ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **C-firmy Europe SE**, se sídlem Bieblova 166/26, Brno, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2018, č. j. 26356/18/5200-11434-703000, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 9. 2020, č. j. 29 Af 80/2018-66,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 2. 3. 2016, č. j. 347246/16/3303-50523-700880 (dále jen „dodatečný platební výměr“), žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), doměřil z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2012 vyšší o částku 486.590 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 97.318 Kč.

[2] Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) změnil dodatečným platebním výměrem doměřenou daň z příjmů z částky 486.590 Kč na částku

ve výši 565.060 Kč a penále ve výši 20 % z částky doměřené daně z částky 97.318 Kč na částku 113.012 Kč.

II.

[3] Žalobkyně se proti napadenému rozhodnutí žalovaného bránila žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Ten napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud totiž vycházeje ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2018, č. j. 1 Afs 420/2017-29, a rozsudku krajského soudu ze dne 7. 11. 2017, 29 Af 102/2015-54, přisvědčil jedné ze žalobních námitek a uzavřel, že žalobkyni měly být jako účelně vynaložené uznány výdaje na notářský zápis rozhodnutí mimořádné valné hromady společnosti AXAN 9 a.s., na nákup kolkové známky pro společnost AXAN 9 a.s. a na notářský zápis rozhodnutí mimořádné valné hromady společnosti AXAN 10 a.s., ačkoliv žalobkyně vlastnila „*pouze*“ 95% akcií těchto společností (19 akcií z 20), nebylo-li prokázáno, že takový postup představoval (zejména s přihlédnutím k jednání druhého spoluvlastníka těchto společností) nepřípustnou daňovou optimalizaci.

[5] Zbylé žalobní námitky (že žalobkyni nebylo umožněno uplatnit veškeré výdaje související se založením a převodem *ready made* společností, kterým se žalobkyně zabývala; že došlo k vadě daňového řízení v důsledku toho, že žalobkyni nebyla prodloužena k její žádosti lhůta pro vyjádření se ke změně právního názoru žalovaného; že jako oprávněné měly být uznány výdaje spojené se zmařenou investicí související se založením společnosti FOMALHAUT, s.r.o.; že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně možnosti navýšit zdanitelné výnosy žalobkyně o částku 356.000 Kč na základě faktur, které nebyly evidovány v jejím účetnictví), krajský soud za důvodné nepovažoval.

III.

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) nyní proti rozsudku krajského soudu (dále jen „napadený rozsudek“) brojí kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatel je přesvědčený o tom, že krajský soud posoudil otázku, zda byla žalobkyně oprávněna uplatnit jako daňově účinné všechny výdaje spojené s valnou hromadou společností AXAN 9 a.s. a AXAN 10 a.s., přesto, že vlastnila jen 95 % akcií uvedených společností, nesprávně. Zdůraznil, že ačkoliv žalobkyně vlastnila jen 19 kusů akcií z celkově 20 kusů upsaných akcií společností, tedy vlastnila „*pouze*“ 95% podíl na společnostech AXAN 9 a.s. a AXAN 10 a.s., posuzované výdaje za notářské zápisy rozhodnutí mimořádné valné hromady a poplatek za změnový zápis v obchodním rejstříku uplatnila v daňově účinných výdajích v plné výši, i když se tyto týkaly také druhého vlastníka akcií, který se měl na uvedených výdajích podílet. Žalobkyně tedy podle stěžovatele neprokázala, že částku 815,80 Kč (odpovídající 5 % výdajů vynaložených v souvislosti s valnou hromadou společností AXAN 9 a.s. a AXAN 10 a.s.) vynaložila za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, aby tuto mohla odečíst pro zjištění základu daně. Právě to byl důvod, pro který stěžovatel v napadeném rozhodnutí potvrdil závěr správce daně o vyloučení příslušné částky z daňově účinných výdajů.

[8] Stěžovatel má za to, že krajský soud v nynějším případě nesprávně vycházel ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2018, č. j. 1 Afs 420/2017-29, a aplikoval § 11 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 (respektive § 12 nyní účinné úpravy téhož zákona; dále již jen „§ 11 zákona o daních z příjmů"). V citovaném rozsudku kasačního soudu a v jím přezkoumávaném rozsudku krajského soudu č. j. 29 Af 102/2015-54 byl totiž posuzován zcela jiný skutkový stav (jednalo se o stanovení daňové povinnosti účastníka řízení na dani z příjmů fyzických osob) než v nynější věci (jedná se o stanovení daňové povinnosti účastníka řízení na dani z příjmů právnických osob), a rovněž byl aplikován pro právě posuzovanou věc neaplikovatelný princip *in dubio pro libertate*. Nezbytnou podmínkou pro aplikaci tohoto pravidla je totiž existence právní normy. Ze systematiky zákona o daních z příjmů je přitom zřejmé, že tento ve své druhé části (označené jako *„Daň z příjmů právnických osob")* ani ve třetí části obsahující společná ustanovení žádné ustanovení podobné § 11 zákona o daních z příjmů ve vztahu ke stanovení daně z příjmů právnických osob neobsahuje. To je zřejmé taktéž z důvodové zprávy k zákonu č. 492/2000 Sb., kterým byl doplněn § 11 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném do 31. 12. 2013). Podle stěžovatele se tedy lze domnívat, že záměrem zákonodárce nebylo vztáhnout dopad § 11 zákona o daních z příjmů i na nyní posuzovanou otázku stanovení daňové povinnosti účastníka řízení na dani z příjmů právnických osob.

[9] Stěžovatel má dále za to, že na nyní posuzovanou věc není možné aplikovat § 11 zákona o daních z příjmů, jeho interpretaci provedenou s ohledem na zásadu *in dubio pro libertate*, ani závěry plynoucí z rozsudku č. j. 1 Afs 420/2017-29 a jemu předcházejícího rozsudku krajského soudu č. j. 29 Af 102/2015-54. Z uvedeného důvodu bylo třeba otázku, zda měly být žalobkyni jakožto účelně vynaložené v plné výši uznány všechny výdaje spojené s valnou hromadou společností AXAN 9 a.s. a AXAN 10 a.s., ač vlastnila pouze 95 % akcií těchto společností, posuzovat toliko optikou daňové uznatelnosti těchto výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z uvedeného ustanovení, stejně jako například z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111 (v němž byl vymezen pojem daňově účinných výdajů), podle stěžovatele vyplývá, že podmínka daňové uznatelnosti zbývajících 5 % výdajů vynaložených žalobkyní na valné hromady zmíněných společností v situaci, kdy byla vlastníkem jen 95 % podílu na nich, tedy podmínka, že výdaje musí poplatník vynaložit v souvislosti se získáním jeho zdanitelných příjmů, nebyla v souzené věci splněna. Za daňově účinné výdaje (náklady) podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze považovat pouze výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů účastníka řízení.

IV.

[10] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožňuje se závěrem napadeného rozsudku a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Shodně s krajským soudem má za to, že je v zásadě třeba uznat jako účelně vynaložené všechny výdaje spojené s valnými hromadami společností AXAN 9 a.s. a AXAN 10 a.s., pakliže není prokázáno, že takový postup byl, zejména s přihlédnutím k jednání druhého spoluvlastníka akcií, případem nepřípustné daňové optimalizace. Trval-li stěžovatel na daňové neuplatnitelnosti

výdajů v hodnotě 5 % výdajů spojených s valnými hromadami uvedených společností, nesl důkazní břemeno týkající se nepřípustné daňové optimalizace.

[11] Žalobkyně nesouhlasí se stěžovatelem, že v nynější věci nebyla splněna podmínka daňové uznatelnosti 5 % výdajů spojených s valnými hromadami společností podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jelikož za daňově účinné výdaje (náklady) lze považovat pouze výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů účastníka řízení. Vysvětluje, že jak daň z příjmů právnických osob, tak i daň z příjmů fyzických osob, jsou daněmi přímými, jejichž právní úprava je obsažena v zákoně o daních z příjmů. V případě žalobkyně tudíž nelze selektivně vylučovat aplikaci § 11 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013, respektive § 12 nyní účinné úpravy téhož zákona, s tím, že za daňově účinné výdaje lze považovat pouze prokázané výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů účastníka řízení – fyzické osoby, nikoliv však právnické osoby.

[12] Žalobkyně také ve svém vyjádření označuje zásadu *in dubio mitiu*s (jejíž aplikaci stěžovatel v nynějším případě odmítá) za metapravidlo a cituje nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, podle něhož jsou při ukládání a vymáhání daní orgány veřejné moci povinny podle článku 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod, tedy jsou v případě pochybností povinny postupovat mírněji. Následně pak žalobkyně zdůrazňuje, že skutečnost, že druhá část zákona o daních z příjmů (označená jako „Daň z příjmů právnických osob“) neobsahuje obdobné ustanovení, jež je součástí § 11 zákona o daních z příjmů, které se týká daně z příjmů fyzických osob, neznamená, že se zásada *in dubio mitius* neuplatní. Naopak, ač je prostor pro využití analogie ve veřejném právu zužován, její užití za účelem vyplňování mezer procesní úpravy a ve prospěch ochrany práv účastníků správního řízení je na místě. Onou mezerou je podle žalobkyně i stěžovatelem namítaná absence úpravy obdobné jako v § 11 zákona o daních z příjmů ohledně daně z příjmů fyzických osob i ve vztahu k dani z příjmů právnických osob. Z uvedeného důvodu je třeba se s touto mezerou vypořádat, jak učinil krajský soud v napadeném rozsudku.

[13] Nakonec žalobkyně poukazuje na to, že pro dosažení výnosů bylo třeba vynaložit výdaj ve výši 100 %, neboť bez 5 % výdajů spojených s valnými hromadami společností, které stěžovatel odmítá uznat za daňově uznatelné, by k dosažení výnosu vůbec nedošlo. Z tohoto faktu je přitom podle žalobkyně zřejmé, že uvedených 5 % výdajů zcela naplňuje § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a tudíž je nutné i tuto část výdajů považovat za daňově uznatelné.

V.

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

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje jedinou kasační námitku, v níž krajskému soudu vytýká, že nesprávně posoudil otázku, zda byla žalobkyně oprávněna uplatnit jako

daňově účinné všechny výdaje spojené s konáním valných hromad společností AXAN 9 a.s. a AXAN 10 a.s., ačkoliv vlastnila pouze 95 % akcií uvedených společností.

[17] Krajský soud na tuto spornou otázku odpověděl kladně. Své úvahy opřel o závěry vyplývající z rozsudku č. j. 1 Afs 420/2017-29 (resp. jemu předcházejícího rozsudku krajského soudu 29 Af 102/2015-54) a v něm aplikovaného § 11 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném do 31. 12. 2013). Ten ale podle stěžovatele nelze na nyní posuzovanou věc použít. Uvedenou otázku, zda měly být žalobkyni jakožto účelně vynaložené v plné výši uznány všechny výdaje spojené s konáním valných hromad, ač vlastnila pouze 95 % akcií příslušných společností, je podle stěžovatele třeba posuzovat toliko optikou daňové uznatelnosti těchto výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[18] Stěžovatel se předestřenou problematikou zabýval v odstavci [96] napadeného rozhodnutí. Ohledně společností AXAN 9 a.s. a AXAN 10 a.s. (zjištění 7.28 a 7.45 zprávy o daňové kontrole č. j. 1835491/15/3304-60562-707192) souhlasil se správcem daně, že výdaje za sepis notářského zápisu rozhodnutí mimořádné valné hromady a poplatek za změnový zápis v obchodním rejstříku, byť tyto souvisí s prodejem akcií uvedených společností, žalobkyně zčásti nevynaložila za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V obou případech totiž vlastnila pouze 19 kusů akcií z celkových 20 kusů upsaných akcií, tedy měla pouze 95 % podíl na společnostech AXAN 9 a.s. a AXAN 10 a. s. Výdaje za notářské zápisy a za změnový zápis v obchodním rejstříku však uplatnila v daňově účinných výdajích v plné výši, ačkoliv se tyto týkaly také druhého vlastníka akcií, který se měl na těchto výdajích podílet. Podle stěžovatele tedy žalobkyně neprokázala, že částku 815,80 Kč (tj. 500,40 Kč + 100 Kč + 215,40 Kč) vynaložila v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a stěžovatel proto potvrdil závěr správce daně o vyloučení této částky z daňově účinných výdajů.

[19] Jak již výše uvedeno, krajský soud v napadeném rozsudku nepovažoval uvedený závěr stěžovatele za správný a dospěl naopak k závěru, že žalobkyni měly být jako účelně vynaložené uznány výdaje spojené s valnou hromadou společností AXAN 9 a.s. a AXAN 10 a. s. (výdaje za notářský zápis a změnový zápis) v plné výši, byť byla žalobkyně vlastníkem toliko 95 % akcií těchto společností. Podle krajského soudu je totiž v zásadě třeba uznat jako účelně vynaložené všechny výdaje spojené s konáním valných hromad, pakliže není prokázáno, že takový postup byl, zejména s přihlédnutím k jednání druhého vlastníka akcií, případem nepřípustné daňové optimalizace. Krajský soud tedy považoval veškeré výdaje za sepis notářského zápisu rozhodnutí mimořádných valných hromad a poplatek za změnový zápis v obchodním rejstříku za výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a považoval je tedy za daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v celém uplatněném rozsahu. Tyto závěry opřel o již zmíněný rozsudek krajského soudu č. j. 29 Af 102/2015-54, následně přezkoumaný rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 420/2017-29 (dále souhrnně také jen „předchozí judikatura“).

[20] V předchozí judikatuře byl posuzován případ, v němž byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob a stanoveno penále, přičemž za daňově účinný výdaj správce daně uznal úhradu faktury vystavené zprostředkovatelskou společností pouze v poloviční než uplatněné výši, jelikož tato se týkala zprostředkování prodeje pozemku ve spoluvlastnictví žalobce (fyzické osoby) a jiné osoby, z nichž každý vlastnil ideální polovinu pozemku.

Prodejní cena pozemků byla mezi spoluvlastníky rozdělena rovným dílem. Daňové orgány v uvedené věci nezpochybnily existenci individuální dohody o způsobu rozdělování výdajů, ale námitku, že se druhý spoluvlastník na výdajích nijak nepodílel, nepovažovaly za relevantní, neboť měly za to, že § 11 zákona o daních z příjmů striktně stanovil způsob rozdělování výdajů mezi spoluvlastníky ve stejném poměru jako příjmy. Z uvedeného důvodu dovodily, že žalobce v tam posuzované věci porušil § 11 zákona o daních z příjmů tím, že do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zahrnul celou částku uhrazené faktury za zprostředkovatelskou fakturu, nikoliv pouze část odpovídající jeho spoluvlastnickému podílu na prodávaných pozemcích. Krajský soud však v rozsudku č. j. 29 Af 102/2015-54 považoval za rozhodné a mezi stranami nesporné, že smlouvu o zprostředkování uzavřel se zprostředkovatelskou společností pouze žalobce a zprostředkovatelskou provizi zaplatil rovněž pouze žalobce, nikoliv druhý spoluvlastník pozemku. Krajský soud proto uzavřel, že na posuzovanou věc nedopadají první ani druhá věta § 11 zákona o daních z příjmů a je třeba aplikovat větu třetí téhož ustanovení [*Pokud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi spoluvlastníky podle spoluvlastnických podílů, mohou spoluvlastníci uplatnit výdaje na ně připadající pouze v prokázané výši.*] Podle ní bylo možno dělit výdaje týkající se věci ve spoluvlastnictví i jinak než podle spoluvlastnických podílů. Výdaje, které nejsou společné, byl poplatník oprávněn uplatnit v prokázané výši, a tak se v tam posuzované věci stalo. Daňové orgány přitom neuvedly, v čem by postup žalobce představoval obcházení zákona směřující k nepřípustné daňové optimalizaci. Krajský soud proto v tehdy posuzovaném případě dospěl k závěru, že daňové orgány postupovaly v rozporu se zákonem, když žalobci neumožnily uplatnit výdaj představující zprostředkovatelskou provizi v celé jím uváděné a prokázané výši. Nejvyšší správní soud následně v opakovaně zmíněném rozsudku č. j. 1 Afs 420/2027-29 uvedeným závěrům krajského soudu zcela přisvědčil.

[21] Stěžovatel se však neztotožňuje se závěrem krajského soudu obsaženým v napadeném rozsudku o možnosti aplikovat tyto závěry předchozí judikatury i v nynějším případě. Zastává názor, že v tam posuzovaném případě šlo o daň z příjmů fyzických osob, v daném případě se však jedná o stanovení daně z příjmů právnických osob. Ze systematiky zákona o daních z příjmů vyplývá, že ustanovení obdobné tomu obsaženému v jeho § 11 není součástí jeho druhé či třetí části (o daních z příjmů právnických osob a společných ustanovení). V tomto kontextu pak upozorňuje na obsah důvodové zprávy k zákonu č. 492/2000 Sb. s tím, že záměrem zákonodárce podle této důvodové zprávy bylo, aby příjmy zdaňoval ten spoluvlastník (nemovitosti), který je dostává, a v tomto kontextu zdůrazňuje, že úmyslem racionálního zákonodárce bylo především upravit zdanění spoluvlastníků nemovitostí (s důrazem kladeným právě na slovo „nemovitost“). K tomu dále dodává, že krajský soud v napadeném rozsudku provedl výklad § 11 zákon o daních z příjmů se zřetelem k zásadě *in dubio pro libertate*, kterou však nelze aplikovat v případě, kdy chybí právní norma umožňující (nejméně) dva rovnocenné výklady, jak je tomu nyní.

[22] Nejvyšší správní soud na tomto místě přisvědčuje stěžovateli v tom, že zákon o daních z příjmů (v rozhodném znění) skutečně v části pojednávající o dani z příjmů právnických osob ani ve společných ustanoveních (části druhá a třetí tohoto zákona) úpravu obdobnou té obsažené v jeho § 11 neobsahoval. Současně se ztotožňuje se stěžovatelem i v tom, že na posouzení daňové uznatelnosti výdajů uplatněných žalobkyní

lze a je třeba použít § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Přesto se ale neztotožňuje se navazujícím závěrem stěžovatele, podle nějž v rozsahu 5 % nelze žalobkyni prokazatelně jí vynaložené výdaje uznat jako daňově účinné. Jinými slovy, přestože krajský soud k svému závěru o daňové uznatelnosti všech žalobkyní vynaložených výdajů dospěl za použití ne zcela přiléhavé judikatury odkazující na § 11 zákona o daních z příjmů, jenž je primárně vztažen k dani z příjmů fyzických osob v souvislosti se spoluvlastnictvím věci či společnými právy (a blíže ani nevyložil, z jakého důvodu k aplikaci této právní úpravy přistoupil, například s odkazem na mezeru v zákoně), vyvodil z ní přesto správný závěr o tom, že veškeré žalobkyní prokazatelně vynaložené výdaje (na notářský zápis rozhodnutí mimořádné valné hromady týkající se společností AXAN 9 a.s. a AXAN 10 a.s. a na nákup kolkové známky ve vztahu k první z nich) jsou daňově účinnými výdaji bez ohledu na to, že žalobkyně byla vlastníkem uvedených společností toliko s podílem v rozsahu 95 % akcií.

[23] V souzené věci není žádný důvod zabývat se použitím § 11 zákona o daních z příjmů při posouzení daňové uznatelnosti výdajů vynaložených žalobkyní v celém jí vynaloženém rozsahu (o tom, že uvedené výdaje souvisejí s prodejem akcií shora uvedených společností ani stěžovatel v napadeném rozhodnutí nepochyboval, pouze měl za to, že tyto výdaje nelze uznat v celém uplatněném rozsahu proto, že žalobkyně nevlastnila 100 % akcií těchto společností). Závěr o tom, zda výdaje vynaložené žalobkyní v souvislosti s převody *ready made* společností AXAN 9 a.s. a AXAN 10 a.s. lze uznat jako daňově účinné, totiž lze učinit za použití stěžovatelem odkazovaného § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, který je obsažen v části třetí zákona o daních z příjmů obsahující společná ustanovení (pro daň z příjmů právnických i fyzických osob).

[24] S ohledem na právě uvedené je neopodstatněná i stěžovatelova výtka, podle níž krajský soud s odkazem na rozsudek č. j. 29 Afs 102/2015-54 vyšel při posouzení věci z principu *in dubio pro libertate*, který však nebylo možno užít, jelikož ve vztahu k právnickým osobám chybí v zákoně o daních z příjmů právní norma obdobná § 11 tohoto zákona, a v důsledku toho nelze dojít k více (alespoň dvěma) rovnocenným výkladům takové (chybějící) právní normy. Zbývá přesto uvést, že krajský soud v napadeném rozsudku na užití tohoto principu vůbec neodkazuje a ani z jím citovaných pasáží z rozsudku č. j. 29 Afs 102/2015-54 použití tohoto principu neplyne. Jak již ale výše uvedeno, tato otázka je bez významu s ohledem na skutečnost, že skutečně bylo na místě daňovou uznatelnost výdajů uplatněných žalobkyní posuzovat podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[25] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů, *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

[26] Ze správního spisu se přitom podává, že výdaje vynaložené na notářský zápis rozhodnutí mimořádné valné hromady společností AXAN 9 a.s., zaúčtované dne 14. 9. 2011 (viz doklad č. 111142 na částku 10.008 Kč), na nákup kolkové známky pro společnost AXAN 9 a.s., zaúčtované dne 15. 11. 2011 (viz doklad č. PVU1136) a na notářský zápis rozhodnutí mimořádné valné hromady společností AXAN 10 a.s., zaúčtované dne 17. 10. 2012 (viz doklad č. 112113 na částku 4.308 Kč), vynaložila pouze žalobkyně a nikoli také

další osoba vlastnící jednu z 20 akcií (tj. mající 5% podíl na společnostech AXAN 9 a.s. a AXAN 10 a.s.), kterou byla podle správního spisu pravděpodobně paní J. R.

[27] Jak již opakovaně uvedeno, ani stěžovatel nezpochybňuje, že žalobkyně uvedené výdaje prokazatelně vynaložila v rozsahu, v jakém je také jako daňově účinné uplatnila. Je tudíž správná stížnostní argumentace, podle níž *„otázku, zda měly být účastníku řízení jakožto účelně vynaložené v plné výši uznány všechny náklady spojené s předmětnou valnou hromadou, byť vlastnil jen 95 % akcií příslušných společností, je nutno posuzovat toliko optikou ‚daňové uznatelnosti' těchto výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů."* Uvedené se však nepříčí závěrům krajského soudu přijatým v napadeném rozsudku. V něm totiž krajský soud (byť za použití judikaturních závěrů vztahujících se k § 11 zákona o daních z příjmů, které nebyly na věc přiléhavé) nevyslovil nic jiného, než že žalobkyni měly být jako daňové účinné, tedy podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (na který skutečně krajský soud výslovně neodkázal), uznány veškeré jí vynaložené výdaje, které ve vztahu k převodu společností AXAN 9 a.s. a AXAN 10 a.s. prokázala. Právě ty totiž představují výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (přestože se o ně dělí s dalším subjektem).

[28] Ve své judikatuře se vymezením toho, jaké výdaje lze považovat za daňově účinné, již Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval, například i ve stěžovatelem odkazovaném rozsudku ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111. Za daňově účinné lze podle této judikatury považovat výdaje, jež splňují tyto podmínky: 1. výdaje musí poplatník skutečně vynaložit, 2. výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, 3. musí být vynaloženy ve zdaňovacím období a 4. za výdaje je považuje zákon.

[29] Stěžovatel v nynější věci ve vztahu k použití § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tvrdí, že není splněna shora vymezená 2. podmínka proto, že žalobkyně, stručně řečeno, nevlastní 100 % akcií převáděných společností. Tomuto jeho závěru však nelze přisvědčit. Zmíněný § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů totiž předpokládá daňovou uznatelnost těch výdajů, které slouží k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, aniž však současně stanoví, že zde musí být jakákoliv „přímá úměra" mezi příjmy a výdaji, jak zřejmě dovozuje stěžovatel. V souzené věci žalobkyní uplatněné výdaje sloužily k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů (opak dosud stěžovatel neprokázal), neboť bez toho, aby tyto výdaje v prokázané, tedy úplné, výši vynaložila, by k převodu společností AXAN 9 a.s. a AXAN 10 a.s. vůbec nedošlo a žalobkyně by tak žádného příjmu nedosáhla. Z uvedeného důvodu nelze souhlasit se stěžovatelem v tom, že veškeré vynaložené a prokázané výdaje uplatněné žalobkyní nelze považovat za daňově účinné. Ostatně, jak již také Nejvyšší správní soud ve své judikatuře vyslovil, při posuzování, zda lze určité výdaje považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nutno vždy zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí, nestanoví-li zvláštní předpis jinak (srov. např. rozsudek ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 Afs 40/2011-69).

[30] Neuznat žalobkyni tyto výdaje jako daňově účinné by v nynější věci bylo možné v tom případě, že by daňové orgány důvodně zpochybnily prvotní daňová tvrzení žalobkyně o tom, že tyto výdaje skutečně vynaložila deklarovaným způsobem. Takové

pochybnosti však stěžovatel v napadeném rozhodnutí (ani dříve správce daně) nevyslovil. Vycházel zde pouze z nesprávného výkladu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů o tom, že výdaje na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů musí odpovídat rozsahu, jaký odpovídá podílu žalobkyně ve zmíněných společnostech, k nimž se vynaložení těchto výdajů vztahovalo, tedy podle počtu jí vlastněných akcií.

[31] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatelem uplatněný kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn. Krajský soud nepochybil, dospěl-li k závěru, že daňové orgány měly v nynějším případě jako daňově účinné uznat i výdaje na notářský zápis rozhodnutí mimořádné valné hromady společnosti AXAN 9 a.s., na související nákup kolkové známky a na notářský zápis rozhodnutí mimořádné valné hromady společnosti AXAN 10 a.s. Jelikož k tomuto správnému závěru dospěl za použití judikatury, vztahující se k § 11 zákona o daních příjmů, která nebyla na věc zcela přiléhavá, postačilo důvody, o něž opírá tento správný závěr, korigovat. Obstojí totiž i za použití na věc dopadajícího § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů, jehož se v kasační stížnosti dovolává stěžovatel.

VI.

[32] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[33] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel neměl úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně byla ve věci účastníkem úspěšným, a má proto právo na náhradu výdajů, které důvodně a účelně vynaložila v řízení o kasační stížnosti.

[34] Uvedené náklady řízení sestávají z odměny zástupce žalobkyně za jeden úkon právní služby po 3.100 Kč (vyjádření ke kasační stížnosti) podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a z paušální náhrady hotových výdajů s tímto úkonem související ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu zjistil, že zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka 3.400 Kč o tuto daň ve výši 714 Kč (21 % z 3.400 Kč). Náklady řízení o kasační stížnosti v celkové výši 4.114 Kč je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce v přiměřené lhůtě 30 dnů jdoucí od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 10. května 2023

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu