983/18/5200-11434-703000, ze dne 23. 9. 2019, č. j. 36995/19/5200-11434-703000, a ze dne 23. 9. 2019, č. j. 36998/19/5200-11434-703000, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 3. 2021, č. j. 30 Af 49/2018 - 79,

t a k t o :

- I. Výroky I. a V. rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 3. 2021, č. j. 30 Af 49/2018 - 79, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 8. 2018, č. j. 35107/18/5200-11434-703000, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Ve zbytku **se kasační stížnost zamítá.**
- IV. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni k rukám jejího zástupce, advokáta Mgr. Lukáše Regece, náhradu nákladů řízení o žalobách a řízení o kasační stížnosti ve výši **21 311 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Plzeňský /kraj (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni platebním výměrem z 8. 9. 2017, č. j. 1693023/17/2305-50522-402371, a doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry z 1. 11. 2018, č. j. 16241/18/2305-50522-402371,

č. j. 17097/18/2305-50522-402371, č. j. 17543/18/2305-50522-402371, ze 17. 10. 2018, č. j. 1843231/18/2305-50522-402371, ze 6. 12. 2018, č. j. 2052992/18/2305-50522-402371, a č. j. 2053526/18/2305-50522-402371, daň z příjmů právnických osob. Daň správce daně vyměřil za zdaňovací období roku 2013; dodatečně správce daně daň doměřil za zdaňovací období let 2010 až 2012 a 2014 až 2016, přičemž s doměřením daně stanovil správce daně žalobkyni za jednotlivá dotčená zdaňovací období zákonnou povinnost uhradit penále.

[2] Žalovaný napadenými rozhodnutími zamítl odvolání žalobkyně a rozhodnutí správce daně potvrdil. Rozhodnutím ze dne 8. 8. 2018, č. j. 35107/18/5200-11434-703000 (dále jen „rozhodnutí I“), tak učinil ve vztahu k platebnímu výměru z 8. 9. 2017, č. j. 1693023/17/2305-50522-402371 (rok 2013). Rozhodnutím z 8. 8. 2018, č. j. 34983/18/5200-11434-703000 (dále jen „rozhodnutí II“), tak rozhodl ohledně dodatečných platebních výměrů z 11. 1. 2018, č. j. 16241/18/2305-50522-402371, č. j. 17097/18/2305-50522-402371, č. j. 17543/18/2305-50522-402371 (roky 2010 až 2012). Rozhodnutím z 23. 9. 2019, č. j. 36995/19/5200-11434-703000 (dále jen „rozhodnutí III“), žalovaný rozhodl o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze 17. 10. 2018, č. j. 1843231/18/2305-50522-402371 (rok 2014), a rozhodnutím z 23. 9. 2019, č. j. 36998/19/5200-11434-703000 (dále jen „rozhodnutí IV“) o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům ze 6. 12. 2018, č. j. 2052992/18/2305-50522-402371, a č. j. 2053526/18/2305-50522-402371 (roky 2015 a 2016).

[3] Žalobkyně brojila proti rozhodnutím žalovaného u Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“). Ten její žaloby zamítl shora nadepsaným rozsudkem, který je nyní napaden kasační stížností. V případě rozhodnutí I dospěl krajský soud k závěru, že prekluzivní lhůta ke stanovení daně z příjmů za zdaňovací období roku 2013 marně neuplynula. V tomto směru argumentoval principy počítání času dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) ve spojení s daty, v nichž došlo k zahájení daňové kontroly a doručení platebního výměru. Ani ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2010 až 2012, v jejichž případě však daňová kontrola neproběhla, se krajský soud neztotožnil s názorem žalobkyně, že uplynula příslušná prekluzivní lhůta.

[4] Pole krajského soudu nebyly důvodné ani žalobní námitky ohledně nezákonného ukončení daňové kontroly týkající se zdaňovacího období roku 2013. V případě ostatních zdaňovacích období, ohledně nichž nebyla vedena daňová kontrola, se soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že daň mohla být stanovena v rámci doměřovacího řízení i bez toho, aby tomuto doměření nutně předcházela daňová kontrola, resp. že nebylo namístě stanovit daň dle pomůcek. Krajský soud rovněž přitakal žalovanému, že bylo namístě přistoupit k aplikaci § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve znění zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „zákon č. 261/2007 Sb.“), který se týkal dodanění tzv. polhůtních závazků. Dle krajského soudu totiž „*Dodatek Smlouvy o prodeji podniku Jaroslav Rada ze dne 31. 12. 2007*“ (dále jen „dodatek ke smlouvě o prodeji podniku“) uzavřený mezi žalobkyní a Ing. Jaroslavem Radou, jejím jednatelem a jediným společníkem, který upravoval splatnost závazku žalobkyně vůči Ing. Radovi, představoval případ zneužití práva (samotná smlouva o prodeji podniku je z 11. 10. 2005; dále jen „smlouva o prodeji podniku“). Žalobkyně se tak nemohla účinně vyhnout povinností, které pro ni vyplývaly ze zmíněného § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12. zákona o daních z příjmů. V této souvislosti krajský soud nepřisvědčil ani žalobním námitkám týkajícím se vadného či nedostatečného dokazování.

pokračování

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založila na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[6] V první řadě tvrdila, že došlo k prekluzi pravomoci správce daně stanovit daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. V tomto směru odkázala na právní závěry vyplývající z rozsudků Nejvyššího správního soudu z 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020 - 56, č. 4225/2021 Sb. NSS, *Česká síť*, a z 29. 7. 2021, č. j. 9 Afs 168/2019 - 38, *Fitness pro*. Podle stěžovatelky prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 marně uplynula dnem 10. 9. 2017, neboť nová tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za dané zdaňovací období začala běžet od zahájení daňové kontroly dne 10. 9. 2014 a skončila dnem 10. 9. 2017, přičemž platební výměr za zdaňovací období roku 2013 byl stěžovatelce doručen až 11. 9. 2017, tj. po marném uplynutí uvedené prekluzivní lhůty.

[7] Stěžovatelka dále namítá nezákonné ukončení daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Podle stěžovatelky správce daně v rozporu se zákonem přistoupil k distančnímu seznámení se zprávou o daňové kontrole v situaci, kdy jednání stěžovatelky označil za obstrukční. Stěžovatelka se domnívá, že správce daně byl při nesprávném ukončení daňové kontroly veden snahou vyhnout se prekluzi pravomoci stanovit daň. Tento nezákonný postup nebylo dle stěžovatelky možné zhojit ani v odvolacím řízení, a to právě z důvodu účelových kroků provedených správcem daně v souvislosti s hrozící prekluzí daně za dané zdaňovací období. Krajský soud přitom přistoupil k nepřiměřenému jednostrannému hodnocení stěžovatelčina jednání, aniž by zohlednil procesní pasivitu správce daně.

[8] Z hmotněprávního hlediska se stěžovatelka vymezuje vůči závěru správních orgánů, dle nichž stěžovatelka v účetnictví evidovala závazek po splatnosti více než 36 měsíců, a tedy byla v souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bodem 12. zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb., povinna tento závazek za zdaňovací období let 2010 až 2012 dodanit, potažmo jeho část odpovídající smluveným měsíčním splátkám dle smlouvy o prodeji podniku (ve zdaňovacím období roku 2010 měla být dle žalovaného zdaněna část závazku ve výši 407 202 Kč, v ostatních dotčených zdaňovacích obdobích část závazku ve výši 600 000 Kč; za tato zdaňovací období tedy byly splátky provedeny jen částečně či vůbec).

[9] Stěžovatelka k tomu uvádí, že v roce 2005 došlo k prodeji podniku, a to za kupní cenu stanovenou znaleckým posudkem ve výši 11 840 000 Kč. Dále si smluvní strany (Ing. Rada a stěžovatelka) ujednaly úhradu kupní ceny v měsíčních splátkách ve výši 50 000 Kč, počínaje splátkou za listopad 2006. Splatnost každé splátky byla stanovena na poslední den v měsíci. Mezi oběma stranami došlo k plnění z této kupní smlouvy, a to jak v roce 2006, tak i částečně v roce 2007. Smluvní strany následně na konci roku 2007 uzavřely dodatek ke smlouvě o prodeji podniku, ve kterém se vzájemně dohodly, že zbylá část kupní ceny bude uhrazena po vzájemné dohodě prodávajícího a kupujícího v plné výši nebo v postupných splátkách. Žalovaný dodatek ke smlouvě o prodeji podniku, kterým smluvní strany (stěžovatelka a Ing. Rada) odložily splatnosti smluvených splátek, považuje

za jednání, jehož jediný účel spočíval v získání neodůvodněného majetkového prospěchu stěžovatelky na úkor státu. Podle žalovaného tak tímto soukromoprávním ujednáním byl porušen princip zákazu zneužití práva. Stalo se tak v kontextu zmiňované novelizace zákona o daních z příjmů a přijetí § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12., na základě kterého jsou s účinností od zdaňovacího období roku 2008 všechny daňové subjekty povinny zvýšit základ daně o výši závazků, od jejichž splatnosti uplynulo více než 36 měsíců.

[10] Podle stěžovatelky se s tímto názorem ztotožnil krajský soud a v napadeném rozsudku zdůraznil, že jediným cílem odložení splatnosti jednotlivých splátek kupní ceny bylo získání daňové výhody. S tím však stěžovatelka nesouhlasí. Nešlo o případ zneužití práva. Pokud si smluvní strany v dodatku ke smlouvě o podeji podniku ujednaly, co není soukromoprávním předpisem zakázáno, je takový postup po právu. Základním předpokladem pro uplatnění institutu zneužití práva je využití existujících právních norem (platných a účinných v okamžiku jednání), přičemž tato podmínka nebyla splněna. V době sjednání dodatku ke smlouvě o prodeji podniku (upravujícího způsob úhrady zbytku kupní ceny), neexistovala právní norma stanovující povinnost zdanit neuhrazený závazek po splatnosti 36 měsíců a více. O zneužití práva dále nelze hovořit v okamžiku, kdy právní norma není způsobilá uložit svým adresátům práva a povinnosti. Uvedená interpretace krajského soudu by popírala základní smysl legisvakanční doby, tedy mezidobí mezi datem platnosti a počátkem účinnosti právního předpisu, které je určeno k tomu, aby se adresáti právního předpisu seznámili s jeho obsahem tak, aby se jím od nabytí jeho účinnosti mohli řídit, případně aby své dosavadní právní vztahy přizpůsobili nové právní úpravě. Dodatek ke smlouvě o prodeji podniku uzavřený v poslední den zdaňovacího období, které předcházelo zdaňovacímu období, v jehož rámci měl zákon č. 261/2007 Sb. teprve nabýt účinnosti, neodporuje zákonným požadavkům. Je totiž podstatné, za účinnosti kterého právního předpisu byl uzavřen, tedy že se tak stalo za účinnosti předchozí právní úpravy. Okamžik uzavření dodatku ke kupní smlouvě nemá dle stěžovatelky relevanci ve vazbě na posuzování případného porušení principu zneužití práva. Novelizace zákona o daních z příjmů, jež byla provedena zákonem č. 261/2007 Sb., nabyla účinnosti, a tudíž počala být pro stěžovatelku závazná, až dnem 1. 1. 2008. Zákaz zneužití práva musí být v právním státě založeném na kodifikovaném systému právních norem používán *ultima ratio*, tj. jen v těch nejnutnějších případech, kdy veřejný zájem převyšuje subjektivní veřejné právo jednotlivce (daňového subjektu). Je nepřijatelné, aby se zákaz zneužití práva vykládal extenzivně.

[11] Druhá podmínka, která musí být naplněna, aby bylo možné hovořit o zneužití práva, se odráží v charakteru jednání subjektu, jehož cílem, za současného využití dané právní normy, není naplnění smyslu aplikované právní normy, nýbrž toliko získání (nekalé) daňové nebo jiné výhody. Dle stěžovatelky nebyla ani tato podmínka naplněna. Smyslem a cílem dodatku ke smlouvě o prodeji podniku bylo oddálení úhrady zbylé části kupní ceny nikoli do neurčita, nýbrž do chvíle, kdy dlužník (stěžovatelka) bude v ekonomické a finanční situaci, za které z pohledu cash-flow i dalších finančních parametrů unese vynaložení příslušné roční splátky dlužné kupní ceny, aniž by ohrozila svou ekonomickou existenci či potenciál ekonomického růstu. Skutečným cílem bylo zachování stěžovatelčiny ekonomické a finanční stability, resp. umožnění ekonomické kontinuity přiměřeného růstu. Vyjde-li stěžovatelka z hypotézy správce daně o tom, že jí v letech 2008 až 2010 nic nebránilo umoření měsíčních splátek, přičemž za výchozí parametr zvolil „volné finanční prostředky“, které ani v rozhodnutích nevyšlil, je třeba konstatovat, že se taková hypotéza neopírá o realitu ekonomického života podnikatelských subjektů. K této hypotéze se přiklonil i krajský soud, který stejně jako žalovaný, přistoupil k právnímu hodnocení

pokračování

bez sebemenší ekonomické reflexe. Finanční prostředky na pokladně či bankovním účtu představují nejlikvidnější formu aktiv, podnik s těmito prostředky operuje flexibilně, dle potřeby. Peníze jsou rychloobrátkové aktivum, protože jejich funkcí je zajištění finančního fungování společnosti. Každý den se jejich hodnota mění. Díky tomu nemůže dle stěžovatelky být hodnocení finanční situace podniku postaveno bez dalšího na faktoru stavu disponibilních finančních prostředků k jednomu konkrétnímu okamžiku (31.12. každého posuzovaného roku), neboť tato skutečnost sama o sobě o finančním zdraví společnosti vůbec nic nevyovídá. Rozhodnutí stěžovatelky spočívající v úhradě závazku by vystavilo podnik riziku ekonomické krize, s možným ekonomickým koncem. Neexistuje žádný časový test, který by prodávajícího zbavoval povinnosti obdržený příjem zdanit.

[12] Konečně se stěžovatelka ohrazuje vůči údajně nesprávnému způsobu stanovení daně. Nelze totiž souhlasit s názorem krajského soudu, že správce daně oprávněně postupoval tak, že nezahlasil daňovou kontrolu po reakci stěžovatelky na výzvu k podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období 2010 až 2012, nýbrž toliko přistoupil k vydání prvostupňových rozhodnutí. Dle stěžovatelky měl správce daně provést skutečné dokazování, a to minimálně z důvodu, aby zjistil pro svá tvrzení o ekonomické situaci stěžovatelky skutečně relevantní informace. Provedením dokazování formou daňové kontroly, v rámci které by si správce daně vyžádal patřičné výkazy, by bylo teprve možné správně usoudit, zda stěžovatelka unesla břemeno tvrzení, nebo nikoli. Tím, že správní orgány fakticky žádné dokazování nevedly, nedokázaly unést důkazní břemeno ke svému tvrzení, že stěžovatelka žádný dodatek ke smlouvě nepotřebovala, neboť to její ekonomická situace nevyžadovala. Správce daně ani žalovaný nevyzvali stěžovatelku v průběhu daňového řízení k předložení jakýchkoli dokumentů, finančních výkazů, vzali toliko za základ částku 600 000 Kč, o kterou navýšili zdanitelný příjem.

[13] Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný vymezil vůči argumentaci opírající se o rozsudky *Česká síť* a *Fitness pro*, neboť dle jeho názoru jsou tyto rozsudky v rozporu s judikaturou Ústavního soudu. Žalovaný tak zastává názor, že daň za zdaňovací období roku 2013 byla stanovena včas. Dle obecných pravidel počítání času zakotvených v § 33 daňového řádu bylo třeba posuzovat i lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu. V dané věci to znamená, že daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob byla u stěžovatelky zahájena 10. 9. 2014, protože tříletá lhůta pro stanovení daně počala podle § 148 odst. 3 daňového řádu běžet znovu od následujícího dne. Posledním dnem lhůty tak byl den 11. 9. 2017, kdy také byl platební výměr doručen do datové schránky stěžovatelky. I kdyby však posledním dnem lhůty mělo být datum 10. 9. 2017, bylo by třeba vzít v potaz, že se jednalo o neděli, a podle § 33 odst. 4 daňového řádu měl být posledním dnem lhůty následující pracovní den. V této souvislosti se žalovaný proti závěrům rozsudků *Česká síť* a *Fitness pro* ohradil zmiňovaným odkazem na judikaturu Ústavního soudu, jakož i rozбором problematiky lhůt a jejich počítání, a to jak v rámci daňového řádu, tak napříč právním řádem.

[14] Za nedůvodné považoval žalovaný také námitky týkající se údajně nezákonného ukončení daňové kontroly n dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, jakož i námitky týkající se dodanění polhůtních závazků dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. zákona o daních z příjmů. V tomto směru došlo dle žalovaného ke zneužití práva, dodanění bylo namísto a způsob tohoto dodanění proběhl v souladu s principy vymezenými judikaturou. Za důvodnou pak nelze dle žalovaného považovat ani námitku týkající

se tvrzeného nesprávného způsobu stanovení daně. I v případě jiných zdaňovacích období, než byl rok 2013, mohl žalovaný vycházet ze zjištění učiněných v rámci daňové kontroly za zmíněné zdaňovací období. Pokud v návaznosti na tato zjištění a výzvy k podání dodatečných daňových přiznání za tato jiná období dle § 145 odst. 2 daňového řádu stěžovatelka nereagovala, bylo možné daň stanovit dokazováním i mimo rámec daňové kontroly.

[15] Žalovaný posléze své vyjádření ke kasační stížnosti doplnil podáním z 18. 11. 2021, v němž pokračoval v polemice týkající se počítání lhůty pro stanovení daně, přičemž na podporu své argumentace odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze 7. 10. 2021, č. j. 11 Af 19/2021 - 77.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Na tomto místě kasační soud k celé věci poznamenává, že krajský soud se ve svém rozsudku explicitně nevyjádřil k problematice rozhodnutí žalovaného III a IV, tedy k rozhodnutím, která se týkala zdaňovacích období roků 2014 až 2016. Závěry, které však vyslovil k rozhodnutí II, tedy ke zdaňovacímu období roků 2010 až 2012, však lze z podstaty věci vztáhnout i ke zbývajícím zdaňovacím obdobím. O tom ostatně svědčí obsah kasační stížnosti, v níž stěžovatelka jednak nenamítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, jednak se ve své argumentaci soustředí také toliko na zdaňovací období 2010 až 2012, resp. 2013, přičemž však v kasační stížnosti navrhuje zrušení celého napadeného rozsudku. Zároveň je podstata věci v případě rozhodnutí II na straně jedné a rozhodnutí žalovaného III a IV na straně druhé prakticky totožná a tato rozhodnutí (včetně aspektů procesního postupu), stejně jako argumentace vůči nim vznášená v odvoláních, se prakticky shodují, přičemž toliko ohledně rozhodnutí žalovaného III a IV (zdaňovací období 2014 až 2016) jsou žaloby stručnější verze žaloby týkající se rozhodnutí II (zdaňovací období 2010 až 2012; popsané okolnosti lze zřejmě považovat za důsledek skutečnosti, že ve věci byla původně vedena čtyři samostatná řízení, u nichž krajský soud rozhodl o jejich spojení dle § 39 odst. 1 s. ř. s.). S ohledem na celkové okolnosti věci se tak Nejvyšší správní soud zabývá ve vazbě na rozsudek krajského soudu ohledně rozhodnutí žalovaného II i totožnými otázkami, které se vztahují k rozhodnutí III a IV a v tomto smyslu také pojímá rozsah a obsah kasační stížnosti.

[18] Kasační stížnost je částečně důvodná.

III.1 Lhůta pro stanovení daně – zdaňovací období roku 2013

[19] První řešenou otázkou je, zda správce daně stanovil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 včas, nebo až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

pokračování

[20] V této souvislosti kasační soud uvádí, že mezi stranami je nesporné, že správce daně zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu dne 10. 9. 2014, a že platební výměr za toto zdaňovací období roku 2013 pak byl stěžovatelce doručen dne 11. 9. 2017. Naopak sporné mezi účastníky řízení je to, zda prekluzivní lhůta skončila dne 10. 9. 2017, jak tvrdí stěžovatelka, nebo 11. 9. 2017, jak tvrdí žalovaný – a v souladu s ním i krajský soud. V tomto kontextu je vhodné také připomenout, že dne 10. 9. 2017 byla neděle.

[21] Zde je třeba říci, že přímo ke zmíněným datům, a právě ve věci stěžovatelky, již rozhodoval Nejvyšší správní soud rozsudkem *Česká síť*, přičemž jediným významným rozdílem oproti současnému případu je to, že ve zmíněném případě kasační soud nerozhodoval o dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, nýbrž o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2013.

[22] V rozsudku *Česká síť* Nejvyšší správní soud provedl rozbor a výklad počítání lhůt dle daňového řádu. Vzal přitom v potaz zejména pravidla vyplývající z § 33 odst. 1 a 4 daňového řádu a z § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu.

[23] Podle § 33 odst. 1 daňového řádu *lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Není-li takový den v měsíci, případně poslední den lhůty na jeho poslední den. Dle § 33 odst. 4 daňového řádu pak případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den; to neplatí, jde-li o lhůtu určenou v kratších časových jednotkách, než jsou dny.*

[24] Ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu určuje, že *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Zároveň podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*

[25] Citovaná ustanovení Nejvyšší správní soud v rozsudku *Česká síť* interpretoval tak, že z něj lze dovodit tři pravidla relevantní i pro nynější případ: 1) Ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu je *lex specialis* k § 33 tohoto zákona (bod 37); 2) Okamžik, od kterého počíná běh nové lhůty dle § 148 odst. 3 ve spojení s odst. 1 daňového řádu je v zákoně stanoven zcela jednoznačně, a to okamžikem zahájení daňové kontroly, přičemž § 33 odst. 1 citovaného zákona se nepoužije (body 37 a 38); 3) V případě uplynutí hmotněprávní lhůty pro vyměření daně stanovené v § 148 odst. 1 daňového řádu se § 33 odst. 4 citovaného zákona neaplikuje (bod 39).

[26] V podrobnostech Nejvyšší správní soud odkazuje na rozsudek ve věci *Česká síť*, jehož závěry následně převzal i v rozsudku *Fitness pro*. Od těchto rozsudků nevidí důvod se nyní odklonit (kasační soud připomíná, že rozsudek *Česká síť* se týkal právě stěžovatelky a totožných dat, jaká jsou z hlediska lhůty pro stanovení daně posuzována i nyní).

[27] Žalovaný sice ve vyjádření ke kasační stížnosti nabízí podrobnou argumentaci, která má závěry citované judikatury vyvrátit, avšak i s ní se Nejvyšší správní soud již v minulosti

vypořádal. Konkrétně jde zejména o rozsudek z 18. 1. 2023, č. j. 9 Afs 169/2022 - 39 (body 22 až 32). V návaznosti na tam podaný rozbor judikatury Ústavního soudu a problematiku lhůt a počítání času Nejvyšší správní soud konstatoval:

[28] S argumentací stěžovatele, který se ze shora uvedené judikatury Ústavního soudu snaží dovodit, že rozhodující pro aplikaci či naopak neaplikaci obecného pravidla počítání času stanoveného v § 33 daňového řádu, je, zda zákonodárce zvolil v § 148 formulaci ‚dnem‘ (viz § 148 odst. 2 d.ř.) či naopak ‚ode dne‘ (viz § 148 odst. 3 d.ř.), souhlasit nelze.

*[29] Rozhodující totiž je, zda zákonodárce v § 148 vymezil či nevymezil počátek běhu lhůty pro stanovení daně odlišně od obecné úpravy. Tak tomu je jak v odstavci prvním § 148 (lhůta pro stanovení daně **počíná běžet dnem**, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde současně byla povinnost podat řádné daňové tvrzení), tak v odstavci třetím § 148 (**běží lhůta** pro stanovení daně **znovu ode dne**, kdy byl příslušný úkon učiněn [...]).*

[30] Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s argumentací uvedenou v rozhodnutí Fitness, kde NSS dovodil, že zákonodárce v § 148 odst. 3 daňového řádu zcela jednoznačně vyjádřil okamžik, od kterého se nový běh prekluzivní lhůty stanovené v odst. 1 citovaného ustanovení odvíjí, přičemž ani samotný jazykový výklad slova ‚dnem‘ nedává prostor pro jiný závěr, než že běží již od konkrétního dne, a nikoli až ode dne následujícího.

[31] Nyní rozhodující senát se proto shoduje s dosavadními závěry NSS uvedenými v rozsudcích Česká síť a Fitness, dle kterých je úprava § 148 daňového řádu lex specialis ve vztahu k § 33 daňového řádu. Nesouhlas stěžovatele s dalšími zde uvedenými závěry, které se v obecné rovině týkají aplikace § 33 daňového řádu pouze na procesní lhůty stanovené správcem daně, se míjí s rozhodovacími důvody v projednávané věci a NSS se jím proto zabývat nemůže.“ [pozn.: všechna uvedená zvýraznění původní]

[28] Pakliže se žalovaný snažil poukázat na údajný rozpor v judikatuře Nejvyššího správního soudu, který se má týkat nyní zvažované problematiky, i s ním se Nejvyšší správní soud již ve své rozhodovací praxi vypořádal. Zde kasační soud odkazuje na bod 22 svého rozsudku Fitness pro, kde uvedl: „Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti dovolával jednoho rozsudku Nejvyššího správního soudu (č. j. 1 Afs 148/2014 - 32), v němž zdejší soud posuzoval otázku, zda byla řádně zahájena daňová kontrola, a tedy počala běžet nová lhůta pro stanovení daně. Výklad § 148 odst. 3 daňového řádu v intencích nyní posuzovaného případu nebyl pro posouzení dané věci významný, Nejvyšší správní soud pouze korigoval názor krajského soudu, že lhůta pro stanovení daně skončí tři roky po zahájení daňové kontroly, tedy nikoliv až koncem daného kalendářního roku. Nejvyšší správní soud sice zmínil, že konec lhůty přerušené zahájením daňové kontroly se stanoví podle § 33 odst. 1 daňového řádu, přičemž byla-li kontrola zahájena dne 10. 11. 2011, lhůta pro stanovení daně uplyne dne 11. 11. 2014. Nejvyšší správní soud ovšem nebyl v uvedené věci konfrontován s argumentací, která byla přednesena v nyní posuzované věci a která vyžaduje důkladné odůvodnění právního názoru. Ve zmíněném rozsudku Nejvyšší správní soud žádný explicitní právní názor, byť jen obecně vyjádřený, týkající se výkladu § 148 odst. 3 daňového řádu nezaujal.“ Pokud pak žalovaný odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze 7. 10. 2021, č. j. 11 Af 19/2021 - 77, doplňuje kasační soud, že rozhodnutími krajských správních soudů (a tedy i soudu městského) není vázán.

[29] Na základě shora uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud uzavírá, že daň z příjmů právnických osob byla za zdaňovací období roku 2013 stanovena po uplynutí zákonné prekluzivní lhůty. Neobstojí tak jak rozhodnutí I žalovaného, tak výrok I napadeného rozsudku. V tomto rozsahu tedy je kasační stížnost důvodná. V této

pokračování

souvislosti pak Nejvyšší správní soud nespatřuje důvod, aby se podrobně zabýval stěžovatelčinou argumentací týkající se údajně nezákonného ukončení daňové kontroly za dané zdaňovací období, přestože se toho stěžovatelka domáhá. Rozbor této otázky je totiž v důsledku závěru o marném uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 zjevně nadbytečný.

III.2 Dodanění polhůtního závazku – princip zákazu zneužití práva

[30] Další část stížnostní argumentace se týkala nemožnosti dodanění polhůtního závazku, resp. že v této souvislosti správní orgány nesprávně aplikovaly princip zákazu zneužití práva.

[31] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud se s danou otázkou podrobně vypořádal zejména v bodech 220 až 241 svého rozsudku. Zde se vyslovil jednak k úmyslu zákonodárce, který našel vyjádření v § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12. zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb. (s účinností od 1. 1. 2008), jednak k aplikovatelnosti tohoto ustanovení na posuzovaný případ, a to v kontextu institutu zákazu zneužití práva.

[32] Pokud je o skutkovou stránku, stěžovatelka a Ing. Jaroslav Rada uzavřeli dne 11. 10. 2005 smlouvu o prodeji podniku s kupní cenou stanovenou znaleckým posudkem ve výši 11 840 000 Kč. Smluvní strany si zároveň ujednaly úhradu kupní ceny v měsíčních splátkách ve výši 50 000 Kč (počínaje splátkou za listopad 2006), přičemž splatnost každé splátky byla stanovena na poslední den v měsíci. Ing. Jaroslav Rada se stal 10. 11. 2005 jediným jednatelem a společníkem stěžovatelky. Předmětem smlouvy o prodeji podniku byla část podniku uvedená v bodu 2.3 této smlouvy a v jejích přílohách. Smlouvou o prodeji podniku došlo k převodu vlastnického práva ke všem věcem a právům, jakož i k ostatním majetkovým hodnotám, užitelským smlouvám, které sloužily, či měly sloužit k provozování předmětné části podniku, a které patřily prodávajícímu, bez ohledu na to, zda byly či nebyly, výslovně ve smlouvě o prodeji podniku uvedeny (čl. 2.1. této smlouvy). Dle čl. IV. smlouvy o prodeji podniku bylo ujednáno, že kupní cena bude stanovena na základě znaleckého posudku ke dni 10. 11. 2005 a měla být placena v měsíčních splátkách počínaje listopadem roku 2006, a to ve výši 50 000 Kč měsíčně, k poslednímu dni daného měsíce. Ve smlouvě o prodeji podniku byly rovněž sjednány sankce za její porušení (čl. IX). Správce daně výzvou k prokázání skutečností z 3. 10. 2016, č. j. 1722482/16/2305-00561-400611, vyzval stěžovatelku k předložení veškerých uzavřených dodatků ke smlouvě o prodeji podniku, a dále k předložení dohody o splatnosti, resp. uznání dluhu (příp. jiné dohody) a rovněž k doložení výše uplatněných úroků z prodlení, jejich splatnosti a data úhrady. Stěžovatelka v reakci na tuto výzvu předložila dodatek ke smlouvě o prodeji podniku z 31. 12. 2007 týkající se změny čl. IV. smlouvy o prodeji podniku v tom smyslu, že kupní cena (zbylá část) „bude uhrazena po vzájemné dohodě prodávajícího a kupujícího v plné výši nebo v postupných splátkách“. Správce daně na základě toho dospěl k závěru, že po uzavření dodatku ke smlouvě o prodeji podniku není zřejmé, k jakému datu je daný závazek splatný, resp. nebyla sjednána žádná splatnost tohoto závazku, přičemž ze smlouvy o prodeji podniku, ale ani jejího dodatku nevyplývá žádné omezení v nakládání s nabytým majetkem v závislosti na zaplacení kupní ceny. Pohledávka z této smlouvy nebyla ani žádným způsobem zajištěna, nebyla dle správce daně věřitelem vymáhána a nebyl uplatňován ani úrok z prodlení (viz čl. IV bod 4.3. smlouvy o prodeji podniku).

[33] V těchto souvislostech je tak možné poznamenat, že dodatek ke smlouvě o prodeji podniku reálně odkládal splatnost na neurčito, přičemž z žádného smluvního ujednání nevyplývalo ani omezení při nakládání s nabytým majetkem, ani zajištění závazku. Stalo se tak v kontextu toho, že Ing. Rada, jediný společník a jednatel stěžovatelky, se přímo podílel na jmění, vedení a kontrole stěžovatelky, pročež s ní tvořil ekonomicky a personálně spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) bod 1. a § 23 odst. 7 písm. b) body 1. zákona o daních z příjmů. I když je třeba princip zákazu zneužití práva aplikovat velmi zdrženlivě, za popsanych podmínek je nezbytné přihlížet i k tomu, že plnění uskutečněné mezi ekonomicky, personálně nebo jinak spojenými osobami může signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že tyto osoby budou jednat ve shodě za účelem optimalizace své daňové zátěže vytvářením umělých skutkových okolností, které by s nezávislými osobami nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální (k tomu rozsudek NSS z 21. 1. 2010, č. j. 2 Afs 180/2006 - 75). Právě těmito otázkami se žalovaný zabýval v napadených rozhodnutích a také krajský soud ve svém rozsudku (srov. např. bod 234), přičemž se lze ztotožnit s jejich závěry, že dodatek ke smlouvě o prodeji podniku neodpovídal obvyklým a ekonomicky racionálním podmínkám a důvodům, jimž se vyznačují vztahy nezávislých subjektů.

[34] Z hlediska právní úpravy kasační soud dodává, že s účinností od 1. 1. 2008 zákon o daních z příjmů v § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12. stanovil, že výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 se zvyšuje o částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, a dále o částku závazku zachyceného v rozvaze, který zanikl jinak než jeho splněním, započtením, splynutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nabrazuje závazkem novým nebo narovnáním podle zvláštního právního předpisu⁸⁸⁾, pokud nebyla podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾ zaúčtována ve prospěch výnosů nebo se o tuto částku závazku nezvyšuje výsledek hospodaření podle bodu 10. Toto se nevztahuje na závazky dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu, 127) a u ostatních poplatníků na závazky z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů⁷¹⁾, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, úvěrů, půjček, ručení, záloh, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů a dále na závazky, z jejichž titulu vznikl výdaj (náklad), ale je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byl zaplacen. Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a dále na závazky, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva, a to až do doby pravomocného rozhodnutí. Za závazky se pro účely tohoto ustanovení v případě poplatníků, kteří vedou účetnictví, nepovažují dohadné položky pasivní nebo rezervy zachycené v účetnictví poplatníka v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰⁾. Obdobně postupují poplatníci s příjmy podle § 7 nebo 9, kteří nevedou účetnictví.

[35] Pokud jde o zmíněný úmysl zákonodárce, bylo účelem § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. zákona o daních z příjmů dle důvodové zprávy k zákonu č. 261/2007 Sb. „posílení pozice věřitelů, neboť neuhrazený závazek, nebude-li daňově vypořádán, se pro dlužníka kromě břemena ekonomického stane i břemenem daňovým, ale zejména eliminuje možnost dlužníků získávat nezdaněný prospěch a přitom přenášet na veřejné rozpočty důsledky neplnění svých závazků. Dlužník neuhrazením závazku způsobuje nejen obecnou ekonomickou újmu, ale získává i nezdaněný prospěch vzniklý přijetím neuhrazeného plnění od věřitele.“

pokračování

[36] Na tomto půdorysu, a při zvážení argumentace uvedené v kasační stížnosti, jakož i rozhodnutích žalovaného a krajského soudu, je třeba poznamenat, že obdobnými případy se již zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta se problematice věnovala ve dvou rovinách: jednak v tom, od jakého zdaňovacího období bylo možné § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. zákona o daních z příjmů ve znění zákona č. 261/2007 Sb. aplikovat, jednak v tom, zda lze v obdobných případech spatřovat zneužití práva, které nepožívá právní ochrany. Z rozhodnutí žalovaného, stejně jako z rozsudku krajského soudu, je přitom zřejmé, že ze znalosti této judikatury žalovaný i krajský soud vycházeli.

[37] V rozsudku z 22. 3. 2012, č. j. 8 Afs 67/2011 - 75, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že úprava dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. zákona o daních z příjmů představovala přípustný případ nepravé retroaktivity, pokud se vztahovala i na závazky vzniklé před 1. 1. 2008. Dle bodu 22 odkazovaného rozsudku dospěl Nejvyšší správní soud „k závěru, že aplikace § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů na případ stěžovatele má účinky nepravé retroaktivity. Novelizace provedená zákonem č. 261/2007 Sb. zavedla povinnost zdanit neuhrazené závazky, přičemž nestanovila pro tuto situaci žádná přechodná ustanovení. Povinnost zvýšit základ daně se proto vztahovala na jakkoli ‚staré‘ neuhrazené závazky za předpokladu, že je daňový subjekt v roce 2008 evidoval v účetnictví a že se nejednalo o některou z výjimek stanovených citovaným ustanovením. Povinnost zdanit neuhrazené závazky daňovým subjektům vznikla za zdaňovací období roku 2008 a projevila se v daňovém priznání za toto zdaňovací období.“ Zároveň v souladu se závěry konstatovanými v tomto rozsudku žalovaný (resp. správce daně) zvýšil základ daně (a doměřil daň) z uvedených polhůtních závazků pouze o ty závazky, od jejichž splatnosti uplynulo v příslušném zdaňovacím období 36 měsíců (tedy od zdaňovacího období roku 2010). Podrobně se k této právní úpravě v souvislosti s konkrétními okolnostmi případu vyjádřil krajský soud v bodě 146 (zde v rámci rekapitulační části toliko v rovině shrnutí stanoviska žalovaného) a v bodě 240 svého rozsudku.

[38] Především je však třeba zmínit rozsudek Nejvyššího správního soudu z 30. 11. 2016, č. j. 4 Afs 137/2016 - 43, na který žalovaný (jakož i krajský soud) taktéž navazoval, a v jehož rámci soud posuzoval případy smluvního ujednání, které vykazuje výraznou skutkovou a právní podobnost s nyní posuzovaným případem.

[39] V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud aproboval aplikaci institutu zákazu zneužití práva i na poli práva daňového. Uvedl tak, že „[z]neužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti a zdánlivě dovoleným chováním ve skutečnosti dosahuje výsledku nedovoleného. Právo musí předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. Smyslu práva proto odpovídá jen taková aplikace právního předpisu, která uvedené uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud nemůže poskytnout ochranu. Tímto prizmatem je nutné pohlížet taktéž na jednotlivá ustanovení zákona o daních z příjmů, jež vymezují daňově relevantní příjmy a výdaje daňového subjektu [...]. [N]utnost pečlivě rozlišovat legitimní a právem aprobovaný postup spočívající ve volbě daňově nejvýhodnější alternativy z různých v úvahu přicházejících možností, jež mají svůj samostatný smysl, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. V druhém případě se totiž jedná o chování zdánlivě dovolené, které má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního a za určitých okolností

může nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž nemůže být ve správním soudnictví poskytnuta ochrana.“

[40] Potřebnost použití institutu zákazu zneužití práva přitom kasační soud shledal ve zmíněném rozsudku v situaci, kdy spojené osoby (tedy podobně jako i nyní) dohodly „posunutí splatnosti závazků stěžovatelky až do konce roku 2020, k němuž došlo na základě dohod ze dne 1. 4. 2005 a 31. 12. 2008“. Zneužití práva za dané situace připadalo dle Nejvyššího správního soudu v úvahu v případě, „[j]estliže společníci a jednatelé stěžovatelky po celou dobu od roku 1999 do roku 2006 účtovali a vedli daňovou evidenci na bázi peněžních toků a o předmětných plněních tak mohli účtovat či vést daňovou evidenci až v okamžiku jejich úhrady a teprve poté je přiznat jako daňové příjmy zvyšující základ daně a daňovou povinnost, došlo v posuzované věci k zneužití práva, na základě čehož byl správce daně za použití § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů oprávněn stěžovatelce za zdaňovací období roku 2008 a 2009 zvýšit základ daně o hodnotu polhůtních závazků, a to bez ohledu na smluvní ujednání o posunutí jejich splatnosti.“

[41] V nynějším případě správce daně a žalovaný ověřili, jakým způsobem účtoval a vedl daňovou evidenci Ing. Rada, a v závislosti na tom dospěli k závěru o tom, že dodatek ke smlouvě o prodeji podniku představoval případ zneužití práva, který nepoživá právní ochrany. Zcela v souladu s tím věc posoudil následně i krajský soud, který v bodě 235 vysvětlil v čem spočívalo, v intencích citované judikatury Nejvyššího správní soudu, zneužití práva: „[P]ostup sjednaný v Dodatku umožnil prodávajícímu Ing. Jaroslavu Radovi, jakožto fyzické osobě, která je ve vztahu k žalobkyni osobou spojenou a která stanovila svůj základ daně podle evidence vedené na bázi peněžních toků, nezahrnout do základu daně příjmy plynoucí z předmětného prodeje. Odložením splatnosti pohledávek na dobu neurčitou získal věřitel, tedy Ing. Jaroslav Rada, výhodu v podobě nezahrnutí podstatné části prodejní ceny podniku mezi své daňové příjmy zvyšující základ daně. Hodnotu dodání zboží či poskytnutí služeb a také příjmy z prodeje podniku zahrnoval Ing. Jaroslav Rada mezi své daňové příjmy až v okamžiku přijetí platby, čímž měl možnost eliminovat zdanění nezinkasovaných příjmů. Žalobkyně pak o celé hodnotě transakcí účtovala již v okamžiku přijetí a v jednotlivých zdaňovacích obdobích je uplatnila jako daňové výdaje snižující základ daně. Žalobkyně tak užívala majetek (hmotný, nehmotný), jehož kupní cenu neuhradila, přesto v daňově účinných nákladech uplatnila daňové odpisy, a získala tak výhodu v podobě snížení základu daně z příjmů, a tím i nižší daně.“ Výsledkem jednání stěžovatelky a Ing. Rady tak bylo účelové vyhnutí se aplikaci § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. zákona o daních z příjmů. To soud uvádí také k argumentaci uvedené v bodě 102 kasační stížnosti, dle kterého nehrozí nezdanění příslušného příjmu.

[42] K této argumentaci však stěžovatelka neprezentuje plnohodnotnou oponenturu, neboť v zásadě setrvává na svých žalobních námitkách. Zároveň její námitky neberou v potaz to, že i z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 137/2016 - 43, plyne, že důvody pro tak extrémní případ odložení splatnosti závazků mezi spojenými osobami byly v zásadě vedlejší. V odkazovaném případě, stejně jako nyní, se mělo jednat o podporu ekonomického fungování dlužníka, přičemž Nejvyšší správní soud uvedl, že „odlišný způsob účtování či vedení evidence o plněních uskutečněných mezi stěžovatelkou a jejími společníky a jednatelem by bezesporu nebyl daňově neutrální, neboť zatímco stěžovatelka o celé hodnotě transakcí účtovala již v okamžiku jejich přijetí a v jednotlivých zdaňovacích obdobích je uplatnila jako daňové výdaje snižující základ daně, tak její společníci a jednatelé by byli povinni poskytnutá plnění v celé jejich výši zaúčtovat či je evidovat a následně je zahrnout mezi své daňové příjmy až po jejich úplné úhradě. Za této situace by dohody ze dne 1. 4. 2005 a 31. 12. 2008, jimiž byla

pokračování

posunuta splatnost závazků stěžovatelky na neobvykle vzdálenou dobu do konce roku 2020, musely být považovány za právní úkony učiněné mezi ekonomicky a personálně spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jejichž jediný účel spočíval v ponechání uvedeného nelegitimního daňového zvýhodnění na úkor státního rozpočtu. Taková nežádoucí situace by nemohla být odůvodněna ani tvrzenou snahou společníků a jednatelů ponechat finanční prostředky z neuhrazených závazků k jejich zhodnocení stěžovatelce a podpořit tak její hospodářský růst, neboť majetkový prospěch stěžovatelky nemůže být založen na neodůvodněné újmě třetího subjektu, kterým by byl v daném případě stát.“

[43] Nejvyšší správní soud ke stěžovatelčině argumentaci dodává také to, že považuje z hlediska jejich daňových povinností za irelevantní, zda byl dodatek ke smlouvě o prodeji podniku uzavřen v souladu s občanskoprávními předpisy, či zda byl uzavřen ještě před nabytím účinnosti § 23 odst. 3 písm. a) body 12. zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb. (tato právní úprava nabyla účinnosti dne 1. 1. 2008 a daný dodatek byl uzavřen dne 31. 12. 2007).

[44] Pro zneužití práva je naopak typické, že formálně dochází k naplnění zákonných podmínek pro získání daňové výhody. Uplatňování soukromého práva je pak nezávislé na uplatňování práva veřejného (viz v současnosti § 1 odst. 1 věta druhá zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník). Totéž ujednání tak může vyvolávat odlišné důsledky v rovině soukromoprávní a v rovině veřejnoprávní, zde daňové. To, co se z pohledu soukromého práva jeví jako zcela po právu, může být považováno ve veřejném právu jako jeho zneužití. Jak poznamenal ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný, s čímž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, minimálně z hlediska daňového nebylo ujednání mezi Ing. Radou a stěžovatelkou v souladu s principy platnými v běžných obchodních vztazích uzavřených mezi nezávislými osobami. Uzavřením dodatku ke smlouvě o prodeji podniku a odložením splatnosti pohledávek na neurčito (což by mezi nezávislými osobami vůbec nepřicházelo v úvahu) získal věřitel, tedy Ing. Rada, výhodu v podobě nezahrnutí podstatné části prodejní ceny podniku mezi své daňové příjmy zvyšující základ daně, čímž způsobil újmu státnímu rozpočtu. Stěžovatelka tak užívala majetek (hmotný, nehmotný, drobný), jehož kupní cenu neuhradila, přesto v daňově účinných nákladech uplatnila daňové odpisy a získala tak výhodu v podobě snížení základu daně z příjmů a tím i nižší daně.

[45] Není také zcela zřejmé, o co se opírá stěžovatelčino přesvědčení, že lze zneužít toliko právo účinné, nikoli právo „jen“ platné. V bodě 228 napadeného rozsudku krajský soud vysvětlil, že není pochyb o tom, že zákon č. 261/2007 Sb. se stal platnou součástí právního řádu dne 16. 10. 2007, a od tohoto dne byl tak zřejmý zákonodárcův záměr, jak postupovat od dne 1. 1. 2008. Dodal, že právní řád je třeba vnímat jako celek, tedy včetně zákonů platných, nikoliv jen těch účinných. Je-li totiž přesně známo, od kdy a jak zákonodárce zamýšlí upravit tu či onu oblast práva, a tím i činnost adresátů právních norem, nemůže být pochyb o tom, že může dojít k jednání, jehož cílem je zneužití, či možná přesněji obejití budoucí právní úpravy.

[46] S uvedeným hodnocením krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, přičemž je – na rozdíl od stěžovatelky – nepovažuje za popření smyslu legisvakanční doby. Lze souhlasit se stěžovatelkou, že během ní se adresáti právní normy mohou s touto seznámit a přizpůsobit dosavadní právní vztahy nové právní úpravě. Na druhou stranu nelze tuto dobu považovat za prostor daný např. daňovým subjektům proto, aby účelově zneužívaly právo. Ostatně už svou argumentací stěžovatelka naznačuje, že období, kdy již

dotčená norma byla platná, ale ještě ne účinná, využila právě k vyhnutí se regulaci účinné od 1. 1. 2008. V dané věci zároveň soud připomíná nepravou retroaktivitu § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. zákona o daních z příjmů (viz bod [37] tohoto rozsudku) ve spojení s tím, že v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu správce daně přistoupil k dodanění polhůtních závazků až od zdaňovacího období roku 2010 (opět bod [37] tohoto rozsudku). Z tohoto pohledu nelze v postupu správce daně a žalovaného shledat pochybení. Zároveň Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že aplikaci konceptu zneužití práva ve zvažovaných souvislostech připustil i v případě smluvního ujednání z roku 2005, kdy úprava dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. zákona o daních z příjmů nebyla ještě ani platná, natož účinná, přičemž případný soulad smluvního ujednání se soukromoprávními předpisy taktéž nehrál roli (srov. bod [40] shora ve vazbě na rozsudek č. j. 4 Afs 137/2016 - 43).

[47] Stěžovatelka také poukazuje na to, že ke zvolenému řešení, tedy přijetí dodatku ke smlouvě o prodeji podniku, ji vedly ekonomické, nikoli daňově-úcelové důvody. Zmínila, že zjišťování ekonomické kondice stěžovatelky bylo nedostatečné a neadekvátní, pakliže se daňové orgány spokojily toliko s konstatováním stavu disponibilních finančních prostředků k jednomu konkrétnímu okamžiku (k 31. 12. každého dotčeného roku). Zde však je třeba poznamenat, že s takto nastolenou argumentací se krajský soud vypořádal již v bodě 238 svého rozsudku, kde se zmínil o zjištěných skutečnostech vážících se k hospodářskému stavu stěžovatelky, a zároveň uvedl, že „[j]estliže žalobkyně argumentovala brozící ekonomickou krizí v důsledku původně sjednaného rytmu splátek, je třeba souhlasit s žalovaným, že žalobkyně svá tvrzení o nemožnosti dostat svým závazkům nedoložila konkrétními důkazními prostředky“. Z citace rozsudku krajského soudu vyplývá, že ve svých závěrech navazoval na konstatování žalovaného, který se s danou otázkou vypořádal zejména z hlediska rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (to se týká i požadavku stěžovatelky na provedení finanční analýzy jejího stavu – srov. bod 243 rozsudku krajského soudu). Zároveň stěžovatelka pouze opakuje svou žalobní argumentaci, aniž by konkrétně rozporovala závěry krajského soudu, které jsou vlastním předmětem přezkumu v řízení o kasační stížnosti. Kasační soud zde proto toliko odkazuje na příslušné závěry rozsudku krajského soudu, s nimiž se ztotožnil. Nadto poukazuje s ohledem na konkrétní okolnosti případu na to, že tato ekonomická hlediska jsou dle jeho dřívější judikatury při vztazích mezi spojenými osobami spíše vedlejší (srov. rozsudek č. j. 4 Afs 137/2016 - 43 – viz citace v bodě [42] shora).

III.3 Doměření daně mimo rámec daňové kontroly

[48] Stěžovatelka také namítala, že správce daně (a poté žalovaný) doměřil daň za zdaňovací období, ve vztahu k nimž nezhájil daňovou kontrolu.

[49] V žalobě stěžovatelka zdůrazňovala význam § 145 odst. 2 daňového řádu dle kterého *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.* Z toho stěžovatelka vyvozovala, že za dané situace (kdy nebylo podáno dodatečné daňové tvrzení) měla být daň stanovena podle pomůcek, popř. pak na základě daňové kontroly. Daňové orgány však stanovily daň dokazováním, aniž by však reálně dokazování vedly. S touto argumentací se krajský soud vypořádal v bodech 206 až 213 svého rozsudku. Přitom k závěru krajského soudu, že nebylo namístě stanovit daň podle pomůcek (zejména body

pokračování

212 a 213 napadeného rozsudku) stěžovatelka v kasační stížnosti již nic nenamítá, protože se touto otázkou nebude zabývat ani Nejvyšší správní soud.

[50] Stěžovatelka naopak v kasační stížnosti rozvíjí svou argumentaci v tom směru, že měla být provedena daňová kontrola, že správce daně měl „přistoupit ke skutečnému dokazování“, a že „správní orgány de facto žádné dokazování nevedly“, v důsledku čehož „nedokázaly ustát důkazní břemeno ke svému tvrzení, že stěžovatel žádný dodatek ke smlouvě nepotřeboval, neboť si to jeho ekonomická situace nevyžadovala“. Taková argumentace je na samé hraně přípustnosti dle § 104 odst. 4 s. ř. s. (jak na to ve vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje žalovaný), dle kterého je dána nepřípustnost, pokud se kasační stížnost opírá o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Původní námitky totiž svým obsahem výrazně posouvá. Přesto se k ní však kasační soud vyjádří.

[51] Předně Nejvyšší správní soud uvádí, že je v souladu s jeho judikaturou závěr krajského soudu, že daň lze za určitých podmínek v režimu § 145 odst. 2 daňového řádu stanovit v rámci doměřovacího řízení dokazováním, aniž by přitom byla zahájena daňová kontrola; důležité je mj. to, aby daňový subjekt nebyl takovým postupem krácen na svých právech. K tomu lze odkázat např. na body 26 a 27 rozsudku Nejvyššího správního soudu z 9. 5. 2019, č. j. 6 Afs 323/2018 - 38, popř. body 14 až 20 rozsudku z 2. 8. 2018, č. j. 6 Afs 349/2017-37, resp. přiměřeně bod 41 rozsudku z 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017 - 26.

[52] Nejvyšší správní soud k tomu doplňuje, že postup nyní zvolený správcem daně, tedy doměření daně bez předchozího provedení daňové kontroly, citovaná judikatura považuje spíše za výjimečný a vyhrazený pro skutkově a právně jednodušší případy dokazování. S ohledem na skutkové okolnosti nyní projednávaného případu však jde o postup akceptovatelný. Případné dokazování se mělo týkat, i v intencích stěžovatelčiny argumentace, v podstatě jen dílčí otázky její ekonomické kondice (pro kterou údajně nebyla schopna odvádět splátky Ing. Radovi), přičemž i této problematice se věcně týkala daňová kontrola ohledně daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, v jejímž rámci mohla stěžovatelka uplatňovat svá procesní práva.

[53] V tomto smyslu lze v souladu s bodem 213 rozsudku krajského soudu konstatovat, že v okamžiku vydání výzev k podání dodatečných přiznání k dani z příjmů právnických osob za dotčená zdaňovací období disponoval správce daně zjištěními o nutnosti doměřit stěžovatelce daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 až 2012, resp. 2014 až 2016, přičemž tato skutečnost byla uvedena i v odůvodnění těchto výzev. Šlo o zjištění z daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013.

[54] V návaznosti na výše uvedené tak kasační soud doplňuje, že doměřovací řízení je typem daňového řízení nalézacího, přičemž cílem nalézacího řízení je správné zjištění a stanovení daně. Doměřovací řízení byla u stěžovatelky zahájena oznámením výzev k podání dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za jednotlivá zdaňovací období ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Jak již bylo opakovaně zmíněno, v posuzovaném případě správce daně vycházel z řady důkazních prostředků, které měl k dispozici již z daňové kontroly prováděné u stěžovatelky na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, s nimiž byla stěžovatelka obeznámena. Dokazování

tak bylo prováděno v rámci doměřovacích řízení, přičemž není rozhodná skutečnost, že nebyla zahájena daňová kontrola. V rámci těchto řízení nebyla stěžovatelka krácena na svých právech, neboť byla před doměřením daně z příjmů právnických osob za daná zdaňovací období seznámena se způsobem jejího stanovení a výší, a to jednotlivými sděleními. Správce daně stěžovatelce byla také stanovil 15denní lhůtu pro možné vyjádření se k závěrům správce daně obsaženým v těchto sděleních. Stěžovatelka tedy byla vyrozuměna o podkladech potřebných pro vydání rozhodnutí a k těmto se mohla vyjádřit. Nebyla tedy správcem daně zkrácena na svých procesních právech.

[55] Pokud pak jde o tvrzení, že ve věci nebylo prováděno řádné dokazování, pokud jde o stěžovatelčinu finanční kondici, dodává kasační soud, že takové dokazování proběhlo „plně“ v rámci daňové kontroly za zdaňovací období roku 2013. V návaznosti na to neustaly daňové orgány toliko na zjištěních o stavu stěžovatelčiných finančních prostředků na konci jednotlivých zdaňovacích období, nýbrž uváděly z tohoto hlediska i jiné skutečnosti. Jako příklad může sloužit bod 72 rozhodnutí II, kde žalovaný odkazuje také na zjištění o stavu stěžovatelčiných krátkodobých pohledávek a zmínil, jaký vliv na nakládání s volnými finančními prostředky měl Ing. Rada, jakožto spojená osoba, jediný jednatel a společník, jakož i dodavatel plnění. S tím žalovaný spojil také možnost sjednání jiné výše splatných závazků, a nikoli odložení splatnosti na neurčito. Žalovaný zde také uvedl, že neprováděl podrobnou finanční analýzu stěžovatelčiny situace, nýbrž se zaměřoval na objektivitu důvodů k odložení splatnosti závazků vůči spojené osobě. Ve vztahu k takto vyjádřeným racionálním pochybnostem však stěžovatelka nenavrhla relevantní důkazy a neunesla své důkazní břemeno [viz § 92 odst. 3 a odst. 5 písm. c) daňového řádu; totéž v návaznosti na bod [47] tohoto rozsudku].

[56] Soud tak uzavírá, že závěry krajského soudu týkající se zákonnosti rozhodnutí II, III, a IV žalovaného obstojí a v tomto rozsahu není kasační stížnost důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[57] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud posoudil jako důvodnou kasační stížnost pouze v rozsahu, v jakém směřovala proti výroku I. rozsudku krajského soudu, jímž krajský soud rozhodl o rozhodnutí žalovaného I. Proto kasační soud tento výrok zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Jelikož by krajský soud vázán názorem Nejvyššího správního soudu pouze mohl žalobě proti rozhodnutí žalovaného I vyhovět a vrátit věc žalovanému, rozhodl Nejvyšší správní soud současně o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného I a věc mu vrátil k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. za přiměřeného použití § 78 odst. 4 s. ř. s.]. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud dále zrušil výrok V. rozsudku krajského soudu o náhradě nákladů řízení, jelikož se jedná o výrok závislý na výroku I., který za daných okolností nemohl dále obstát. Kasační stížnost proti výroku II., III. a IV. (ve vztahu k rozhodnutím žalovaného II, III a IV) ovšem Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[58] V případě, že Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu a současně i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Tak tomu musí být i v případě, kdy je rozsudek krajského

pokračování

soudu zrušen pouze z části. Úspěch ve věci se posuzuje dle výsledku řízení před správními soudy.

[59] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu z 22. 10. 2005, č. j. 2 Afs 44/2015 - 23, při kumulaci několika správních rozhodnutí do jednoho řízení je třeba považovat za samostatnou věc každé správní rozhodnutí. Při rozhodování o náhradě nákladů řízení se tedy hodnotí úspěch účastníků ve vztahu ke každé věci (správnímu rozhodnutí) samostatně. Není významné, zda jde o kumulaci vzniklou rozhodnutím soudu o spojení věcí ke společnému projednání, nebo o kumulaci založenou rozhodnutím žalobce (*Kocourek T.* In: *Kühn, Z., Kocourek, T. a kol.* Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 488). Z hlediska náhrady nákladů řízení musí tedy být nepodstatné, zda žalobce napadl více správních rozhodnutí samostatnými žalobami, které posléze soud spojí ke společnému projednání podle § 39 s. ř. s., či z praktických důvodů žalobce podal pouze jednu společnou žalobu.

[60] Podle § 12 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), platí, že při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, se za tarifní hodnotu považuje součet tarifních hodnot spojených věcí. K tomuto ustanovení odborná literatura uvádí, že se aplikuje nejen v případě, kdy soud spojí věci ke společnému projednání, ale také tehdy, pokud byly samostatné nároky uplatněny jednou žalobou (srov. *Kovářová, D. a kol.* *Vyhláška o advokátním tarifu. Komentář.* Praha: Wolters Kluwer, 2016). To samozřejmě platí pouze za předpokladu, že soud společnou žalobou napadená rozhodnutí nevyloučí k samostatnému projednání. Při výpočtu náhrady nákladů řízení ve spojených věcech je pak nutno použít citované ustanovení na všechny úkony právní služby učiněné od zahájení řízení, neboť není rozhodné, kdy soud spojí věci ke společnému projednání, ale zda tak učiní (rozsudek NSS z 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 96/2009 - 87, č. 2149/2010 Sb. NSS, jenž se týkal výkladu § 12 odst. 3 advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2012).

[61] Jestliže tedy soud v rámci jednoho řízení přezkoumává více správních rozhodnutí, zohlední při výpočtu náhrady nákladů řízení při určení odměny za jeden úkon právní služby § 12 odst. 3 advokátního tarifu, a to jak v případě, kdy žalobce napadl více správních rozhodnutí samostatnými žalobami, které posléze soud spojil ke společnému projednání, tak v případě, kdy žalobce více správních rozhodnutí napadl pouze jednu společnou žalobu. Při úspěchu pouze ve vztahu k některému takto napadenému rozhodnutí ovšem soud musí vyjít z toho, že „*ve vztahu ke každému napadenému správnímu rozhodnutí je třeba na základě principu úspěchu určit dílčí náhradu nákladů řízení tím, že se náklady řízení vzniklé účastníkovi, jenž má podle tohoto principu právo na dílčí náhradu nákladů řízení, rozdělí na části připadající na jednotlivé věci. Náhrada se pak stanoví jako součet dílčích náhrad nákladů řízení.*“ (*Kocourek T.* In: *Kühn, Z., Kocourek, T. a kol.* Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 489). U společných nákladů (typicky půjde o odměnu zástupce za provedené úkony právní služby a případně náhradu jeho cestovních výdajů spojených s účastí u ústního jednání) proto musí soud vypočítat poměrnou část připadající na každé ze společně přezkoumávaných rozhodnutí. Vedle toho mohou vzniknout i náklady, které se budou vztahovat samostatně k jednotlivým přezkoumávaným rozhodnutím. Nejčastěji půjde o zaplacený soudní poplatek za žalobu proti každému napadenému rozhodnutí (podle § 6 odst. 9 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění účinném od 1. 9. 2011, platí: *je-li ve věcech správního soudnictví podána žaloba proti více rozhodnutím, je každé napadené*

rozhodnutí samostatným základem poplatku). Vedle toho mohou vzniknout samostatné náklady ve vztahu jen k některému z přezkoumávaných rozhodnutí například v podobě znalečného. Zbývá dodat, že společným nákladem, který bude třeba poměrně rozdělit, pak bude i soudní poplatek za kasační stížnost, pokud bude rozsudek krajského soudu napaden v celém rozsahu.

[62] V dané věci je výsledkem soudního přezkumu pouze zrušení rozhodnutí žalovaného I, tedy rozhodnutí týkajícího se zdaňovacího období 2013. Stěžovatelka proto ve vztahu k tomuto rozhodnutí má dle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, a to v dílčí výši. Žalovaný ve vztahu k tomuto rozhodnutí nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch.

[63] Ve vztahu k rozhodnutí žalovaného II, III, a IV, pak stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, jenž by jinak právo na náhradu nákladů řízení měl, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

[64] Společné náklady stěžovatelky v řízení o žalobě tvoří odměna zástupce. Ta zahrnuje čtyři úkony právní služby. Ty spočívají v přípravě a převzetí zastoupení a sepsání žaloby, a to na jedné straně ve věci vedené u krajského soudu původně pod sp. zn. 30 Af 49/2018, tedy ohledně zdaňovacího období roku 2013, a na straně druhé ve třech ostatních věcech, původně vedených u krajského soudu samostatně, a to ohledně zbývajících zdaňovacích období. Jde tak o dvě přípravy a převzetí zastoupení a dvě sepsání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], a činí v dané věci 4 × 9 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 12 odst. 3 advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 4 × 300 Kč. Kasační soud k tomu uvádí, že v souladu se svou judikaturou (např. rozsudek z 11. 1. 2023, č. j. 8 Afs 27/2021 - 67, č. 4446/2023 Sb. NSS) vycházel z tarifní hodnoty sporu odvíjející se od celkem čtyřech věcí. Na druhou stranu však o věci zvážil tak, že za účelné a samostatné úkony právní služby je třeba považovat přípravu a převzetí věci, jakož i žalobu týkající se rozhodnutí žalovaného I (tedy dva úkony), a dále přípravu a převzetí věci a podání žaloby ohledně třech zbývajících rozhodnutí žalovaného dohromady, tedy dva úkony, a nikoli úkonů šest, jak by se formálně nabízelo (tříkrát dva úkony). V případě rozhodnutí I se totiž věc odlišovala od zbývajících případů (zejména otázka prekluze a ukončení daňové kontroly); v případě rozhodnutí žalovaného II, III a IV však šlo o typově stejný problém (rozdíl oproti rozhodnutí I, avšak vzájemná podobnost ve věcech rozhodnutí II, III a IV), v jehož rámci stěžovatelka uplatnila prakticky totožnou argumentaci, resp. ji postupně zredukovala, jak ostatně vyplývá z textů žalob samotných (za samostatný, resp. účelný, úkon právní služby Nejvyšší správní soud neuznal ani podání z 24. 7. 2020, v němž stěžovatelka v reakci na spojení věcí krajským soudem toliko stručně zrekapitulovala obsah žaloby proti rozhodnutí žalovaného I s tím, že se tato věc od ostatních žalob liší v tom, že jde o otázku prekluze a ukončení daňové kontroly).

[65] Odměna v řízení před krajským soudem tak činí 37 600 Kč (4 × 9 100 Kč + 4 × 300 Kč). Jelikož byl zástupce stěžovatelky plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o 7 896 Kč. Společné náklady řízení před krajským soudem celkově představují částku 45 496 Kč. Jejich dílčí výše, zde s ohledem na čtyři společně přezkoumávaná rozhodnutí v rozsahu jedné čtvrtiny (úspěch pouze ve vztahu k jednomu ze čtyř přezkoumávaných rozhodnutí), činí částku 11

pokračování

374 Kč. Samostatný náklad tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč. Celkem tedy náklady stěžovatelky v řízení o žalobě ve vztahu k rozhodnutí týkajícímu se zdaňovacího období 2013 činí částku 14 374 Kč.

[66] Společné náklady řízení o kasační stížnosti spočívají v zaplaceném soudním poplatku 5 000 Kč a odměně advokáta, která zahrnuje odměnu za dva úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a sepsání kasační stížnosti [dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon náleží odměna ve výši 9 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 12 odst. 3 advokátního tarifu], celkem 18 200 Kč, a paušální částka ve výši 300 Kč za každý úkon (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem 600 Kč. Odměna advokáta za řízení o kasační stížnosti činí 18 800 Kč. Jelikož zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o 3 948 Kč, na částku 22 748 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem tedy společné náklady řízení o kasační stížnosti činí 27 748 Kč. Jejich dílčí výše (zde v rozsahu jedné čtvrtiny) pak činí částku 6 937 Kč.

[67] Celkem má stěžovatelka právo na náhradu nákladů ve výši 21 311 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen stěžovatelce zaplatit k rukám jejího zástupce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. července 2023

Ivo Pospíšil
předseda senátu