



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudců Lukáše Pišvejce a Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **GMF, s. r. o.**, se sídlem Na Poříčí 1079/3a, Praha 1, zast. Mgr. Ludmilou Kutějovou, advokátkou, se sídlem Politických vězňů 935/13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2023, č. j. 17280/23/5200-11434-713082, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 4. 2024, č. j. 15 Af 16/2023-57,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 4. 2024, č. j. 15 Af 16/2023-57, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2023, č. j. 17280/23/5200-11434-713082, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 36.798 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně Mgr. Ludmily Kutějové, advokátky.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2023, č. j. 17280/23/5200-11434-713082 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu – dodatečný

platební výměr ze dne 17. 6. 2022, jímž byla žalobkyni doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob nižší o částku 18.009.548 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 180.095 Kč.

[2] Městský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. Předně se ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobkyně nevyhověla zákonným podmínkám pro daňově účinný odpis pohledávky za společností TOTALPRESS s. r. o. podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Žalobkyně k úhradě této pohledávky formou započtení totiž použila mj. i neexistující pohledávku za společností Czech Digital Group, a. s., tudíž pořizovací cenu řádně nezaplatila. Městský soud přisvědčil žalovanému, že pohledávka žalobkyně za společností Czech Digital Group, a. s., nevznikla z důvodu neplatnosti dohody o zrušení smlouvy o příplatku do společnosti uzavřené s účinností k 1. 11. 2010 (dále jen „Dohoda“) mezi společnostmi Czech Digital Group, a. s., a SP D CORPORATION B. V. (jediný akcionář Czech Digital Group, a. s.). Důvod neplatnosti představovalo porušení podmínek pro rozdělení vlastních zdrojů ve smyslu § 178 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

[3] Podle městského soudu si existenci pohledávky za společností Czech Digital Group, a. s., mohl žalovaný posoudit jako předběžnou otázku podle § 99 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť jde o skutečnost významnou pro rozhodnutí v daňovém řízení.

[4] Městský soud sice souhlasil s tvrzením žalobkyně, že Dohoda představuje nepojmenovanou smlouvu ve smyslu § 269 odst. 2 obchodního zákoníku, zdůraznil však, že problematika neplatnosti inominačních smluv není tímto předpisem vůbec upravena, proto bylo nezbytné subsidiárně aplikovat § 39 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, podle něhož je neplatný právní úkon, který svým obsahem nebo účelem odporuje zákonu, přičemž jde o neplatnost absolutní.

[5] Podle městského soudu se s obsahem napadeného rozhodnutí mýjí argumentace žalobkyně týkající se omezení napadat usnesení valné hromady společnosti Czech Digital Group, a. s. Městský soud zdůraznil, že otázkou platnosti usnesení valné hromady dané společnosti se žalovaný nijak nezabýval.

[6] Městský soud konečně uvedl, že opožděně uplatněné námitky (tvrzené porušení § 5 odst. 2 daňového řádu; vyloučení možnosti použití § 99 odst. 1 daňového řádu; existence právní úpravy neplatnosti dohody o zrušení smlouvy o příplatku přímo v obchodním zákoníku; pochybení spočívající v závěru, že odpis pohledávky za společností TOTALPRESS s. r. o. byl nákladem k dosažení, zajištění a udržení příjmů; nezohlednění zaplacení pohledávky za společností Czech Digital Group a. s., žalobkyní) navíc nejsou důvodné, neboť se mýjí s rozhodovacími důvody uvedenými v napadeném rozhodnutí.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb.,

pokračování

soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhla, aby Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatelka v první řadě označila rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný, neboť z něho nevyplývá, jaké námitky byly soudem považovány za opožděné. Stěžovatelka též sporovala samotný závěr městského soudu o opožděnosti její argumentace, přičemž tvrdila, že toliko rozvíjela včas uplatněné žalobní body.

[9] Stěžovatelka dále namítala, že žalovaný, resp. městský soud, nesprávně posoudil Dohodu jako absolutně neplatnou, navíc ze strany žalovaného šlo o překvapivý postup, neboť tento právní závěr se objevil až ve vyjádření k žalobě. Již z tohoto důvodu mělo být napadené rozhodnutí zrušeno. Stěžovatelka zároveň uvedla, že soud ignoroval § 269 odst. 2 obchodního zákoníku, podle kterého mohou účastníci uzavřít i takovou smlouvu, která není upravena jako typ smlouvy. Stěžovatelka upozornila na skutečnost, že Dohoda je zároveň relativním i absolutním obchodem, a při posouzení její platnosti je třeba aplikovat obchodní zákoník, nikoliv zákoník občanský.

[10] Podle stěžovatelky žalovaný překročil svou pravomoc, když při posuzování existence pohledávky vzniklé na základě Dohody „pokládal usnesení valné hromady za neplatné“.

[11] Stěžovatelka odkázala na žalobu, v níž bylo tvrzeno splnění všech podmínek pro uplatnění odpisu dané pohledávky. Stěžovatelka v tomto směru rovněž argumentuje, že pohledávka splňuje podmínky pro odepisování podle § 24 odst. 2 ZDP. Není správný závěr žalovaného, že stěžovatelka neprokázala účel výdajů odepsaných podle § 24 odst. 1 ZDP. Stěžovatelka se rovněž neztotožňuje s bodem 6 odůvodnění rozsudku.

[12] Stěžovatelka uvedla, že v projednávané věci není možné aplikovat § 99 daňového řádu, neboť nebyla posuzována předběžná otázka, jak je nesprávně uvedeno v bodě 20 rozsudku městského soudu.

[13] Žalovaný odkázal na závěry rozsudku městského soudu, s nimiž se plně ztotožnil, stejně jako na obsah napadeného rozhodnutí. Poukázal na skutečnost, že stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nereaguje na argumentaci městského soudu.

[14] V navazujících vyjádřeních stěžovatelka i žalovaný odkazovali na svá předchozí tvrzení.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Kasační stížnost je přípustná, projednatelná a důvodná.

[16] Stěžovatelka namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť městský soud nevymezil, jaké žalobní námitky považoval za opožděně uplatněné. S tím se však NSS neztotožňuje. Městský soud, jak je patrné ze shrnutí jeho argumentace v bodu 6 tohoto rozsudku, výslovně označil námitky stěžovatelky, které vznesla až po uplynutí lhůty pro podání žaloby (viz v podrobnostech bod 74 a násl. rozsudku městského soudu). NSS

konstatuje, že napadený rozsudek soudu je i jinak řádně, srozumitelně a logicky odůvodněný a je z něj patrné, jakými úvahami se městský soud řídil a k jakým závěrům dospěl.

[17] NSS se neztotožnil ani s námitkou stěžovatelky, že řízení před městským soudem bylo stíženo vadou spočívající v tom, že městský soud věcně nevypořádal dané námitky stěžovatelky, neboť učinil nesprávný závěr o tom, že byly uplatněny po uplynutí lhůty uvedené v § 71 odst. 2 s. ř. s. Za situace, v níž se stěžovatelka v kasační stížnosti omezila na obecné vyjádření nesouhlasu s hodnocením včasnosti žalobních tvrzení, když například nijak nespecifikovala, jaké konkrétní žalobní body jsou rozvíjeny obsahem repliky, NSS nezbývá než formulovat odpověď ve stejné rovině obecnosti – kasační soud totiž není povinen ani oprávněn za stěžovatelku domýšlet další argumenty a vyhledávat možné vady rozsudku, není-li k tomu vázán z úřední povinnosti (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). V žalobě stěžovatelka vymezila celkem tři žalobní body [*splnění podmínek § 24 odst. 2 písm. y) ZDP; chybné posouzení pro daňové účely nerelevantního právního vztahu třetích stran; chybné posouzení závazkového vztahu mezi třetími osobami*], zbylá, dílem obsahově zcela autonomní, argumentace (v podrobnostech viz již odkazovaný bod 74 rozsudku městského soudu) byla uplatněna až v replice doručené městskému soudu po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Z hlediska obsahu kasační stížnosti lze nerespektování koncentrační lhůty stěžovatelkou demonstrovat na kasační námitce „nesprávné aplikace § 99 daňového řádu“. Toto tvrzení nebylo součástí žaloby a poprvé bylo do řízení před městským soudem vneseno až v rámci repliky, konkrétně se poprvé objevilo v jejím bodě 18. Městský soud proto nepochybil, když označil část argumentace stěžovatelky za opožděně uplatněné žalobní body.

[18] Pokud stěžovatelka v bodech 19 a 20 kasační stížnosti namítá, že argumentací v replice ohledně následků porušení § 178 odst. 2 obchodního zákoníku rozvíjela svoji argumentaci uplatněnou v bodě 25 žaloby, pomíjí, že se městský soud s celou touto argumentací ve svém rozsudku věcně vypořádal (zejména body 69, 70 a 77 napadeného rozsudku).

[19] Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu však NSS shledal v jiné oblasti. Kasační soud konstantně judikuje, že přezkoumá-li krajský (městský) soud rozhodnutí žalovaného, které pro absenci řádného odůvodnění nebylo přezkoumání vůbec způsobilé, zatíží vadou nepřezkoumatelnosti i své rozhodnutí (srov. rozsudky NSS ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006-91, či ze dne 28. 1. 2009, č. j. 1 As 110/2008-99). K této situaci přitom došlo v nyní posuzovaném případě ve vztahu k námitce týkající se chybějící právní kvalifikace následků spojených s porušením § 178 odst. 2 obchodního zákoníku v důsledku uzavření Dohody. Stěžovatelka totiž již v průběhu daňového řízení argumentovala (konkrétně v podaném odvolání), že nerespektování právě uvedeného ustanovení obchodního zákoníku při uzavření Dohody způsobuje maximálně její relativní neplatnost, která však nebyla ani jednou ze stran namítnuta, tudíž pohledávka z Dohody řádně vznikla. Žalovaný na tento argument stěžovatelky v napadeném rozhodnutí reagoval toliko v náznacích, které nenaplnují požadavky kladené na řádné odůvodnění správního rozhodnutí (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, a ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71). V bodě 40 napadeného rozhodnutí je sice uvedeno, že „nedodržení podmínek ustanovených v obchodním zákoníku tak předmětná dohoda nemůže vést ke vzniku právních vztahů“ včetně odkazu na nález Ústavního soudu, který řešil případ

pokračování

absolutní neplatnosti právního jednání, žalovaný však již nevysvětlil, proč právě porušení ustanovení řešeného v nyní projednávané věci takový (závažný) následek způsobuje. Komplexní argumentace žalovaného týkající se otázky formy neplatnosti Dohody se objevuje až ve vyjádření k žalobě. Takový postup ovšem není možné akceptovat, neboť platí, že v řízení před správními soudy správní orgán již nemůže doplňovat svou argumentaci a důvody rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2021, č. j. 10 Afs 352/2019-26). Předmětem soudního přezkumu je totiž samotné správní rozhodnutí, v němž žalovaný finálně „promluvil“, přičemž nedostatky jeho odůvodnění nemohou být dodatečně zhojeny cestou podávání vyjádření s podrobnějším rozbořem skutkové i právní problematiky v soudním řízení (rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003-58). Městský soud následně pochybil, když z tohoto důvodu nezrušil napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů, ale chybějící rozhodovací důvody žalovaného nahradil vlastní argumentací obsaženou v bodech 69 a 70 rozsudku.

[20] Vzhledem k tomu, že rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného jsou zatíženy nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, nemohl se NSS zabývat věcnou argumentací stěžovatelky proti závěru, že s porušením § 178 odst. 2 obchodního zákoníku je spojen následek v podobě absolutní neplatnosti Dohody. Tuto argumentaci stěžovatelky, v základu uplatněnou již v odvolání, bude muset vypořádat nejprve žalovaný v dalším řízení. Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu nicméně nebránila NSS v tom, aby posoudil námitky proti jeho dalším závěrům (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS).

[21] Pokud se jedná o polemiku stěžovatelky stran posouzení platnosti „usnesení valné hromady“, pak NSS předně zdůrazňuje, že stěžovatelka dané „usnesení“ nijak blíže nespecifikuje, ať již z hlediska formálního (uvedením jeho původce a data přijetí), či po obsahové stránce. Existence jakéhokoli usnesení, které by bylo relevantní z hlediska úvah správce daně, nevyplývá ani z napadeného či prvoinstančního rozhodnutí, resp. z obsahu správního spisu. Stěžovatelka v průběhu daňové kontroly ani navazujícího řízení o odvolání netvrdila, že by pohledávka na vrácení příplatku mimo základní kapitál byla konstituována rozhodnutím valné hromady společnosti Czech Digital Group a. s., resp. rozhodnutím jejího jediného akcionáře při výkonu působnosti valné hromady. Vznik pohledávky odvíjela výlučně od Dohody mezi společností Czech Digital Group a. s. a jejím akcionářem SP D CORPORATION B. V. Ani v soudním řízení stěžovatelka nepředložila usnesení valné hromady (resp. rozhodnutí jediného akcionáře při výkonu působnosti valné hromady), které by se vztahovalo k pohledávce na vrácení příplatku mimo základní kapitál. Stěžovatelka tak jen zcela nepodloženě vychází z toho, že takové rozhodnutí existuje, resp. s ohledem na právní úpravu by mělo existovat, aniž by však vyvrátila takový průběh transakce, který vyplývá z obsahu správního spisu, tedy že pohledávka měla být založena toliko předloženou písemnou Dohodou. Za této situace je podle NSS možné ještě akceptovat obecnou úvahu městského soudu uvedenou v bodě 72 rozsudku stran chybějícího významu tvrzení stěžovatelky týkajících se daného „usnesení“ pro posouzení nyní projednávané věci. Nebylo-li totiž v řízení prokázáno, že se k pohledávce na vrácení příplatku vztahuje rozhodnutí valné hromady (resp. jediného akcionáře při výkonu působnosti valné hromady), není namístě vést právní polemiku, zda by existence takového rozhodnutí měla vliv na možnost správce daně posuzovat platnost dohody. Lze dodat, že odkazuje-li stěžovatelka na bod 20 napadeného rozsudku, jedná se o část, v níž městský soud shrnul

obsah vyjádření žalovaného k žalobě. Smyslem kasační stížnosti je nicméně zpochybňovat závěry městského soudu.

[22] Ve vztahu ke kasační námitce, podle níž byl odpis pohledávky nákladem k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jenž splňuje všechny podmínky dle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP, platí, že stěžovatelka nijak nebrojí proti rozhodovacím důvodům městského soudu. Tato námitka tak nenaplnuje důvody podle § 103 odst. 1 s. ř. s., a je proto nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] NSS shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek městského soudu zrušil. Současně zrušil i napadené rozhodnutí žalovaného, protože již v řízení před městským soudem byly dány důvody pro takový postup [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s.]. NSS současně vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm je žalovaný vázán právním názorem NSS (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[24] Vzhledem k tomu, že tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, rozhodl NSS rovněž o náhradě nákladů řízení o žalobě i kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Procesně úspěšnou byla v dané věci stěžovatelka, protože výsledkem řízení před správními soudy je zrušení rozhodnutí žalovaného.

[25] Stěžovatelka uhradila v řízení před městským soudem soudní poplatek ve výši 3.000 Kč za žalobu a v řízení před NSS soudní poplatek ve výši 5.000 Kč za kasační stížnost.

[26] V řízení před městským soudem vznikly stěžovateli náklady na zastoupení advokátem, které sestávají z odměny za 4 úkony právní služby po 3.100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky a účast na jednání soudu) a náhrady hotových výdajů po 300 Kč za každý úkon právní služby [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2024]. Jelikož zástupkyně stěžovatelky je plátcem DPH, náleží mezi náklady řízení i náhrada daně, kterou je tato zástupkyně povinna odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tedy 21 % z částky 13.600 Kč. Celková výše náhrady nákladů za řízení před městským soudem tak činí 19.456 Kč.

[27] Náklady řízení, které stěžovateli vznikly v řízení o kasační stížnosti, sestávají z odměny zástupkyně stěžovatele za 3 úkony právní služby po 3.100 Kč (sepsání kasační stížnosti, repliky a dalšího vyjádření) a náhrady hotových výdajů po 300 Kč za každý úkon právní služby [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 4 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024]. K tomu je třeba připočítat náhradu DPH ve výši 21 % z částky 10.200 Kč. Celková výše náhrady nákladů za řízení o kasační stížnosti činí 17.342 Kč.

pokračování

[28] Žalovaný je povinen zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení v celkové výši 36.798 Kč, a to ve lhůtě 30 dní od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně Mgr. Ludmily Kutějové, advokátky (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitý na základě § 64 s. ř. s.).

[29] Žalovaný nebyl v řízení procesně úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 14. srpna 2025

Tomáš Kocourek
předseda senátu