



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Jana Šmakala a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobkyně: **Lázně Františkovy Lázně a.s.**, sídlem Jiráskova 17/19, Františkovy Lázně  
zastoupena daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem, sídlem Divadelní 616/4, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2021, č.j. 45170/21/5200-11432-701996,

takto:

- I. **Žaloba se z a m í t á.**
- II. **Žádný z účastníků řízení n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

**Odůvodnění:**

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 10. 2. 2022, Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „soud“) doručenou téhož dne, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2021, č.j. 45170/21/5200-11432-701996 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto žalobkynino odvolání proti rozhodnutí o odvolání vydanému Finančním úřadem pro Karlovarský kraj (dále jen „*správce daně*“) dne 6. 8. 2020 pod č.j. 764378/20/2403-50521-403437 (dále jen „*rozhodnutí o odvolání*“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Rozhodnutím o odvolání bylo v plném rozsahu vyhověno odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru správce daně na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 ze dne 6. 1. 2020, č.j. 1847/20/2403-50521-403437, a daň z příjmů právnických osob, původně vyměřená ve výši 2 992 690 Kč, byla snížena na částku vyměřené daně 0 Kč.

## II.

### Žaloba

2. Žalobkyně uvedla, že žalovaný akceptoval pětinasobné zvýšení nájemného v roce 2016 oproti nájemnému v roce 2015 při zachování stejného rozsahu předmětu nájmu, to znamená, aniž by se předmět nájmu rozšířil. Nicméně i přesto žalovaný souhlasil s vyloučením sporného nájemného z daňových nákladů v roce 2016 ve výši 15 764 942 Kč a odůvodnil to tak, že nikde v zákoně není konkrétní ustanovení, které by bránilo určité náklady vyloučit z daňových nákladů. Proto následně v roce 2018, pokud žalobkyně má ve výnosech pohledávku z bezdůvodného obohacení ve výši 15 751 012 Kč odpovídající nákladům vyloučeným v roce 2016 z daňových nákladů (lhostejno z jakých důvodů vyloučených z daňových nákladů), jedná se v roce 2018 o částku již zdaněnou a její vykázání na řádku 140 řádného priznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2018 bylo správné.
3. Žalobkyně se žalovaným nesouhlasí.
4. Dle žalobkyně nelze na rok 2018 nazírat izolovaně bez zohlednění toho, co se stalo v roce 2016. V roce 2016 žalobkyně vyloučila z daňových nákladů pětinasobně navýšené nájemné v roce 2016 oproti nájemnému v roce 2015, protože pětinasobné navýšení nájemného nedává smysl při zachování stejného rozsahu předmětu nájmu, aniž by se předmět nájmu rozšířil. Žalovaný vůbec nevysvětlil, jak podle něj může být správné, že při zachování stejného rozsahu pronajatého majetku se nájemné mohlo pětinasobně zvýšit v roce 2016 oproti roku 2015. Obsahem ústně sjednaného dodatku totiž bylo jen prodloužení nájemního vztahu o jeden rok, protože bez uzavření dodatku by nájem skončil už dne 31. 12. 2015. Jestliže žalovaný akceptuje trvání nájemního vztahu i v roce 2016, musí akceptovat i uzavření ústního dodatku. Pak ale není jasné, z jakého smluvního ujednání usuzuje žalovaný na pětinasobně navýšené nájemné v roce 2016, když ústně uzavřený dodatek k nájemní smlouvě se netýkal navýšení nájemného?
5. Na rozdíl od žalovaného chápe žalobkyně pětinasobné navýšení nájemného v roce 2016 oproti roku 2015 při zachování stejného rozsahu pronajatého majetku a bez opory v uzavřeném ústním dodatku týkajícím se jen prodloužením nájemního vztahu o jeden rok za zneužití práva, jak o tom hovoří Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 11. 2016, č.j. 4 Afs 137/2016-43:

*„Zneužitím 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,*

kteře 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 (srov. kupř. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, publikovaný pod č. 869/2006 Sb. NSS). Tyto úvahy o povaze zákazu zneužití práva v oblasti daňové rozvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č.j. 1 Afs 35/2007-108, v němž se zdůrazňuje nutnost 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. ... Plnění realizované mezi ekonomicky, personálně nebo jinak spojenými osobami však může signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že tyto osoby budou jednat nejrůznějším způsobem 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2010, č.j. 2 Afs 180/2006-75). Takto účelové jednání motivované výhradně snahou spojených osob získat nelegitimní daňovou výhodu může s ohledem na zmíněnou judikaturu za určitých okolností představovat porušení zákazu zneužití práva. Proto je nutné posoudit, zda popsané jednání ekonomicky a personálně spojených osob ve vztahu k uvedeným neuhrazeným závazkům stěžovatelky, které po formální stránce odpovídalo příslušným ustanovením právních předpisů, bylo ve skutečnosti činěno toliko v úmyslu obdržet daňovou výhodu k újmě státního rozpočtu. ... Za této situace by dohody ze dne 1. 4. 2005 a 31. 12. 2008, jimiž byla 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. ... Splatnost pohledávek totiž byla odložena na neobvykle velmi dlouhou dobu, což by mezi nezávislými osobami vůbec nepřicházelo v úvahu. Navíc také společníci a jednatelé stěžovatelky by neodůvodněným posunutím splatnosti svých pohledávek způsobili újmu státnímu rozpočtu tím, že by si nadále ponechali daňovou výhodu spočívající v možnosti nezahrnutí celé hodnoty zdanitelných plnění mezi své daňové příjmy zvyšující základ daně. ... Dohody o odložení splatnosti závazků stěžovatelky ze dne 1. 4. 2005 a 31. 12. 2008 by tak při rozdílném způsobu účtování či vedení evidence předmětných plnění stěžovatelkou a jejími společníky a jednatelem musely být považovány za účelová jednání nemající žádný racionální základ a představující porušení principu zákazu zneužití práva. Za takové situace by smluvní ujednání o posunutí splatnosti závazků stěžovatelky do konce roku 2020 neměla pro daňové účely žádné právní účinky a správce daně by k nim nemohl přiblížit.“

6. Žalobkyně dále uvedla, že ona a Františkovy Lázně SAVOY a.s. jsou v roce 2015 a 2016 spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“), protože prostřednictvím Ing. J. M. jde o stejnou

osobu, jež se podílí na vedení obou společností. Žalovaný má k dispozici důkazní prostředky, že žalobkyně a Františkovy Lázně SAVOY a.s. byly v roce 2015 a 2016 spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů prostřednictvím Ing. J. M., jež se podílí na vedení obou společností, a prostřednictvím Ing. J. M. jsou žalobkyně a Františkovy Lázně SAVOY a.s. spojené osoby v roce 2015 a 2016. Pětinasobné navýšení nájemného v roce 2016 oproti roku 2015 při zachování stejného rozsahu pronajatého majetku a bez opory v uzavřeném ústním dodatku týkajícím se jen prodloužením nájemního vztahu o jeden rok proto představuje výkon subjektivního práva, které není racionální, a za normálních okolností má sloužit k rozumnému uspořádání společenských vztahů. Uvedené pětinasobné navýšení nájemného realizované mezi spojenými osobami žalobkyní a Františkovy Lázně SAVOY a.s. je umělé vytvoření skutkových okolností, které by nezávislé osoby nikdy nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska výhodné. Popsané jednání uvedených spojených osob, které ani po formální stránce neodpovídalo pro rok 2016 uzavřenému ústním dodatku, bylo ve skutečnosti svévolně činěno Ing. J. M. v úmyslu získat výhodu k újmě státního rozpočtu. Nežádoucí situace majetkového prospěchu společnosti Františkovy Lázně SAVOY a.s. spočívající v pětinasobném navýšení nájemného nemůže být založena na neodůvodněné újmě státu. Pětinasobné navýšení nájemného mezi žalobkyní a Františkovy Lázně SAVOY a.s. by mezi nezávislými osobami vůbec nepřicházelo v úvahu. Navíc žalobkyně by neodůvodněným navýšením nájemného způsobila újmu státnímu rozpočtu zahrnutím nájemného v roce 2016 ve výši 749 289 EUR včetně DPH do daňových nákladů. Pětinasobné navýšení nájemného je účelovým jednáním spojených osob žalobkyně a Františkovy Lázně SAVOY a.s. nemající žádný racionální základ a představující porušení principu zákazu zneužití práva. Za takové situace pětinasobné navýšení nájemného bez jakéhokoliv smluvního ujednání v roce 2016 by nemělo mít pro daňové účely žádné právní důsledky.

7. Jestliže podle žalovaného:

- v roce 2015 má být nájemné ve výši 165 125 EUR včetně DPH,
- v roce 2016 má být nájemné ve výši 749 289 EUR včetně DPH,

pak v roce 2016 pro to chybí:

- smluvní ujednání, protože ústní dodatek z roku 2015 se týkal jen prodloužení doby nájmu do konce roku 2016,
- důvody, protože při nezměněném předmětu nájmu je zvýšení nájemného o 584 164 EUR včetně DPH podvod s cílem zkrátit daň z příjmů právnických osob zahrnutím navýšeného nájemného o 584 164 EUR včetně DPH do daňových nákladů v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

8. Žalobkyně připomněla, že podmínku pro uplatnění daňových nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů řeší např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2019, č.j. 6 Afs 117/2019-48:

*„[16] Doložení účetních dokladů a přiložení příslušných daňových tvrzení proto neumožňuje bez dalšího dospět k nezpochybnitelnému závěru, že tam uvedené skutečnosti odpovídají realitě a že skutečně byly vynaloženy příslušné výdaje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, bod 23). Nejvyšší správní soud připomíná, že daňové tvrzení by zásadně mělo vycházet z účetnictví, tudíž odráží tam uvedené skutečnosti – pokud je*

*účetnictví nesprávné, neúplné, neprůkazné, nesrozumitelné, nemůže být ani daňové přiznání „správné, úplné, průkazné či srozumitelné“.* ...

*[18] Jinými slovy, daňový subjekt musí prokázat nejen to, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také to, že se tak stalo 1) za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 2 Afs 40/2014-28). Výdaje musí poplatník prokázat způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými a věrohodnými důkazy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Daňový subjekt zpravidla nesplní tuto důkazní povinnost pouhým předložením byť formálně bezvadného dokladu. Skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován, bez dalšího neznamená, že výdaje byly do základu daně zahrnuty oprávněně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008-85).“*

9. Žalobkyně dále konstatovala, že jakkoliv byla výše nájemného doložena a zaúčtována daňovými doklady vystavenými společnostmi Františkovy Lázně SAVOY a.s., neznamená to automaticky správnost nájemného v roce 2016 ve výši 749 289 EUR včetně DPH. Nájemné v roce 2016 ve výši 749 289 EUR včetně DPH neodpovídá jak smluvnímu ujednání z roku 2015, tak ani realitě při zachování stejného předmětu nájmu v roce 2015. Tudíž účetnictví v roce 2016 nemůže být správné, úplné, průkazné a srozumitelné, a tím pádem i řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2016 podané dne 21. 6. 2017 nemůže být správné, úplné, průkazné či srozumitelné. Pro uplatnění daňových nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů musí být splněno vynaložení nájemného ve výši 749 289 EUR včetně DPH za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, v tvrzeném rozsahu a odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech, to vše vylučujícím jakékoli pochybnosti. Je proto evidentní, že rozdíl v nájemném o 584 164 EUR včetně DPH tomu neodpovídá, když existují pochybnosti o výši nájemného v roce 2015 a v roce 2016 z důvodu absence smluvního ujednání v roce 2016 a z důvodu nezměněného předmětu nájmu v roce 2015 a 2016. Samotné doložení nájemného v roce 2016 ve výši 749 289 EUR včetně DPH daňovými doklady vystavenými společnostmi Františkovy Lázně SAVOY a.s. nestačí k zahrnutí tohoto nájemného do nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když není splněna důkazní povinnost o oprávněném zahrnutí do daňových nákladů v rozsahu uvedeném v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2019, č.j. 6 Afs 117/2019-48, pokud nájemné ve výši 749 289 EUR včetně DPH bylo sice zaúčtováno, ale nebylo prokázáno způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti. V případě bezmála 5násobného navýšení nájemného v roce 2016 ve výši 749 289 EUR včetně DPH oproti roku 2015 ve výši 165 125 EUR včetně DPH při zachování stejného rozsahu pronajatého majetku a bez opory v uzavřeném ústním dodatku týkajícímu se jen prodloužením nájemního vztahu o jeden rok, je vzniklý rozdíl ve výši 15 751 012 Kč pohledávkou žalobkyně z bezdůvodného obohacení za společnostmi Františkovy Lázně SAVOY a.s.. Tuto pohledávku má žalobkyně v roce 2018 ve výnosech ve výši 15 751 012 Kč a odpovídá nákladům vyloučeným v roce 2016 z daňových nákladů. Žalovaný však nesouhlasí s tím, že částka 15 751 012 Kč je pohledávkou žalobkyně za společnostmi Františkovy Lázně SAVOY a.s.. Uvedená pohledávka dle žalovaného nevznikla. Žalobkyně vyčíslila svůj požadavek vůči společnosti Františkovy Lázně SAVOY a.s. a sdělila jej. Společnost Františkovy Lázně SAVOY a.s. dluh neuznala, uvedla, že neeviduje žádný dluh vůči žalobkyni. Žalobkyně do insolvenčního řízení společnosti Františkovy Lázně SAVOY a.s. přihlásila pohledávku ve výši 15 027 618,90 Kč

plus úrok z prodlení ve výši 2 143 937,20 Kč, celkem tedy 17 171 556,10 Kč. Z přezkumného listu vyplývá, že jak insolvenční správce, tak společnost Františkovy Lázně SAVOY a.s. tuto pohledávku popírají, resp. uvádějí, že pohledávka činí pouze 1 000 Kč. Z dopisu ze dne 14. 5. 2021 insolvenčním správcem adresovaného žalobkyni o výsledku přezkumného jednání plyne, že přihlášená pohledávka je nevykonatelná a je popřena. Z protokolu o pokračování schůze věřitelů přerušené dne 10. 5. 2021 (č.j. MSPH 59 INS 24899/2020-B-195) vyplývá, že hlasovací práva byla žalobkyni přiznána v plné výši. Dále bylo odsouhlaseno, že společnost Františkovy Lázně SAVOY a.s. nemá přednostní právo na sestavení reorganizačního plánu. Reorganizační plán ze dne 9. 8. 2021 (č.j. MSPH 59 INS 24899/2020-B-217) obsahuje v části 1.6.7 Závazky, které jsou předmětem incidenčních sporů v tabulce č. 12 uvedeno, že pohledávka je v plné výši 17 171 556,10 Kč popřena jak z pohledu pravosti, tak i výše. Stejně tak je uvedeno i v odst. (i) pod tabulkou, jako popis pohledávky, o kterou je veden incidenční spor, že se tak stalo proto, že nebyl prokázán vznik pohledávky, a pokud by byl prokázán, pak proto, že pohledávka je promlčena.

10. Jakkoli z žalovaným popsaného průběhu insolvenčního řízení usuzuje žalovaný na neexistenci pohledávky z bezdůvodného obohacení, jeho závěr není dle žalobkyně správný ze dvou důvodů.
11. První důvodem je, že do vyřešení incidenčního sporu na základě žaloby ze dne 8. 6. 2021 žalobkyně vedené u Městského soudu v Praze pod sp.zn. 205 ICm 1569/2021 nelze najisto postavit neexistenci pohledávky ve výši 17 171 556,10 Kč – viz číslo spisu C9-1 a C9-10. Tudíž ani argumentace žalovaného o neexistenci pohledávky není důvodná. Druhým důvodem je, že žalovaný vůbec nevedl dokazování ohledně zjištění, zda bezmála 5násobné navýšení nájemného v roce 2016 ve výši 749 289 EUR včetně DPH oproti roku 2015 ve výši 165 125 EUR včetně DPH při zachování stejného rozsahu pronajatého majetku a bez opory v uzavřeném ústním dodatku týkajícímu se jen prodloužením nájemního vztahu o jeden rok, je či není v rozporu s principem tržní přiměřenosti a zda nepředstavuje zneužití práva? Přitom úkolem žalovaného není převzít názor žalobkyně a z daňových nákladů roku 2016 vyloučit 15 751 012 Kč proto, že to tak žalobkyně chce. Úkolem žalovaného je stanovit daň ve správné výši - § 1 odst. 2 daňového řádu: *... správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*. A k tomu učinit potřebná dokazování - § 92 odst. 2 daňového řádu: *... skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*.
12. Žalovaný provedl dle žalobkyně dokazování jen insolvenčním řízením stran existence pohledávky ve výši 17 171 556,10 Kč, přičemž bez výsledku incidenčního sporu stejně nelze na neexistenci pohledávky usoudit, a důvody pro téměř 5násobně navýšené nájemné se žalovaný vůbec nezabýval. Dokazováním směrem k 5násobně navýšenému nájemnému se žalovaný zcela vyhnul a z popisu insolvenčního řízení podaného žalovaným je jasné, že žalovaný ani nemá zájem na řádném a úplném zjištění důvodu 5násobně navýšeného nájemného. Jinak řečeno, žalovaný nechce 5násobné navýšení nájemného vůbec řešit. Žalovaný však musí vést dokazování nikoliv stran existence pohledávky ve výši 17 171 556,10 Kč, protože toto vyřeší výsledek incidenčního sporu, nýbrž musí uvést takové skutkové okolnosti, jež potvrdí nebo naopak vyvrátí správnost 5násobně navýšeného nájemného – zda skutečně bylo důvodné, a z provedeného dokazování musí žalovaný učinit závěr, zda došlo či nedošlo k porušení principu tržní přiměřenosti. Oporu tomu zřetelně dávají rozsudky Nejvyššího správního soudu:

ze dne 13. 6. 2013, č.j. 7 Afs 47/2013-30: „Stejně tak je správce daně oprávněn, resp. povinen učinit si úsudek a zabývat se otázkou, zda - ve vztahu mezi nezávislými osobami - učiněný a deklarovaný výdaj zjevně nepřesahuje kritérium tržní přiměřenosti. Ve vztahu mezi osobami spojenými pak musí uplatnit přísnější kritérium (§ 23 odst. 7 citovaného zákona), podle něžž cena nesmí být nejen zjevně nepřiměřená, ale nesmí přesahovat cenu obvyklou vůbec (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2008, č. j. 8 Afs 72/2007-65 (dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Správní orgán nemá možnost volby a je povinen zjišťovat cenu obvyklou, zjistí-li, že jsou nebo mohou být splněny podmínky předjímané § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Užití normy veřejného práva se neodvívá od posouzení správního orgánu, „zda se mu tak postupovat hodí či nehodí“, neboť by v případě různých správců daně byla založena možnost principiálně různého posouzení.“

ze dne 26. 1. 2011, č.j. 5 Afs 6/2010-101: „Nejvyšší správní soud na tomto místě konstatuje, že předmětná vyúčtování a výslech svědka J. P. ve vztahu k rozsahu prací provedených pracovníky řízenými V. K. netvoří kompaktní celek. Fakturováno bylo zjevně podle odpracovaných hodin, čemuž by odpovídala i předložená vyúčtování. Tato vyúčtování (přehled odpracovaných hodin v měsíci) však již svědek J. P. nekontroloval, vše šlo „mimo něj“. Takto zjištěný skutkový stav nevede k jednoznačnému závěru, v jakém rozsahu (počtu hodin) byly práce uskutečněny pracovníky řízenými V. K. skutečně provedeny, přičemž takový závěr je nezbytný k verifikaci fakturované ceny z hlediska její tržní přiměřenosti. Rozhodně nelze na tomto rozporuplném základě ani uzavřít, že by dosavadní výsledky dokazování poskytovaly přehledný a důvěryhodný obraz o předmětném obchodním případě. Takový přehledný a důvěryhodný obraz je však nezbytný pro posouzení daňové uznatelnosti předmětného nákladu (výdaje) ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.“

ze dne 18. 7. 2018, č.j. 6 Afs 129/2018-29: „[43] ... Pokud správce daně posuzuje výdaje daňového subjektu dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve vztahu mezi nezávislými osobami, je oprávněn zabývat se otázkou, zda výdaj zjevně nepřesahuje kritérium tržní přiměřenosti; ve vztahu mezi osobami spojenými musí uplatnit přísnější kritérium (§ 23 odst. 7 citovaného zákona), podle něžž cena nesmí být nejen zjevně nepřiměřená, ale nesmí přesahovat cenu obvyklou vůbec (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. července 2008, č. j. 8 Afs 72/2007-65).“

13. Takové skutkové okolnosti jsou nutné k posouzení důvodů 5násobně navýšeného nájemného z hlediska tržní přiměřenosti. Nelze rozhodně říct, že by dokazování provedené (spíše neprovedené) žalovaným poskytovalo přehledný a důvěryhodný obraz o důvodném 5násobném navýšení nájemného, a že by došlo ke správnému zjištění a stanovení daně. Přehledný a důvěryhodný obraz o 5násobně navýšeném nájemném pak může být významný pro Městský soud v Praze ve věci incidenčního sporu vedeného pod sp.zn. 205 ICM 1569/2021 a pro výsledek o existenci pohledávky ve výši 15 027 618,90 Kč plus úrok z prodlení ve výši 2 143 937,20 Kč, celkem tedy 17 171 556,10 Kč. Neplatí to ale naopak, aby z neskončeného incidenčního sporu usoudil žalovaný na:
- správnost 5násobně navýšeného nájemného,
  - neexistenci pohledávky ve výši 17 171 556,10 Kč.
14. Žalovaný proto měl posoudit, zda pro správné zjištění a stanovení daně podle § 1 odst. 2 daňového řádu je skutečně smysluplné, aby nájemné v roce 2016 ve výši 749 289 EUR včetně DPH bylo vyšší oproti roku 2015 ve výši 165 125 EUR včetně DPH při zachování stejného rozsahu pronajatého majetku a bez opory v uzavřeném ústním dodatku

týkajícímu se jen prodloužením nájemního vztahu o jeden rok, protože jinak by dokazování neposkytlo přehledný a důvěryhodný obraz o 5násobném navýšení nájemného. Žalovaný se ale uvedenému posouzení vyhnul.

15. Žalobkyně, na rozdíl od žalovaného, v 5násobném navýšení nájemného vidí porušení principu tržní přiměřenosti a případně i zneužití práva, poněvadž zdravý rozum nedává oporu tomu, aby při zachování stejného rozsahu pronajatého majetku a bez opory v uzavřeném ústním dodatku týkajícímu se jen prodloužením nájemního vztahu o jeden rok se nájemné z ničeho nic zvýšilo 5násobně. Žalovaný proto měl dokazováním postavit najisto, zda pro téměř 5násobné navýšení nájemného jsou či nejsou důvody, a tudíž zda 5násobně navýšené nájemné odpovídá principu tržní přiměřenosti a nejedná se o zneužití práva.
16. Žalovaný k tomu oponuje, že existence pohledávky žalobkyně z bezdůvodného obohacení není jasně prokázána. Městský soud v Praze vyzval oba žalované k vyjádření. Žalovaný č. 1 se vyjádřil v tom smyslu, že jsou mu věřitelským výborem omezena práva na procesní obranu tím, že bez předchozího souhlasu věřitelského výboru (jímž je i žalobkyně) nemůže čerpat výdaje na jakékoliv poradenské služby, včetně právních služeb, což ho omezuje na relevantním vyjádření. Podstatné však uvádí v poslední větě, že odkazuje na své popřené stanovisko, kdy se jedná o pohledávku neexistující, eventuálně promlčenou. Žalovaný č. 2, insolvenční správce, ve svém vyjádření zdůraznil, že žalobkyně pouze opakuje ničím neprokázané tvrzení, že se měla žalobkyně s žalovaným č. 1 ústním dodatkem k nájemní smlouvě dohodnout toliko na prodloužení nájemního vztahu, který končil k 31. 5. 2015, a to na celý rok 2016 za nezměněných podmínek, a že se jedná o jednostranné tvrzení více než 2 roky po plné úhradě nájemného a konci nájemního vztahu. Opakovaně také uvádí argumenty, pro které by i při opačné situaci byla pohledávka promlčena. Žalovaný má za to, že se přednostně jedná o spor soukromoprávní, a nedomnívá se proto, že by Městský soud v Praze vyčkával na finální závěry orgánů finanční správy a že by na rozhodnutí správních orgánů v řízení ve věci vyměření daně žalobkyni záviselo řešení incidenční žaloby ve sporu mezi dvěma smluvními stranami. Z hodnocených důkazů plyne, že doposud nedošlo k žádné dohodě obou stran. Pro projednávaný případ je podstatné to, že žalobkyně sice zaúčtovala výnos do účetnictví, avšak související částku uvedla na řádek 140 daňového přiznání za rok 2018, k němuž v textové části přílohy vysvětlila důvod nezahrnutí částky na tomto řádku do zdanění roku 2018.
17. Žalovaný oponuje povinnosti vést dokazování ohledně ceny nájmu podle pravidel tržní přiměřenosti. Sporná výše nákladů, která byla obsahem nákladů v účetním období roku 2016, byla žalobkyní vyloučena ze základu daně uvedením na řádku 40 daňového přiznání za zdaňovací období 2016. Tomu odpovídá i doměřená daňová ztráta ve výši 266 346 Kč. S ohledem na to, že uplatnění výdajů (nákladů) je právem nikoli povinností žalobkyně, žalovaný nemá důvod tento postup zpochybňovat. Kdy by žalovaný připustil, že výdaj (náklad) by mohl z pohledu tržní přiměřenosti být neobvykle vysoký a došlo by k přenosu důkazního břemene k prokázání důvodů rozdílu, a žalobkyně by rozdíl neprokázala, výsledkem by byla totožná situace – neuznání daňového výdaje (nákladu), tedy opět by došlo ke stanovení daňové ztráty v nižší výši, s největší pravděpodobností ve výši 266 346 Kč. Došlo by ale k situaci, že by žalobkyně právě naopak chtěla, aby k tomu došlo, aby měla podklad pro svou tezi o pohledávce z bezdůvodného obohacení. Žalobkyně tak požaduje po žalovaném, aby se stal jejím advokátem a hájil její postup, který odmítá nejen společnost Františkovy Lázně SAVOY a.s., ale také insolvenční správce, a vyřešil tak

soukromý spor místo soudu. Myšlenku toho, že by došlo v daném případě ke zneužití práva, žalovaný rovněž odmítá. Žalovaný neví, čím a kdo měl jaké právo zneužít.

18. Dle žalobkyně si žalovaný protiřečí. Nejdříve žalovaný přitakává tomu, že pohledávka z bezdůvodného obohacení není jasně prokázána, avšak současně souhlasí s vykázáním na řádku 10 daňového přiznání za rok 2018. Následně žalovaný souhlasí s vykázáním pohledávky z nájemného na řádku 140 daňového přiznání za rok 2018, avšak současně nesouhlasí s porušením principu tržní přiměřenosti nebo zneužitím práva. Pokud uvedená pohledávka není žalobkyní prokázána, pak přece žalovaný měl jasně říct, že o pohledávce neměla žalobkyně účtovat a nepatří na řádek 10 daňového přiznání za rok 2018 a žalovaný o pohledávku z nájemného měl snížit uvedený řádek 10 a zrušit uvedený řádek 140 daňového přiznání za rok 2018. Nebo pohledávka je jasně prokázána, pak žalovaný měl nechat řádky 10 a 140 daňového přiznání za rok 2018 jak jsou, protože vyloučení nájemného z daňových nákladů roku 2016 pro 5násobně navýšené nájemné bez rozšíření předmětu nájmu bylo důvodné. A následně se žalovaný měl vyjádřit k tomu, zda nedaňový náklad roku 2016 z 5násobně navýšeného nájemného je z důvodu porušení principu tržní přiměřenosti nebo zneužití práva. Nic takového žalovaný neudělal.

19. Žalovaný si musí dle žalobkyně uvědomit, že jeho povinností je stanovit daň ve správné výši - § 1 odst. 2 daňového řádu: ... *správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*. A k tomu provést potřebná dokazování - § 92 odst. 2 daňového řádu: ... *skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*. Žalovaný přece nemůže povinnost stanovení daně ve správné výši odbýt tím, že uplatnění výdajů (nákladů) je právem nikoli povinností žalobkyně a žalovaný nemá důvod tento postup zpochybňovat. Je-li povinností žalovaného stanovit daň ve správné výši a je-li daň správně stanovena tak, že 5násobně navýšené nájemné se vyloučí z daňových nákladů a žalovaný nemá důvod tento postup zpochybňovat, pak musí říct, z jakého důvodu je vyloučení nájemného z daňových nákladů roku 2016 důvodné. Nestačí, aby žalovaný uvedl, že vyloučení nájemného z daňových nákladů provedla žalobkyně, a žalovaný jí do toho nebude ničeho mluvit. Uvedla-li žalobkyně důvody pro vyloučení nájemného z daňových nákladů tak, že 5násobně navýšené nájemné je bez rozšíření předmětu nájmu:

- a je bez smluvního ujednání,
- nebo je porušením principu tržní přiměřenosti,
- anebo je zneužitím práva,

potom odmítl-li žalovaný tyto důvody tak, že:

- pohledávka z nájemného není jasně prokázána,
- nebo při porušení tržní přiměřenosti by tak jako tak šlo o nedaňový náklad,
- anebo nejde o zneužití práva pro absenci, čím a kdo měl jaké právo zneužít,

nedošlo k důvodnému vyloučení nájemného z daňových nákladů roku 2016 a žalovaný skutečně měl daňové přiznání za rok 2018 upravit tak, že 5násobně navýšené nájemné bez rozšíření předmětu nájmu je daňovým nákladem v roce 2016. Takto totiž dojde ke stanovení daně za rok 2018 ve správné výši. Pokud žalovanému není jasné, čím a kdo měl jaké právo zneužít, pak uplatnila-li žalobkyně v daňových nákladech roku 2016 nájemné 5násobně navýšené bez rozumného důvodu, pak žalobkyně přece zneužila právo tím, že

na dani za rok 2016 zaplatila méně, poněvadž 5násobně navýšené nájemné zahrnuté do daňových nákladů snížilo základ daně a tím i daň za rok 2016.

20. Žalovaný se dle žalobkyně mylí, pokud má pocit, že po něm žalobkyně chce oporu pro tezi o pohledávce z bezdůvodného obohacení, aby se žalovaný stal advokátem a hájil postup, který odmítá nejen společnost Františkovy Lázně SAVOY a.s., ale také insolvenční správce, a vyřešil tak soukromý spor žalobkyně místo soudu. Žalobkyni není jasné, kde na to žalovaný přišel? Je přece jasné, že žalovaný pravomocně stanovuje daň, pravomocné stanovení daně musí odůvodnit, a činí tak v duchu stanovení daně ve správné výši. Žalobkyně ani nic jiného po žalovaném nepožaduje. Žalobkyně chce jen to, aby žalovaný bez vytáček jasně řekl, že daň za rok 2018 je stanovena ve správné výši proto, že:
- pohledávka z nájemného není jasně prokázána a dojde ke snížení řádku 10 a ke zrušení řádku 140 daňového přiznání za rok 2018,
  - nebo při porušení tržní přiměřenosti jde o nedaňový náklad v roce 2016, pohledávka z nájemného je prokázána a zůstane na řádku 10 a zůstane řádek 140 daňového přiznání za rok 2018,
  - anebo jde o zneužití práva a o nedaňový náklad v roce 2016, pohledávka z nájemného je prokázána a zůstane na řádku 10 a zůstane řádek 140 daňového přiznání za rok 2018.
21. Je-li žalovaný názoru, že uplatnění výdajů (nákladů) je právem nikoli povinností žalobkyně a žalovaný do toho nemá co mluvit, pak se něco takového dle žalobkyně příčí stanovení daně ve správné výši, neuvede-li žalovaný, z jakého důvodu jde o nedaňový náklad v roce 2016. Pokud žalovaný odůvodnění odbyde tak, že se schová za žalobkyni a vyloučila-li žalobkyně nájemné z daňových nákladů roku 2016, nemá na tom žalovaný co měnit, tak chybí důvody pro vyloučení nájemného z daňových nákladů roku 2016. Absence důvodů pro vyloučení nájemného z daňových nákladů roku 2016 znamená, že 5násobně navýšené nájemné bez rozšíření předmětu nájmu je daňovým nákladem v roce 2016 a žalovaný měl rozhodnout tak, že pohledávka z nájemného v roce 2018 není jasně prokázána, a za rok 2018 měl žalovaný snížit řádek 10 a zrušit řádek 140 daňového přiznání za rok 2018, aby došlo ke stanovení daně za rok 2018 ve správné výši.

### III.

#### Vyjádření žalovaného k žalobě

22. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě nejprve shrnul skutkový stav věci a žalobní námitky a poté uvedl, že požadavek žalobkyně a jeho odůvodnění jednoznačně odmítá, když vyvrací námitky žalobkyní uplatněné. Ve svém vyjádření odkazuje žalovaný především na odůvodnění napadeného rozhodnutí, dále na spisový materiál k žalobě zdejšímu soudu zasláný.
23. Jelikož žalovaný ve svém vyjádření k žalobě užívá řadu jím zavedených zkratek, uvede soud jejich význam pro přehlednost zde:
- „DPPO“ - daň z příjmů právnických osob
  - „DODAP 2016“ - dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2016
  - „pronajimatel“ - obchodní společnost Františkovy Lázně SAVOY a.s.
  - „DPLVY r. 2016“ - dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu za zdaňovací období r. 2016 vydaný správcem daně dne 23. 12. 2019 pod č.j. 1029508/19/2403-50521-403437,

jímž byla žalobkyni doměřena na DPPO za zdaňovací období r. 2016 daňová ztráta vyšší o částku 0 Kč, tj. daňová ztráta zůstala ve stejné výši, jako byla správcem daně vyměřena na základě žalobkyní podaného řádného přiznání k DPPO za zdaňovací období r. 2016, tj. ve výši 16 031 288 Kč

- „*odvolání 1*“ - odvolání proti DPLVY r. 2016
  - „*rozhodnutí o odvolání 1*“ - rozhodnutí o odvolání proti DPLVY r. 2016 vydané správcem daně dne 26. 6. 2020 pod č.j. 682800/20/3403-50521-403437, jímž bylo rozhodnuto tak, že vyměřená daňová ztráta byla snížena na částku 266 346 Kč
  - „*odvolání 2*“ – odvolání proti rozhodnutí o odvolání 1
  - „*rozhodnutí o odvolání 2*“ – rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o odvolání 1 vydané správcem daně dne 22. 12. 2020, č.j. 1019661/20/2403-50521-403437, jímž bylo rozhodnuto tak, že vyměřená daňová ztráta byla zvýšena na částku 16 031 288 Kč
  - „*seznámení 1*“ – písemnost žalovaného ze dne 20. 9. 2021, č.j. 35977/21/5200-11432-701996, *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*
  - „*seznámení 2*“ - písemnost žalovaného ze dne 8. 11. 2021, č.j. 42278/21/5200-11432-701996, *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení.*
24. K *vyloučení pětinásobného navýšení nájemného v r. 2016* žalovaný odkázal na body [38] až [46] napadeného rozhodnutí a dále poukázal na skutečnost, že tato námitka se týká DPPO za zdaňovací období r. 2016, kdy řízení již bylo pravomocně skončeno rozhodnutím ze dne 16. 6. 2021, č.j. 23650/21/5200-11432-711891 (viz bod [5] tohoto vyjádření k žalobě), tj. jiného samostatného řízení, nikoli DPPO za zdaňovací období r. 2018. Jak již bylo uvedeno žalovaným v bodech [4] až [5] tohoto vyjádření k žalobě, žalobkyně podala dne 1. 5. 2019 DODAP 2016, kdy tvrdila, že částka nákladů z uhrazeného nájemného ve výši 15 764 942 Kč je daňově neúčinná. V DODAP 2016 snížila daňovou ztrátu za zdaňovací období r. 2016 o částku 15 764 942 Kč vztahující se k nákladům zaúčtovaným na základě dokladů přijatých od pronajímatele za nájemné za užívání nemovitých a movitých věcí. Pronajímatel vyúčtoval žalobkyni za r. 2016 nájemné za užívání movitých věcí a nemovitých věcí ve výši 749 289 EUR na základě daňových dokladů. Nájemní smlouva byla uzavřena na r. 2015 na užívání movitých věcí a nemovitých věcí za 162 500 EUR. Žalobkyně má za to, že pro r. 2016 činí daňově uznatelný náklad v podobě nájemného pouze částka 162 500 EUR dle smlouvy pro r. 2015, a nikoliv částka 749 289 EUR (částka fakturována pronajímatelem, kterou žalobkyně akceptovala a hradila). Tím došlo dle žalobkyně k nesprávnému zahrnutí částky 15 764 942 Kč do daňově účinných nákladů a následně k neoprávněnému snížení základu DPPO za zdaňovací období r. 2016 (zvýšení daňové ztráty), a proto žalobkyně podala DODAP 2016, v němž dodatečně vyloučila náklady za pronájem nebytových prostor a užívání movitého vybavení v r. 2016 ve výši 15 764 942 Kč a vykázala daňovou ztrátu nižší o částku 15 764 942 Kč, tj. ve výši 266 346 Kč.
25. Žalobkyně tvrdila, že podává DODAP 2016 z procesní opatrnosti, neboť sama v odvolání podanému proti rozhodnutí o odvolání 2 uvedla obavu, že byl-li by v budoucnu zrevidován závěr rozhodnutí o odvolání 2, které neakceptovalo vyloučení předmětných nákladů, mohlo by být žalobkyni vytknuto, že tyto náklady nevyločila při vědomí, že je v důkazní nouzi ohledně prokázání jejich daňové účinnosti. Uvedené vyjádření žalobkyně

žalovaný respektoval, jak uvedeno v bodu [28] rozhodnutí ze dne 16. 6. 2021, č.j. 23650/21/5200-11432-711891, zároveň však konstatoval, že „*odvolatel je soukromoprávním subjektem práva, kdy v rovině práva soukromého, v oblasti obchodních závazkových vztahů, tedy na základě široké smluvní volnosti, záleží výhradně na rozhodnutí společnosti, jak upraví své smluvní vztahy. Zaúčtováním částek do nákladů daňových, tedy s ovlivněním výše základu daně a daně, vstupuje společnost do roviny práva veřejného (daňového), a je povinna dle § 92 daňového řádu prokázat oprávněnost zahrnutí nákladů do nákladů daňově účinných. Pokud poplatník sám deklaruje, že část nákladů zaúčtovaných v účetnictví představovala neoprávněné snížení základu daně, pak daňovou neúčinnost nastavil sám daňový subjekt, který posoudil jako daňově účinnou pouze část uhrazených zaúčtovaných nákladů, přičemž zbylé náklady vyloučil na ř. 40 jako náklady daňově neúčinné.*“.

26. V odvolání podaném proti rozhodnutí o odvolání 2 se pak žalobkyně domáhala konstatování porušení principu tržní přiměřenosti či zneužití práva. Jelikož žalobkyně v odvolání 2 podaném proti rozhodnutí o odvolání 1 pouze polemizovala s odůvodněním rozhodnutí o odvolání 1, když se domáhala aplikace takových závěrů v odůvodnění, ve kterých by správce daně konstatoval porušení principu tržní přiměřenosti (či dokonce zneužití práva), aniž by napadala výrok rozhodnutí, což je podle § 109 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) nepřipustné, žalovaný v rámci odvolacího řízení proti rozhodnutí o odvolání 2 změnil rozhodnutí o odvolání 2 tak, že se podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání podané proti rozhodnutí o odvolání 1 zamítá a odvolací řízení se zastavuje.
27. Jak uvedeno v bodu [29] rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2021, č.j. 23650/21/5200-11432-711891: „*Odvolací orgán neshledává důvod závěr tvrzený v DODAP zpochybňovat. Náklady, o kterých je účtováno, musí pro zahrnutí do základu daně projít testem stanoveným v ustanoveních § 24 a 25 ZDP. Obecně je nájemné daňovým nákladem ve smyslu § 24 odst. 2 ZDP (viz [12]), což fakticky znamená, že u tohoto nákladu není nutné prokazovat souvislost s výnosy (jako u obecné podmínky daňové uznatelnosti ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP). Účinnost takových nákladů má však obecně i jiné limity než pouze souvislost s příjmy (např. samotnou fakticitu plnění, časovou souvislost, obvyklost ceny atd.). Kromě specifických situací (např. v případě § 35a a § 35b ZDP) ZDP obecně nelimituje daňový subjekt v možnosti uplatnit nižší daňové náklady a zvýšit tak svůj základ daně (v rámci procesu transformace výsledku hospodaření na základ daně). Odvolací orgán na rozdíl od správce daně (v určitých fázích jeho rozhodování) neshledal žádné skutečnosti, které by bránily daňovému subjektu vyloučit z daňově uznatelných nákladů ty náklady, u nichž tímto postupem deklaruje (resp. výslovně uvádí), že by v případném řízení neunesl důkazní břemeno stran prokázání jejich výše (např. přenesené důkazní břemeno výše uplatněných daňových nákladů). Domáhá-li se odvolatel opření závěru o daňové neúčinnosti nákladů o důvody, které by zároveň neovlivnily výrok rozhodnutí, je taková procesní obrana nepřipustná. Tím, že daňový subjekt sám náklady ve výši 15 764 942,- Kč označil za neoprávněné, u kterých je v důkazní nouzi stran prokázání jejich daňové účinnosti, nebyl dán důvod k aplikování jiných ustanovení ZDP, u kterých nadto nese důkazní břemeno správce daně a která proto mají svá procesní pravidla (§ 23 odst. 7 ZDP či zneužití práva).*“
28. V bodu [30] rozhodnutí ze dne 16. 6. 2021, č.j. 23650/21/5200-11432-711891, pak žalovaný s odkazem na § 141 daňového řádu konstatoval, že daňový subjekt (žalobkyně) má povinnost podat dodatečné daňové přiznání, pokud zjistí, že poslední známá daň měla být vyšší, a současně má oprávnění podat dodatečné daňové přiznání, pokud zjistí, že poslední známá daň měla být nižší. V případě žalobkyně nastala první varianta, kdy žalobkyně dne

1. 5. 2019 (s datem zjištění 22. 4. 2019) deklarovala správci daně, že její daňová povinnost měla být vyšší (resp. měla být nižší její daňová ztráta) a tuto argumentaci fakticky v odvolacím řízení neopustila a výslovně ji potvrdila i v rámci odvolání podaného proti rozhodnutí o odvolání 2. Při aplikaci § 141 odst. 5 daňového řádu na zde řešený případ měla žalobkyně povinnost uvádět v dodatečném daňovém přiznání na vyšší daň (resp. nižší daňovou ztrátu), rozdíl oproti poslední známé dani a den jeho zjištění, což žalobkyně, jak je zřejmé ze spisového materiálu, učinila. Žalovaný jakožto odvolací orgán proto v bodu [31] shora uvedeného rozhodnutí uzavřel, že „z řízení je zřejmá odvolatelem požadovaná výše daňové ztráty (266 346,- Kč, viz DODAP a autoremedurní rozhodnutí 1), přičemž nyní odvolací orgán co do výše daňové povinnosti (daňové ztráty) rozhodl v souladu s požadavkem odvolatele“.
29. Jak již bylo uvedeno žalovaným v tomto vyjádření k žalobě výše, konečné rozhodnutí ve věci DPPPO za zdaňovací období r. 2016 bylo žalovaným vydáno pod č.j. 23650/21/5200-11432-711891 dne 16. 6. 2021 a nabylo právní moci dne 24. 6. 2021. Z tohoto rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že byla pravomocně vyměřena ztráta ve výši 266 346 Kč, kdy částka žalobkyní označených nedaňových nákladů byla obsahem ř. 40 daňového přiznání k DPPPO za zdaňovací období r. 2016. Jestliže žalobkyně nyní v podané žalobě proti napadenému rozhodnutí, týkajícímu se DPPPO za zdaňovací období r. 2018 napadá závěry učiněné v daňovém řízení týkající se DPPPO za zdaňovací období r. 2016, je třeba tyto námitky žalobkyně odmítnout, neboť tyto měla žalobkyně uplatnit v žalobě podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) podané proti rozhodnutí dne 16. 6. 2021, č.j. 23650/21/5200-11432-711891, kterou nepodala. Žalovaný má z tohoto důvodu za to, že v žalobě proti napadenému rozhodnutí nelze již tyto námitky zdejším soudem přezkoumávat, a proto navrhuje jejich odmítnutí.
30. K tvrzení žalobkyně, že žalobkyně a pronajímatel jsou v r. 2015 a r. 2016 spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP prostřednictvím Ing. J. M., žalovaný s odkazem na již uvedené v bodu [17] tohoto vyjádření k žalobě uvádí, že rovněž tato námitka se týká DPPPO za zdaňovací období r. 2016, nikoli DPPPO za zdaňovací období r. 2018 a žalobkyně ji měla možnost uplatnit v žalobě podané proti rozhodnutí ze dne 16. 6. 2021, č.j. 23650/21/5200-11432-711891, kterou však nepodala. Žalovaný má za to, že jestliže žalobkyně uplatňuje předmětnou námitku až nyní, v žalobě proti napadenému rozhodnutí, nelze již tuto námitku zdejším soudem přezkoumávat, a proto navrhuje její odmítnutí. Nad rámec uvedeného lze uvést, že žalobkyně předmětnou námitku uplatnila v odvolání 1 proti DPLVY r. 2016 a byla vypořádána správcem daně v rozhodnutí o odvolání 1 na str. 5 a 6, kde je uvedeno, že Ing. M. byl u pronajímatele předsedou představenstva a pracoval u žalobkyně na pozici ekonomického ředitele. Jeho nadřízeným byl u žalobkyně generální ředitel Ing. J. C., do jehož kompetence spadá mimo jiné kontrola dokladů a který je rovněž dle interních předpisů žalobkyně odpovědný za hospodářské operace týkající se např. bezhotovostních převodů. Dle správce daně nebylo doloženo a prokázáno, že žalobkyně a pronajímatel byly spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) ZDP. Jak je dále v rozhodnutí o odvolání 1 uvedeno: „*Součástí řádného a dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2016 byly Samostatné přílohy k položce 12 I. oddílu ozn. „Přehled transakcí se spojenými osobami“, ve kterých daňový subjekt identifikoval jednotlivé spojené osoby, se kterými v roce 2016 uskutečnil transakce, tyto identifikoval a vyčíslil hodnoty transakcí, které s nimi uskutečnil. Jejich součástí ale nebyl přehled transakcí s korporací Františkovy lázně SAVOY a.s., ačkoliv daňový subjekt deklaruje, že tato korporace byla v roce 2016 spojenou osobou, od které měl pronajaty nemovité a movité věci.*“ Nadto, jak již bylo

uvedeno v bodu [15] tohoto vyjádření k žalobě, tím, že daňový subjekt sám náklady ve výši 15 764 942 Kč označil za neoprávněné, u kterých je v důkazní nouzi stran prokázání jejich daňové účinnosti, nebyl dán důvod k aplikování jiných ustanovení ZDP, u kterých nadto nese důkazní břemeno správce daně a která proto mají svá procesní pravidla (§ 23 odst. 7 ZDP či zneužití práva).

31. K *neexistenci pohledávky* žalovaný uvedl, že v rámci daňového řízení žalobkyně předložila účetní doklad č. FDVN021800116 ze dne 4. 12. 2018, kterým zaúčtovala na účet 648101 ve prospěch výnosů částku 15 751 011,53 Kč (matematicky 15 788 286,12 – 37 274,59) s popisem FL SAVOY výnos z nájemní smlouvy z 1. 7. 2015, DPH a ve prospěch účtu 343220 ve výši 37 274,59 Kč s popisem FL SAVOY – DPH z nájemní smlouvy z 1. 7. 2015, na vrub účtu 378619 částku 15 788 296,12 Kč s popisem FL SAVOY - pohl. z nájemní smlouvy z 1. 7. 2015. Žalobkyně tímto účetním dokladem účtovala o pohledávce za pronajímatelem.
32. Na předžalobní upomínku žalobkyně k úhradě částky ve výši 15 788 296,12 Kč (tedy rozdílně od v r. 2018 účtované částky výnosů) z titulu neoprávněného nájemného vyúčtovaného pronajímatelem žalobkyni v r. 2016 a žalobkyni pronajímateli zaplaceného, reagoval pronajímatel dopisem, v němž je uvedeno, že pronajímatel neeviduje vůči žalobkyni žádný dluh z titulu neoprávněně vyúčtovaného nájemného (viz bod [49] napadeného rozhodnutí). Pohledávka tedy nebyla pronajímatelem uznána. Pronajímatel také nevystavil v r. 2016 ani později žádný opravný doklad – dobropis z důvodu případné chybné fakturace sjednané ceny, nýbrž přímo popřel existenci dluhu vůči žalobkyni.
33. Žalobkyně přihlásila pohledávku v celkové výši 17 171 556,10 Kč (včetně úroku z prodlení) do insolvenčního řízení vedeného u pronajímatele u Městského soudu v Praze pod sp. zn. MSPH 59 INS 24899/2020 (viz jak uvedeno v bodu [51] napadeného rozhodnutí). Insolvenční správce pronajímatele, jakož i pronajímatel pohledávku v přezkumném jednání popřeli. Insolvenční správce popřel pohledávku co do pravosti (pohledávka neexistuje, nevznikl na ni nárok), neboť má za to, že žalobkyně neprokázala vznik přihlašované pohledávky, když pouze účelově tvrdí, že pronajímatelem vyúčtovaná výše nájemného, kterou žalobkyně posléze sama uhradila a jehož výši rozporuje až po více jak 4 letech od provedení dílčích úhrad, byla v rozporu s ústně uzavřeným dodatkem k nájemní smlouvě, na základě níž žalobkyně předmět nájmu užívala v roce 2015. K platbám nájemného za r. 2016 docházelo v průběhu r. 2016 a na začátku r. 2017 ať již prostřednictvím plateb na bankovní účet pronajímatele nebo prostřednictvím dohod o zápočtu vzájemných pohledávek. Popření pohledávky insolvenčním správcem je při každém způsobu řešení úpadku dlužníka (pronajímatele) účinné, činí pohledávku co do uplatněního důvodu spornou. Pronajímatel také popřel pohledávku co do pravosti (pohledávka neexistuje, nevznikl na ni nárok). Má za to, že tvrzená pohledávka nikdy nevznikla a není tak po právu. Žalobkyně nedoložila existenci dodatku k nájemní smlouvě, na jehož základě měla údajná pohledávka věřiteli vzniknout. Pro případ, že by údajná pohledávka žalobkyně v minulosti vznikla, byla tato pohledávka v celé výši promlčena. Poslední splátka nájemného za období, ve kterém měla žalobkyni vznikat údajná pohledávka, byla na účet pronajímatele připsána dne 10. 3. 2017. Údajný nárok žalobkyně na vydání bezdůvodného obohacení z titulu údajně omylem uhrazeného nájemného za r. 2016 bylo možné uplatnit nejpozději do 10. 3. 2020, a to pouze a jedině ve vztahu k částce posledně uhrazeného nájemného. Dříve uhrazené splátky nájemného již byly tou dobou promlčeny v souladu s § 621 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

34. Z reorganizačního plánu, který obsahuje závazky pronajímatele, které jsou předmětem incidenčních sporů, je u přihlášené pohledávky žalobkyně uvedeno, že je v plné výši popřena jak co do pravosti, tak i výše, neboť nebyl prokázán vznik pohledávky, a pokud by i byl prokázán, pak proto, že pohledávka je promlčena (viz bod [53] napadeného rozhodnutí).
35. Z výše uvedeného dle žalovaného vyplývá, že pohledávka je pohledávkou spornou (co do právního titulu, její výše i z pohledu času, jak uvedeno v bodu [56] napadeného rozhodnutí), nejedná se o příjem ve smyslu § 18 ZDP, neboť se nejedná o příjem skutečný, a proto by takový účtovaný výnos neměl ovlivnit základ daně. Předmětný příjem z pohledávky nesplňuje základní definici, pro kterou má být podroben zdanění podle § 23 odst. 1 ZDP ve věcné a časové souvislosti. Za dané skutkové situace by bylo možné postupovat podle § 23 odst. 3 písm. c) bod 1 ZDP, dle kterého lze výsledek hospodaření snížit o částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy (výnosy), jež jsou zahrnuty v ř. 10 daňového přiznání, tedy ve výsledku hospodaření zjištěného v účetnictví. Žalovaný se neztotožňuje s tvrzením žalobkyně, že jí pohledávka za pronajímatelem nesporně vznikla. Žalobkyně sice vyčíslila svůj dluh vůči pronajímateli, ten však dluh neuznal, uvedl, že vůči žalobkyni žádný dluh neviduje, neboť nemá pochybnosti o tom, že by žalobkyně byla vázána k poskytnutí sporných hodnot, namítl i případné promlčení pohledávky. Žalobkyně rovněž nedoložila, že by došlo k vymáhání pohledávky v rozhodčím či soudním řízení. Žalobkyní přihlášená pohledávka v insolvenčním řízení vedeném u pronajímatele byla nadto popřena, jak bylo výše uvedeno, o incidenční žalobě nebylo doposud rozhodnuto. Z výše uvedeného vyplývá, že nevznikl předpoklad, že bude pohledávka uhrazena, ani předpoklad dostatečné míry jistoty, že je skutečným aktivem a její uplatnění skutečným resp. reálným výnosem v účetním období r. 2018.
36. Dle žalovaného je třeba dále uvést, že žalobkyně nesprávně směšuje dva rozdílné okamžiky vzniku pohledávky. Pohledávka za žalobkyní, kterou pronajímatel žalobkyni fakturoval, o níž také účtoval a následně inkasoval, byla titulem konkrétního nájemného spojeného s r. 2016. O existenci této pohledávky se zjevně nepochybuje. Předmětem incidenčního sporu je ale až následný druhý okamžik, údajně vzniklé a existující pohledávky dle tvrzení žalobkyně, a to tentokrát pohledávky žalobkyně (nájemce) za pronajímatelem, jež je ale výsledkem jednostranného úkonu právě ze strany žalobkyně z titulu údajného bezdůvodného obohacení, o němž účtovala jen žalobkyně a následně vyzvala pronajímatele k jejímu vydání. Jak uvedla žalobkyně do protokolu ze dne 16. 7. 2019, č.j. 750314/19/2403-60562-402316, jen na základě dodatečného nesouhlasu žalobkyně s výší nájmu, zjištěného v prosinci r. 2018, tvrdí žalobkyně, že má pohledávku za pronajímatelem z titulu neoprávněně vyúčtovaného nájemného (blíže viz bod [48] napadeného rozhodnutí). Tuto pohledávku pronajímatel neuznává a jednoznačně popírá. Rovněž insolvenční správce daně ji popřel co do pravosti, tak i výše. Jedná se tedy o pohledávku spornou, jejíž existence nebyla jednoznačně prokázána. Na případ žalobkyně tedy není přílehlavý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2019, č.j. 6 Afs 117/2019-48, který řeší jiný skutkový a právní stav.
37. K *neprovedení dokazování* žalovaný uvedl, že v seznámení 1 seznámil žalobkyni se skutečnostmi, které nastaly v ukončeném odvolacím řízení u DPPO za zdaňovací období r. 2016, jakož i v insolvenčním řízení s pronajímatelem, které mají vliv na existenci předmětné pohledávky účtované v r. 2018 s tím, že DPPO r. 2018 byla vyměřena ve správné výši 0 Kč. V seznámení 2 žalovaný rovněž seznámil žalobkyni s hodnocením listin předložených žalobkyní a dále listin, které si opatřil z insolvenčního rejstříku týkajících

se předmětného insolvenčního řízení, a vypořádal rovněž námitky žalobkyně. Žalovaný po provedeném dokazování dospěl k závěru, že existence předmětné pohledávky není prokázána. Nedošlo ke skutečnému zdanitelnému příjmu (výnosu), neboť ten je sporný z pohledu právního titulu, výše i času.

38. Žalovaný má za to, že se přednostně jedná o spor soukromoprávní, a nedomnívá se proto, že by Městský soud v Praze vyčkával na finální závěry orgánů finanční správy a že by na rozhodnutí správních orgánů v řízení ve věci vyměření daně žalobkyni záviselo řešení incidenční žaloby ve sporu mezi dvěma smluvními stranami. Z hodnocených důkazů také plyne, že doposud nedošlo k žádné dohodě obou stran. Pro projednávání případ ve věci DPPO za zdaňovací období r. 2018 je podstatné to, že žalobkyně sice zaúčtovala výnos do účetnictví, avšak související částku uvedla na ř. 140 daňového přiznání k DPPO za zdaňovací období r. 2018, k níž v textové části přílohy vysvětlila důvod nezahrnutí částky na tomto řádku do základu daně (vyjmutí z výsledku hospodaření) zdaňovacího období r. 2018: „*Na řádku 140 je výnos ve výši 15.751.011,53 Kč z pohledávky z nájemného od společnosti Františkovy Lázně SAVOY a.s. dodané v dodatečném přiznání za rok 2016 ze dne 1. 5. 2019.*“ Obě tyto skutečnosti jsou důkazem, jenž nemá žalovaný důvod zpochybňovat, zvláště v situaci, kdy důkazy jednoznačně podporující zcela „jinou realitu“ nemají oporu ve spisu.
39. Žalovaný dále uvedl, že s odkazem na vše již v tomto vyjádření k žalobě uvedené nesouhlasí s tím, že je povinen v daňovém řízení u DPPO za zdaňovací období r. 2018 vést dokazování ohledně ceny nájmu podle pravidel tržní přiměřenosti. Jak již bylo v tomto vyjádření k žalobě výše uvedeno, ve věci DPPO za zdaňovací období r. 2016 bylo vedeno samostatné řízení, ve kterém bylo žalovaným vydáno dne 16. 6. 2021 rozhodnutí č.j. 23650/21/5200-11432-711891, které nabylo právní moci dne 24. 6. 2021. Z tohoto rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že u DPPO za zdaňovací období r. 2016 byla pravomocně vyměřena daňová ztráta ve výši 266 346 Kč, kdy částka žalobkyní označených nedaňových nákladů byla obsahem ř. 40 daňového přiznání k DPPO za zdaňovací období r. 2016. Proti tomuto rozhodnutí nebyla podána žalobkyní žaloba podle § 65 s.ř.s. Jestliže žalobkyně nyní v podané žalobě proti napadenému rozhodnutí, týkajícímu se DPPO za zdaňovací období r. 2018 napadá závěry učiněné v daňovém řízení týkajícímu se DPPO za zdaňovací období r. 2016, je třeba tyto námitky žalobkyně odmítnout, neboť tyto měla žalobkyně uplatnit v žalobě podle § 65 s.ř.s. podané proti rozhodnutí č.j. 23650/21/5200-11432-711891 ze dne 16. 6. 2021, kterou nepodala. Žalovaný má z tohoto důvodu za to, že v žalobě proti napadenému rozhodnutí již nelze tyto námitky zdejší soudem přezkoumávat, a proto navrhuje jejich odmítnutí. Žalovaný neshledal důvod závěr tvrzený žalobkyní v DODAP 2016 zpochybňovat s ohledem na to, že uplatnění výdajů (nákladů) je právem nikoli povinností daňového subjektu, (viz jak uvedeno v bodech [45] a [72] napadeného rozhodnutí). U DPPO za zdaňovací období r. 2018 je předmětem sporu otázka výnosová, příjmová, položka na ř. 140 daňového přiznání. Žalobkyní uváděné rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č.j. 7 Afs 47/2013-30 a ze dne 18. 7. 2018, č.j. 6 Afs 129/2018-29, nelze nadto na případ žalobkyně použít, neboť žalobkyně a pronajímatel nejsou spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP prostřednictvím Ing. J. M., jak žalobkyně tvrdí (viz jak již uvedeno v bodu [18] tohoto vyjádření k žalobě). Pokud se jedná o žalobkyní zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č.j. 5 Afs 6/2010-101, tento řeší rovněž jiný skutkový a právní stav, neboť v případě žalobkyně se jedná o spornou pohledávku, jak již bylo výše rozvedeno.

40. Žalovaný ze stejných důvodů rovněž odmítá tvrzení žalobkyně, že byl povinen posuzovat, zda nedošlo ke zneužití práva. Toto tvrzení se týká DPPO za zdaňovací období r. 2016, o níž bylo vedeno samostatné řízení. Jak již bylo uvedeno výše, žalobkyně měla možnost podat proti rozhodnutí č.j. 23650/21/5200-11432-711891 ze dne 16. 6. 2021 žalobu podle § 65 s.ř.s., v níž mohla předmětnou námitku uplatnit, a proto má žalovaný za to, že pokud žalobkyně uplatňuje tuto námitku až nyní v žalobě podané proti napadenému rozhodnutí, nelze ji již zdejším soudem přezkoumávat, a proto navrhuje její odmítnutí. Nadto pro konstatování zneužití práva nebyla žalovaným identifikována ani objektivní, ani subjektivní kritéria spojená s vylákáním daňové výhody (viz body [30] až [36] právního rámce napadeného rozhodnutí), zvláště ne v přezkoumávaném r. 2018. Žalobkyní uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č.j. 4 Afs 137/2016-43, nelze nadto na případ žalobkyně použít, neboť žalobkyně a pronajímatel nejsou spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP prostřednictvím Ing. J. M., jak žalobkyně tvrdí (viz jak již uvedeno v bodu [18] tohoto vyjádření k žalobě).
41. I za ryze hypoteticky teoretické možnosti, kdy by žalovaný připustil, že výdaj (náklad) by mohl z pohledu tržní přiměřenosti být neobvykle vysoký a došlo by k přenosu důkazního břemene ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP k prokázání důvodů rozdílu, a žalobkyně by rozdíl neprokázala, výsledkem by byla totožná situace – neuznání daňového výdaje (nákladu), tedy opět by došlo ke stanovení daňové ztráty v nižší výši, s největší pravděpodobností ve výši 266 346 Kč. Došlo by ale k paradoxní situaci, že by žalobkyně právě naopak chtěla, aby k tomu došlo, aby měla podklad pro svou tezi o bezdůvodném obohacení. Žalobkyně tedy vědomě požaduje po odvolacím orgánu, aby se stal jejím advokátem a hájil její postup, který odmítá nejen její obchodní partner, ale také insolvenční správce, a vyřešil tak její soukromý spor místo soudu. Nedůvodně vrstvená odvolání a rozhodnutí o odvolání týkající se DPPO za zdaňovací období r. 2016 jen dokumentují žalobkyninu snahu dosáhnout opory pro jí vytvořenou linii bezdůvodného obohacení.
42. Ke *stanovení DPPO za zdaňovací období r. 2018* žalovaný konstatoval, že na žalobkyní předestřené varianty řešení uvádí, že je správné, když žalobkyně sama nazná, že je prokázání daňového výdaje vysoce rizikové, aby takový výdaj neuplatnila, a současně je správné, aby související zaúčtovaný výnos, u něhož navíc absentuje definiční znak – titul, výše, čas – nebyl zdaněn. Žalobkyně se po seznámení 1 a seznámení 2 ke znakům výše a čas ani nevyjádřila.
43. K žalobkynině variantě, že pohledávka z nájemného není jasně prokázána a dojde ke snížení ř. 10 a ke zrušení ř. 140 DAP 2018, žalovaný konstatoval, že v bodu [79] napadeného rozhodnutí uvedl, že nelze vyjmout výnos z ř. 10 a tedy změnit výši výsledku hospodaření, který se zjišťuje z účetnictví (viz body [19] až [24] právního rámce napadeného rozhodnutí), není-li shledáno, že účetnictví není způsobilé být podkladem pro stanovení daně. Podkladem pro zjištění výsledku hospodaření je účetní Výkaz zisku a ztráty. A ten zmíněný výnos obsahuje. Přestože o prokazatelnosti pohledávky je v tomto řízení vedena polemika, vycházející z vedeného soukromoprávního sporu, o výnosu v její souvislosti účtováno bylo.
44. K žalobkynině variantě, že při porušení tržní přiměřenosti jde o nedaňový náklad v r. 2016, pohledávka z nájemného je prokázána a zůstane na ř. 10 a zůstane ř. 140 DAP 2018, žalovaný konstatoval, že v bodu [78] napadeného rozhodnutí uvedl, že platí tato varianta, avšak bez toho, aby žalovaný nutně musel konstatovat porušení tržní přiměřenosti, neboť sama žalobkyně předestřela důvod pro vyloučení předmětných nákladů z daňové

uznatelných nákladů v daňovém řízení týkajícím se DPPO za zdaňovací období r. 2016, které nadto bylo pravomocně ukončeno, jak výše uvedeno. Žalovaný není povinen vytvářet odůvodnění opaku (blíže viz bod [74] napadeného rozhodnutí).

45. K žalobkynině variantě, že jde o zneužití práva a nedaňový náklad v r. 2016, pohledávka z nájemného je prokázána a zůstane na ř. 10 a zůstane ř. 140 DAP 2018, žalovaný konstatoval, že v bodu [80] napadeného rozhodnutí uvedl, že jestliže se žalobkyně vyjádřila, že zneužila právo původním uplatněním daňového výdaje v podobě nájemného a že tudíž na DPPO za r. 2016 zaplatila méně, je třeba uvést, (a) že se jedná o námitku, která se týká zdaňovacího období r. 2016, (b) postupem voleným samotnou žalobkyní tento „rizikový“ náklad v konečném důsledku základ daně (daňovou ztrátu) neovlivnil, neboť nakonec nebyl daňově uplatněn. Žalovaný pro konstatování zneužití práva neidentifikoval ani objektivní, ani subjektivní kritéria spojená s vylákním daňové výhody, současně ani žalobkyně neobjasnila, kdo se zneužívající praktiky skutečně měl dopustit, jestli ona sama tím, že nájemné uhradila a původně v daňových výdajích uplatnila, anebo pronajímatel tím, že nájemné vyfakturoval a přijal. Žalovaný odmítá snahu žalobkyně o to, aby správce daně unesl důkazní břemeno a potvrdil tezi o zneužití práva. Kromě toho, že platí, co bylo uvedeno v odstavci [29] tohoto vyjádření k žalobě, tedy, že žalovaný neshledal důvod pro konstatování zneužití práva pro r. 2016, neshledal tak ani pro r. 2018. Uvedením předmětné sumy na ř. 140 daňového přiznání nedošlo k narušení smyslu a účelu položek nezahrnovaných do základu daně dle § 23 odst. 4 ZDP, případně k narušení smyslu a účelu položek snižujících základ daně dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 1. ZDP, jak žalovaný uvádí v bodech [76] a [77] napadeného rozhodnutí. Právě naopak, žalovaný očistění základu daně o nezdaňovaný příjem (výnos) za zdaňovací období r. 2018 potvrdil.
46. K tvrzení žalobkyně na str. 10 žaloby, že absence důvodů pro vyloučení nájemného z daňových nákladů r. 2016 znamená, že pětinasobně navýšené nájemné bez rozšíření předmětu nájmu je daňovým nákladem v r. 2016 a toto musí žalovaný promítnout do napadeného rozhodnutí, aby došlo ke stanovení DPPO za zdaňovací období r. 2018 ve správné výši, žalovaný sdělil, že pro úplnost v bodu [81] napadeného rozhodnutí uvedl, jak kontinuálně a souvztažně posoudil náklad i výnos, a názorně poukázal na jednotnost svého rozhodování v konkrétní věci.

#### IV.

##### Posouzení věci soudem

47. Vzhledem k tomu, že žalovaný souhlasil s projednáním věci bez jednání a žalobkyně ve lhůtě dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu nevyjádřila nesouhlas s projednáním věci bez jednání, ač byla poučena o tom, že v takovém případě se bude mít za to, že souhlas je udělen, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s.ř.s. o věci samé bez jednání.
48. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
49. Pro posouzení věci je podstatné, že předmětem soudního přezkumu byla rozhodnutí správních orgánů, která se týkala daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018. Soud se tedy mohl zabývat pouze žalobními námitkami směřujícími proti tomuto zdaňovacímu období, nikoli zdaňovacímu období roku 2016.

## A.

50. Nad rámec shora uvedeného závěru je vhodné uvést, ve vztahu k námitkám žalobce směřujícím do zdaňovacího období roku 2016, že uplatnění daňového výdaje je právem, nikoli povinností daňového subjektu.
51. Pokud se daňový subjekt rozhodne nějaký výdaj neuplatnit v daňovém přiznání, zůstane daňový základ o tento výdaj neponížený.
52. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
53. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt není povinen uvádět v daňovém přiznání výdaje, resp. ponižovat o ně daňový základ, nevznikne mu povinnost výdaj neuvedený, resp. neuplatněný v daňovém přiznání, prokazovat.
54. Důkazní povinnost daňového subjektu se aktivuje teprve v případě výdaje, který daňový subjekt uplatní v daňovém přiznání, resp., o nějž poníží svůj daňový základ. Zde lze odkázat například na závěry, které shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 6. 2021, č.j. 5 Afs 33/2020 - 36, kde uvedl: *„Jak vyplývá z četné judikatury Nejvyššího správního soudu, k uplatnění daňově uznatelných výdaje, je třeba rovněž prokázat, že k uskutečnění plnění fakticky a v daném rozsahu došlo. Nepostačí tedy bez dalšího, že výdaje přinesly stěžovateli příjmy (v daném případě z prodeje zbudovaných nemovitostí). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111, konstatoval: „Daňová teorie mezi daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky: Výdaje musí poplatník skutečně vynaložit. Výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů. Musí být vynaloženy ve zdaňovacím období. Za výdaje je považuje zákon. Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním § 24 věty první: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Protože stát a daňový subjekt v daňovém řízení nejsou v rovném postavení, správce daně je v pozici vrchnostenské, zákonodárce mu stanovil mantinely tak, aby svého postavení nemohl zneužít. Jedním z těchto prostředků je rozložení důkazního břemene mezi obě strany (viz např. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 - 75, též rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2007, č. j. 5 Afs 158/2005 - 226)“; obdobně viz např. rozsudek ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 306/2018 - 40: „V první fázi daňového řízení tíží důkazní břemeno daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119), nicméně jeho důkazní povinnost se vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. dubna 2008, č. j. 7 Afs 18/2008 - 48). Daňový subjekt je povinen prokázat nejen, že příslušné výdaje skutečně vynaložil, ale též to, že je vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů*

*(rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. května 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73). Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je tedy povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, „a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu“ (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. dubna 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72 či ze dne 6. prosince 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60).“*

55. Právě citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu je poučný i z dalšího důvodu. Nejvyšší správní soud v něm vysvětlil, že dokonce i v případě, kdy daňový subjekt určitý výdaj uplatní v daňovém přiznání, nepřenáší se nikdy povinnost prokázat existenci tohoto výdaje na správce daně.
56. Nejvyšší správní soud uvedl: *„Stěžovatel se mýlí, pokud dovozuje, že je to výlučně správce daně, kdo je odpovědný za zjištěný skutkový stav. Dle § 92 daňového řádu dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. Je pravdou, že „správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (§ 92 odst. 2). Uvedené však nelze vykládat tak, že je povinností správce daně vyhledávat za daňový subjekt všechny možné prostředky, jimiž by prokazoval tvrzení daňového subjektu. Prvotní břemeno tvrzení, jakož i břemeno důkazní leží vždy na daňovém subjektu, tedy stěžovateli (§ 92 odst. 3). Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37 uvedl: „Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. (viz § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků; srov. nyní § 92 zákona č. 280/2009Sb., daňového řádu). Pokud se stěžovatel svým jednáním sám uvedl do důkazní nouze, neznamená to, že tvrzené skutečnosti je povinen místo stěžovatele vyšetřovací metodou zjistit správce daně. Důkazní břemeno a následky jeho neunesení zůstávají na stěžovateli jakožto daňovém subjektu, jak byl ostatně stěžovatel v průběhu daňového řízení opakovaně poučován.“*
57. Nejvyšší správní soud dále uvedl: *„Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již opakovaně zabýval. Jednoznačně z ní vyplývá, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván; svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy; správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů; nemá přitom povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností (ani to, jak tomu ve skutečnosti bylo), je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval; tyto skutečnosti lze prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním (zpochybněným) účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22.10.2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18.1.2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49). V intencích výše uvedeného správce daně, resp. žalovaný v řízení postupovali. Pochybnosti, které správce daně pojal, řádně*

*odůvodnil a popsal rovněž ve zprávě o kontrole; tyto mají oporu ve zjištěných, která správce daně ohledně dotčených dodavatelů učinil a mají oporu i ve spise.”*

58. K uvedenému se kategoricky vyjádřil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 18. 7. 2013, č.j. 9 Afs 19/2012 - 35, ve kterém uvedl: „Uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení příjmů je právem daňového subjektu, stát nemá povinnost za daňový subjekt domýšlet a následně i uplatnit to, co mohlo být v souladu se zákonem uplatněno rovnou.”
59. Dlužno doplnit, že pokud daňový subjekt určitý výdaj uplatní v daňovém přiznání, a správce daně „*nevyjádří pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví či jiných povinných záznamů*”, neaktivuje se ve vztahu k tomuto výdaji důkazní povinnost správce daně uvedená v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle kterého správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Neaktivuje se ani jakákoli jiná důkazní povinnost správce daně. Za této situace je pak výdaj ponižující základ daně „*uznaným*” a daňový subjekt se v souvislosti s tímto „*uznaným*” výdajem nemůže vůči správci daně dovolávat čehokoli dalšího.
60. To samé samozřejmě platí pro případ, kdy daňový subjekt určitý výdaj v daňovém přiznání neuplatní. Ve vztahu k tomuto „*neuplatněnému*” výdaji nevzniká správci daně vůbec žádná důkazní povinnost. Není zde totiž nic, k čemu by správce daně mohl „*vyjádřit pochybnosti*”. Daňový subjekt se tak v souvislosti s tímto „*neuplatněným*” výdajem nemůže vůči správci daně dovolávat ničehož.
61. Shora uvedené závěry platí i pro situaci týkající se žalobce.
62. Žalobce podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016, ve kterém vyloučil náklady za pronájem nebytových prostor a užívání movitého vybavení v roce 2016 ve výši 15 764 942 Kč a vykázal daňovou ztrátu o tuto částku nižší. Žalobce tak ve výsledku za zdaňovací období roku 2016 výdaj ve výši 15 764 942 Kč neuplatnil v daňovém přiznání, daňový základ zůstal o tento výdaj neponížený, a proto v případě akceptace dodatečného přiznání správcem daně, se vůči němu ve vztahu k tomuto „*neuplatněnému*” výdaji nemohl oprávněně dovolávat čehokoli dalšího.

## B.

63. Pokud jde o zdaňovací období roku 2018, které bylo předmětem prvoinstančního rozhodnutí a rozhodnutí napadeného, zde žalobce na řádku 140 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 uvedl částku 15 751 012 Kč. V textové části přílohy k tomuto přiznání uvedl, že na řádku 140 je výnos ve výši 15 751 012 Kč z pohledávky nájemného od společnosti Františkovy Lázně SAVOY a.s. dodané v dodatečném přiznání za rok 2016 ze dne 1. 5. 2019. Žalobce současně vykázal daň ve výši 0 Kč. Dlužno doplnit, že na řádku 140 daňového přiznání se uvádí souhrnná částka příjmů a částek nezahrnovaných do základu daně podle § 23 odst. 4 zákona o daních z příjmů.
64. Správce daně v této souvislosti zahájil postup k odstranění pochybností, jehož výsledkem bylo vyměření daně ve výši 2 992 690 Kč, neboť správce daně dospěl k závěru, že výnos ve výši 15 751 012 Kč měl být zahrnut do základu daně. Žalobce proti tomuto rozhodnutí podal odvolání, kterým se domáhal stanovení daně v souladu s podaným daňovým přiznáním. Správce daně odvolání vyhověl a v souladu s daňovým přiznáním stanovil daň ve výši 0 Kč.

65. Soud má za to, že za situace, kdy byla daň vyměřena v souladu s daňovým tvrzením žalobce, nemohl být žalobce správními rozhodnutími jakkoli zkrácen na svých právech. Již z tohoto důvodu je nezbytné považovat žalobu za nedůvodnou.
66. Žalobce přesto podal proti prvoinstančnímu rozhodnutí znovu odvolání, o kterém žalovaný napadeným rozhodnutím rozhodl tak, že jej zamítl a prvoinstanční rozhodnutí potvrdil.
67. Pro rozhodnutí věci je podstatné, že ač správce daně prvotně vyjádřil „*pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví či jiných povinných záznamů*“, tj. aktivoval svoji důkazní povinnost podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přičemž zahájil postup k odstranění pochybností a dokonce vyměřil daň v rozporu s žalobcovým daňovým tvrzením, nakonec z podnětu odvolání žalobce od svých pochybností ustoupil a daň vyměřil v souladu s daňovým tvrzením žalobce.
68. Aplikujíc na tento skutkový stav závěry uvedené shora v bodu A je nezbytné uvést, že se žalobce nemůže vůči správci daně dovolávat čehokoli dalšího.
69. Žalobce daňový základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 neponížil o výdaj ve výši 15 751 012 Kč. Nevznikla mu tedy vůbec důkazní povinnost podle § 92 odst. 3 daňového řádu k prokázání oprávněnosti takového ponížení daňového základu. Ani správci daně nevznikla žádná důkazní povinnost, neboť zde nebylo nic k čemu by správce daně mohl „*vyjádřit pochybnosti*“.
70. Žalobci vznikla důkazní povinnost podle § 92 odst. 3 daňového řádu pouze ve vztahu ke skutečnostem jím uváděným v daňovém přiznání, tedy pokud jde o částku ve výši 15 751 012 Kč, zda tuto částku oprávněně uvedl na řádku 140 daňového přiznání a že o ní oprávněně neponížil daňový základ. S ohledem na to však, že správce daně od svých původních pochybností ustoupil, tato důkazní povinnost žalobce se neaktivovala, stejně tak jako jakákoli důkazní povinnost správce daně.
71. Žalobce se tak v žalobě zcela bezdůvodně po správních orgánech domáhal „*vysvětlení, proč je správné pětinasobné zvýšení nájemného v roce 2016 oproti roku 2015*“, „*dokazování směrem k 5-ti násobně navýšenému nájmu*“, „*dokazování stran existence pohledávky ve výši 17 171 556,10 Kč*“, „*povinnosti uvést takové skutkové okolnosti, jež potvrdí nebo naopak vyvrátí správnost 5-ti násobně navýšenému nájmu*“, „*zda došlo či nedošlo k porušení principu tržní přiměřenosti*“, „*aby dokazování poskytlo přehledný a důvěryhodný obraz o 5-ti násobném zvýšení nájemného*“, „*aby dokazováním postavily najisto, zda pro téměř 5-násobné navýšení nájemného jsou či nejsou důvody a zda 5-ti násobně navýšené nájemné odpovídá principu tržní přiměřenosti a nejedná se o zneužití práva*“ či aby správní orgány sdělily že „*pohledávka z nájemného není jasně prokázána a dojde ke snížení řádku 10 a ke zrušení řádku 140 daňového přiznání za rok 2018, nebo při porušení tržní přiměřenosti jde o nedaňový náklad v roce 2016, pohledávka z nájemného je prokázána a zůstane na řádku 10 a zůstane řádek 140 daňového přiznání za rok 2018, anebo jde o zneužití práva a o nedaňový náklad v roce 2016, pohledávka z nájemného je prokázána a zůstane na řádku 10 a zůstane řádek 140 daňového přiznání za rok 2018.*“
72. Dlužno doplnit, že je to daňový subjekt, kdo tvrdí pro pro rozhodnutí významné skutečnosti, resp. skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. V této své povinnosti nemůže být zastoupen kýmkoli jiným, a to ani správcem daně. Žalobce se tak nemůže po správních orgánech důvodně domáhat toho, aby namísto něho měnily jakékoli údaje v jím vyplněném daňovém přiznání.

73. Konečně je nutné uvést, že žalovaný nezaujal závěr o tom, že „pohledávka žalobce za společnosti ve výši 15 751 012 Kč nevznikla“, nýbrž že žalobce uplatnil tuto částku na řádku 140 oprávněně, neboť se jedná o „pohledávku vysoce spornou“, a to z důvodu právního titulu, výše i času, jak žalovaný podrobně odůvodnil v napadeném rozhodnutí.

## V.

## Rozhodnutí soudu

74. Soud neshledal žádný ze žalobkyní uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

## VI.

## Odůvodnění neprovedení důkazů

75. Soud neprovedl žádný z žalobkyní navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

## VII.

## Náklady řízení

76. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Poučení:**

**Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.**

Plzeň 27. března 2023

Mgr. Alexandr Krysl v.r.  
předseda senátu