



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z
předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka
Macháčka ve věci

žalobce: **Honební společenstvo Zákupy – Brenná, IČ 02139537**
sídlem Brenná 40, Zákupy
zastoupen daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, Brno

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Liberecký kraj**
sídlem 1.máje 97, Liberec

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 12. 2023, č. j. 1398354/23/2602-50523-
506775, č. j. 1398368/23/2602-50523-506775 a č. j. 1398372/23/2602-50523-506775

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:
I. Předmět řízení

1. Žalobce se domáhá zrušení shora označených rozhodnutí žalovaného správce daně – platebních
výměrů ze dne 7. 12. 2023, jimiž mu byla podle § 139 odst. 1 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb.,
daňový řád, konkludentně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku

2020, 2021 a 2022 vždy ve výši 20 900 Kč, tj. ve výši tvrzené v daňových přiznáních podaných dne 4. 11. 2023.

II. Žaloba a její doplnění

11. Ve včasné žalobě žalobce nesouhlasil s vyměřením daně. Popsal, že smlouvou o nájmu honitby ze dne 16. 5. 2013, ve znění dohody o přistoupení k nájemní smlouvě ze dne 23. 9. 2013, pronajal honitbu nájemci Mysliveckému sdružení Heřmaničky – Veselí, nyní Myslivecký spolek Heřmaničky – Veselí, z.s., za roční nájemné 110 000 Kč k úhradě na bankovní účet, který nepatří žalobci. Žalovaný na základě výzvy ze dne 15. 11. 2023 obdržel od nájemce sdělení o zaplacení nájemného v hotovosti a příjmové pokladní doklady vystavené žalobcem, na jejichž podkladě usoudil, že žalobce obdržel od nájemce v hotovosti roční nájemné ve výši 110 000 Kč, které podléhá dani z příjmů právnických osob.
12. Nejprve s odkazem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 26. 10. 2022, č. j. 2 Afs 25/2021-35, žalobce tvrdil, že je oprávněn podat správní žalobu přímo proti konkludentním platebním výměrům a může uplatnit všechny důvody, pro které považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Nemusel využít dodatečného daňového přiznání s možností odvolat se proti rozhodnutí o stanovení vyšší daně, aby se mohl domáhat zrušení napadených platebních výměrů.
13. Žalobce žalovanému vytýkal, že v situaci, kdy měl nájemce hradit roční nájemné 110 000 Kč na uvedený bankovní účet, nezjistil, komu bankovní účet patří. Přitom již do protokolu o ústním jednání ze dne 15. 9. 2023 žalobce sdělil, že není majitelem tohoto účtu. V rozporu se smluvním ujednáním hradil nájemce nájemné v hotovosti, žalobce má ale o skutečné úhradě pochybnosti, v účetnictví nenalezl předmětné příjmové pokladní doklady. Žalobce nesouhlasil s tím, že se žalovaný spokojil s odpovědí předsedy nájemce X a pokladními doklady předloženými nájemcem. Namítal, že k prokázání úhrady nájemného měl žalovaný po nájemci požadovat účetní doklady vystavené nájemcem, nikoli žalobcem. Tedy výdajové pokladní doklady, průběžnou evidenci hotovostních plateb, peněžní deník a přehled o příjmech a výdajích za předmětná zdaňovací období. Žalovaný měl řádně a úplně zjistit skutkový stav a nebyl vázán pouze návrhy žalobce. Žalobce přitom v komentářích k řádným přiznáním k dani odkazoval na nevyřešené otázky ohledně nájemného ze smlouvy o nájmu honitby ve znění dohody o přistoupení k nájemní smlouvě. Tj. zda je nájemné předmětem daně podle § 18a odst. 1 písm. a) zákona č. 582/1996 Sb., o daních z příjmů, pokud je poukazováno na účet, který nepatří žalobci, a zda je nájemné předmětem daně, když se nejedná o nájemné, nýbrž o poskytnutí služby. Zopakoval, že se žalovaný nelogicky spokojil s příjmovými pokladními doklady od nájemce. Odpověď na otázku, zda je nájemné ze smlouvy o nájmu honitby nájemným, či se jedná o službu, žalovaný nevyřešil. Žalobce odkázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 104/06 ze dne 3. 6. 2009 a judikaturu Soudního dvora Evropské unie, z níž podle něj plyne, že v jeho případě nájemné za užívání honitby představuje nájemné ve smyslu § 18a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů a je vždy předmětem daně z příjmů právnických osob, samozřejmě za předpokladu prokázání hotovostních výdajů o zaplacení nájemného. Podle žalobce skutkový stav, na jehož základě žalovaný rozhodoval, byl zjištěn nedostatečně a nemá oporu ve spisu.
14. V další části žaloby žalobce přestřel důvody pro absolutní neplatnost smlouvy o nájmu honitby ze dne 16. 5. 2013, tudíž i dodatku v podobě přistoupení k nájemní smlouvě. Příjem žalobce představovaný ročním nájemným 110 000 Kč za roky 2020, 2021 a 2022 nemůže podléhat dani, neboť nájemné přijaté na základě absolutně neplatného právního úkonu nezůstane jeho příjmem, žalobce jej musí vrátit nájemci, jinak by na jeho straně došlo k bezdůvodnému obohacení. Nejedná se tudíž o reálný, nýbrž zdánlivý příjem, což odpovídá rozsudkům NSS ze dne 28. 8. 2013,

č. j. 8 Afs 30/2012-32, a ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136. Obdobnou věc řešil Ústavní soud v nálezu sp. zn. II. ÚS 91/98 ze dne 16. 9. 1998. A obdobně na nezdanění příjmu obdržného z absolutně neplatného právního úkonu nahlížel NSS v rozsudku ze dne 22. 8. 2013,

č. j. 1 Afs 11/2013-84. Jestliže bude žalobci zdaněno nájemné v roční výši 110 000 Kč za roky 2020, 2021, a 2022, jehož nedosáhl z důvodu povinnosti vrátit jej nájemci pro absolutní neplatnost uvedené smlouvy, dojde k zásahu do jeho vlastnického práva. Daň z příjmů právnických osob za rok 2020, 2021 a 2022 bude zaplacená a žalobce stěží bude moci vrátit celé nájemné, tj. nesnížené o tuto daň, aniž by u něj nedošlo k újmě na vlastnickém právu.

15. V doplnění žaloby žalobce nesouhlasil s dokazováním provedeným žalovaným, který na základě výzvy ze dne 15. 11. 2023 od nájemce obdržel sdělení jeho předsedy o zaplacení nájemného v hotovosti k rukám tehdejšího starosty žalobce a příjmové pokladní doklady. Podle § 58 odst. 1 daňového řádu mohl žalovaný po nájemci požadovat jen stanovené údaje nebo dokumenty, tedy doklady o zaplacení nájemného. Nemohl po něm požadovat sdělení, žalobce odkázal na závěry rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 7. 2019, č. j. 8 Af 57/2016-53. Sdělení X žalovaný použil jako důkaz o zaplacení nájemného, jde o skrytou svědeckou výpověď, které nemohl být žalobce přítomen a nemohl klást X otázky. Jde proto o nezákonně získaný důkaz, který žalovaný nemůže použít. Žalovaný dále pochybil tím, že nepokračoval v dokazování a nevyslechl X za účelem vyjasnění rozporu mezi smluvním ujednáním ohledně hrazení nájemného v hotovosti, nikoli na uvedený bankovní účet.
16. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

17. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný nejprve popsal, jak s žalobcem jednal, kdy žalobce podal řádná daňová přiznání, dále jakým způsobem žalovaný v rámci vyhledávací činnosti tvrzení žalobce ověřil. Uvedl, že jeho zjištění korelovala s výší daně vyčíslenou žalobcem.
18. Podle žalovaného je třeba zařadit žalobce – honební společenstvo jako právnickou osobu, která nebyla založena za účelem podnikání – do skupiny veřejně prospěšných poplatníků ve smyslu § 17a zákona o daních z příjmů, na něhož se vztahuje § 18a uvedeného zákona, který stanoví úzký předmět daně veřejně prospěšných poplatníků.
19. K výzvě ze dne 15. 11. 2023 žalovaný uvedl, že byla vydána dle § 57 odst. 1 písm. b), § 58 a § 93 odst. 4 daňového řádu nájemci k poskytnutí informací jak, kdy, v jaké výši hradil za roky 2020, 2021 a 2022 nájemné žalobci, a dále k zaslání kopií dokladů k peněžním transakcím. Ve výzvě se žalovaný zaměřil pouze na získání informací o úhradě nájemného, aniž by požadoval další vyjádření k daňovému řízení. Jejím vydáním nepřekročil meze vyhledávací činnosti dle § 78 daňového řádu. Vydaná výzva a rozsah odpovědi nájemce nemá potenciál skryté svědecké výpovědi dle § 96 daňového řádu.
20. Žalovaný primárně vycházel z tvrzení žalobce, dále si opatřil důkazní prostředky, které prokazují uskutečnění plnění o úhradě nájemného ve výši 110 000 Kč ročně ze smlouvy ze dne 16. 5. 2013 o pronájmu honitby mezi žalobcem jako pronajímatelem honitby a nájemcem. Skutečnost, že úhrada nájemného byla realizována v hotovosti, nikoli prostřednictvím uvedeného bankovního účtu, nemá podle žalovaného vliv na předmětné vyměřovací daňové řízení, žalovaný akceptoval vůli účastníků smluvního vztahu. Po obdržení informací o úhradě nájemného žalovaný vyhodnotil, že žalobce přijal nájemné a v kontextu tohoto zjištění posoudil podaná daňová přiznání. Neshledal pochybnosti ohledně daňových tvrzení a vyměřil daň z příjmů právnických osob konkludentně ve shodě s podanými daňovými přiznáními. Žalobce sám vyčísлил dani ve výši 20 900 Kč, dosud nevyužil možnosti podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší.

21. Žalovaný nepochybil, jestliže po nájemci nepožadoval předložení výdajových pokladních dokladů, průběžné daňové evidence hotovostních plateb, peněžního deníku a přehled o příjmech a výdajích za předmětná zdaňovací období. Nájemce byl v daňovém řízení žalobce tzv. třetí osobou, žalovaný s ním nevedl žádné daňové řízení. Za nelogické žalovaný označil tvrzení žalobce, že nezjistil co nejpřesněji skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Byl to žalobce, kdo bez předchozí výzvy správce daně tvrdil svoji daňovou povinnost v určité konkrétní výši a na podporu svých tvrzení předložil vlastní důkazy. Pokud tyto důkazy žalobce nyní zpochybňuje, je otázkou, co bylo důvodem pro podání daňových přiznání.
22. K žalobnímu bodu, ve kterém žalobce namítal absolutní neplatnost smlouvy o nájmu, se žalovaný nevyjádřil, neboť mu nepřísluší hodnotit její platnost. Za nestandardní pak označil postup žalobce, který na podporu svého daňového tvrzení předložil důkaz a poté, co ho žalovaný akceptoval, jej označil za neplatný.
23. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Repliky žalobce

24. V replice ze dne 13. 2. 2024 žalobce zopakoval, že po celou dobu konzistentně tvrdí, že nájemce nájemné ve výši 110 000 Kč ročně ze smlouvy o nájmu honitby nezaplatil, o příjmových pokladních dokladech nic neví. Ke změně způsobu úhrady nájemného mohlo dojít pouze písemně. Tvrzení žalovaného, že úhrady nájemného v hotovosti nevzbudily žádné pochybnosti, je v rozporu s konzistentním tvrzením žalobce o pohledávce za nájemcem. Tím spíše, že v danou dobu existovalo personální propojení mezi vedením žalobce a vedením nájemce, konkrétně v osobě bývalého honebního starosty žalobce, který byl a stále je současně místopředsedou nájemce. Požadavek, aby žalovaný zjistil majitele označeného bankovního účtu, se proto nejeví v rozporu s hotovostním zaplacením nájemného a má na věc zásadní vliv.
25. Žalobce dále trval na tom, že výzva adresovaná nájemci k poskytnutí informací je v rozporu s § 58 odst. 1 daňového řádu, neboť toto ustanovení umožňuje správci daně vyzvat k poskytnutí stanovených údajů, tedy údajů, jejichž vedení bylo uloženo zákonem nebo rozhodnutím. Ve vztahu k nájemci tedy k předložení výdajových pokladních dokladů, průběžné evidence hotovostních plateb dle § 97 odst. 1 uvedeného zákona, peněžního deníku a přehledu o příjmech a výdajích za rozhodné zdaňovací období, dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhlášky č. 325/2015 Sb. Žalobce znovu vyjádřil nesouhlas s postupem žalovaného, který se spokojil s příjmovými pokladními bloky předloženými nájemcem a nepokračoval v dokazování v situaci, kdy věděl, že žalobce nájemné neobdržel a má za nájemcem pohledávku. Podal-li žalobce řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob, učinil tak na základě vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18. 10. 2023. Správným stanovením daňové povinnosti na základě řádných daňových přiznání bylo stanovení daně ve výši 0 Kč, neboť žalobce má za nájemcem pohledávku z nezaplaceného nájemného.
26. V reakci na vyjádření žalovaného žalobce zopakoval, znovu s odkazem na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 25/2021-35, že nemusel před podáním správní žaloby využít právního prostředku ochrany ve formě podání dodatečného daňového přiznání.
27. Opětovně uvedl, že smlouva o nájmu honitby je absolutně neplatná. Žalobce nic zmatečného na předložené smlouvě o nájmu honitby a dalších podkladech neviděl. Trval na tom, že žalovaný a po něm soud musí její absolutní neplatnost posoudit, neboť absolutní neplatnost smlouvy má vliv na nezdanění ročního nájemného.

28. V doplnění repliky ze dne 1. 3. 2024 žalobce citoval z rozsudků NSS ze dne 6. 11. 2008, č. j. 5 Afs 66/2008-56; ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60; a ze dne 17. 3. 2021, č. j. 10 Afs 209/2020-42, z nichž dovozoval, že písemně uzavřená smlouva může být změněna ústně, není-li pro její platnost vyžadována písemná forma. Pro smlouvu o nájmu honitby je ale v § 33 odst. 1 zákona č. 449/2001 Sb., o myslivosti, kogentně předepsaná písemná forma, hrazení nájemného proto nemůže být žalobcem a nájemcem ústně či konkludentně měněno z bezhotovostního způsobu úhrady na hotovostní.
29. Dále žalobce odkázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 9. 2023, č. j. 57 Af 21/2020-156, který považuje hotovostní úhrady v rozporu se smluvním ujednáním za nestandardní. Proto se nechce věřit tvrzením žalovaného, že u něj hotovostní hrazení nájemného a akceptování praxe smluvních stran nevyvolaly žádné pochybnosti.
30. Ohledně zdanění příjmů z absolutně neplatné smlouvy žalobce odkázal na rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2015, č. j. 5 Afs 60/2013-73, jímž NSS uložil žalovanému vrátit společnosti daň z příjmů fyzických osob odváděnou srážkou, zaplacenou z podílů ze zisku neprávem vyplaceným společníkům na základě absolutně neplatného nabytí obchodních podílů.
31. Žalobci nejde o to, aby se vyhnul zdanění. Nájemce stále užívá honitbu a žalobce má nárok požadovat po něm zaplacení bezdůvodného obohacení za užívání honitby z absolutně neplatné smlouvy o nájmu honitby. Ke zdanění bezdůvodného obohacení však nemá dojít v letech 2020, 2021 a 2022, ale až v roce, kdy žalobce obdrží bezdůvodné obohacení od nájemce. Tento závěr má oporu v rozsudku NSS ze dne 25. 5. 2007, č. j. 2 Afs 147/2006-70.

V. Posouzení věci soudem

32. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo, v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu, v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.
33. K projednání žaloby nařídil soud jednání. Při něm žalobce i žalovaný setrvali na svých stanoviscích. Žalobce akcentoval dvě základní otázky, tedy zda nájemce zaplatil nájemné, jak žalovaný dovodil na základě předložených pokladních doklady, a zda se má takový příjem zdaňovat, pokud je smlouva o nájmu honitby absolutně neplatná. Uvedl, že k zaplacení nájemného nedošlo, dokazování měl žalovaný vést lépe, vyžádané pokladní bloky označil za nedostatečné. Dále uvedl, že nemá účetnictví, pokladní doklady nemá zaúčtované. Žalovaný akcentoval zásadu autoaplikace daňového subjektu. Mj. poukázal na preambuli nájemní smlouvy z roku 2023, kterou žalobce předložil a v níž bylo konstatováno, že smluvní stany stvrzují, že předchozí nájemní smlouva byla plněno, včetně nájemného. Judikatura zmíněná v replice žalobce je nepřiléhavá, žalovaný v době vydání platebních výměrů nemohl zohlednit otázku bezdůvodného obohacení, nic takového žalobce netvrdil.
34. Ze správního spisu soud zjistil tyto podstatné okolnosti:
35. Žalobce nejprve požádal žalovaného o kopie daňových priznání, případně o nahlédnutí do daňové dokumentace. Podle protokolu o jednání ze dne 15. 9. 2023 chtěl žalobce nahlédnout do daňového spisu. Žádné písemnosti, které by byly ve spisu evidovány, mu předloženy nebyly, neboť od svého vzniku nepodal žádné priznání k dani z příjmů právnických osob ani jiná podání. Žalovaný žalobci sdělil, že ho považuje za veřejně prospěšného poplatníka daně z příjmů

právnických osob s úzkým předmětem daně. Již v průběhu tohoto jednání předložil žalobce smlouvu o nájmu ze dne 16. 5. 2013, uzavřenou mezi Českou republikou – Státním pozemkovým úřadem a Mysliveckým sdružením Heřmaničky – Veselí o nájmu honitby, s ročním nájemným ve výši 110 000 Kč, které mělo být hrazeno na účet uvedený ve smlouvě. Dále dohodu o přistoupení k nájemní smlouvě sjednanou mezi Mysliveckým sdružením Heřmaničky – Veselí a žalobcem ze dne 23. 9. 2013, dle které došlo žalobcem k převzetí honitby s tím, že povinnost Mysliveckého sdružení Heřmaničky – Veselí k úhradě nájemného přechází ve prospěch žalobce na účet v dohodě uvedený. Žalobce v průběhu jednání tvrdil, že měl z nájemného platit daň z příjmů právnických osob a účtovat o nájemném v soustavě jednoduchého účetnictví, a je na žalovaném, aby ho vyzval k podání daňových přiznání. Dále uvedl, že není majitelem bankovního účtu, na který mělo být nájemné hrazeno, nájemné neobdržel a má vůči majiteli uvedeného bankovního účtu pohledávky z titulu tržeb na nájemném obdržených na tento účet, zjistit majitele účtu je na žalovaném.

36. Následně podal žalobce Odvolacímu finančnímu ředitelství podnět na ochranu před nečinností žalovaného. Tu spatřoval v tom, že ho žalovaný nevyzval k podání přiznání k dani z příjmů právnických osob. Odvolací finanční ředitelství žalobce vyrozumělo písemností ze dne 18. 10. 2023, že podnět není důvodný.
37. Dne 4. 11. 2023 podal žalobce řádná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2020, 2021 a 2022, a to bez předchozích výzev žalovaného. Současně požádal o zaslání platebních výměrů. Ve všech daňových přiznáních žalobce vyčíslil základ daně ve výši 110 000 Kč a daň ve výši 20 900 Kč. Daňová přiznání obsahovala shodnou textovou přílohu, ve které žalobce rekapituloval dosavadní průběh jednání s žalovaným a Odvolacím finančním ředitelstvím a polemizoval s jejich závěry. Setrval na názoru, že mu vznikla povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, které jsou tvořeny ročním nájemným za pronájem honitby. Zdůraznil, že otázky, zda příjmy z pronájmu honitby představují nájemné podle § 18a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů a zda jsou předmětem daně, pokud bylo nájemné poukazováno na účet, který žalobci nepatří, zůstaly žalovaným nevyřešeny. Žádost ze dne 4. 11. 2023 žalobce doplnil podáním ze dne 3. 12. 2023, v němž zopakoval, že nájemné má být u žalobce zdaněno a že na základě účetních výkazů je Myslivecký spolek Heřmaničky – Veselí, z.s. faktickým uživatelem honitby, o čemž svědčí i evidence u příslušného správního orgánu myslivosti.
38. Dne 15. 11. 2023 vydal žalovaný výzvu k poskytnutí informací, kterou vyzval nájemce – Myslivecký spolek Heřmaničky – Veselí, z. s., aby sdělil informace o tom, jak, kdy, v jaké výši hradil za roky 2020, 2021 a 2022 nájemné žalobci, na jaký účet, a aby zaslal kopie dokladů k peněžním transakcím. Nájemce sdělil, že nájemné bylo hrazeno hotově k rukám honebního starosty X. Zaslal kopie příjmových dokladů žalobce č. 1/20 ze dne 30. 3. 2020, č. 1/21 ze dne 30. 3. 2021 a č. 1/2022 ze dne 29. 3. 2022, dle kterých bylo žalobci vždy v hotovosti uhrazeno nájemné ve výši 110 000 Kč. Dne 7. 12. 2023 vydal žalovaný konkludentní platební výměry, jimiž žalobci ve shodě s tvrzeními v daňových přiznáních vyměřil za jednotlivá zdaňovací období daň z příjmů právnických osob ve výši 20 900 Kč a platební výměry žalobci doručil.
39. Předmětem soudního přezkumu jsou tzv. konkludentní platební výměry, jimiž žalovaný vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob ve výši 20 900 Kč vyčíslené žalobcem v daňových přiznáních.
40. Vydání konkludentního platebního výměru upravuje § 140 odst. 1 daňového řádu, dle kterého platí, že *neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl*

zahájen postup k odstranění pochybností nebo byla zahájena daňová kontrola. Platební výměr správce daně založí do spisu. Dle odst. 3 uvedeného ustanovení daňový subjekt je oprávněn vyžádat si od správce daně stejnopis platebního výměru, který správce daně zašle daňovému subjektu do 30 dnů ode dne, kdy obdržel jeho žádost; je-li žádost podána před okamžikem vydání platebního výměru, běží tato lhůta ode dne jeho vydání. Dle odst. 4 pak platí, že neodchyluje-li se vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.

41. Z judikatury NSS vyplývá, že žaloba podaná přímo proti konkludentnímu platebnímu výměru správce daně je přípustná (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2022, č. j. 2 Afs 25/2021-35; rozsudky NSS i krajských správních soudů dostupné na www.nssoud.cz). Žalobce nebyl v souladu s § 140 odst. 4 daňového řádu před jejím podáním povinen vyčerpat opravný prostředek (viz též rozsudek NSS ze dne 10. 12. 2015, č. j. 7 Afs 241/2015-38). S odkazem na posledně označený rozsudek NSS soud dodává, že ani polemika, kterou žalobce uplatnil v textové příloze příslušných tiskopisech daňového přiznání, neznamená, že se o konkludentní stanovení daně nejednalo. Na tomto místě musí soud odmítnout tvrzení žalobce, jež se objevilo v replice, že po celou dobu řízení žalobce konzistentně tvrdil, že mu nájemce nezaplatil nájemné ve výši 110 000 Kč ročně z předložené smlouvy o nájmu honitby, ve znění dohody o přistoupení k nájemní smlouvě. Nelze pominout, že v souladu s § 72 odst. 1 a 2 daňového řádu činí daňový subjekt daňové tvrzení formulářovým podáním, jen na příslušném tiskopise vydaném Ministerstvem financí, v němž jsou prováděcím předpisem pro jednotlivé druhy daní stanoveny podrobnosti údajů, které je daňový subjekt povinen vyplnit. Žalobce zcela pomíjí skutečnost, že v příslušných tiskopisech formulářových podáních, kterými činil svoje daňové tvrzení ohledně daně z příjmů právnických osob, v řádku 10 obsahujícím výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji uvedl částku 110 000 Kč a jemu odpovídající daň ve výši 20 900 Kč. A pokud žalobce při ústním jednání s žalovaným a ve svých dalších písemných podáních adresovaných žalovanému zpochybňoval úhradu nájemného, činil tak ve vztahu k jeho úhradě na účet uvedený ve smlouvě o nájmu honitby, resp. dodatku k této smlouvě.
42. Žalobci je třeba přisvědčit, že je v žalobě oprávněn uplatnit všechny důvody, pro které považuje vyměření daně za nezákonné. V rozsudku ze dne 26. 10. 2022, č. j. 2 Afs 25/2021-35, k této otázce NSS uvedl: „žalobce je oprávněn uplatnit v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné, bez ohledu na skutečnost, že některé z nich neuplatnil v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl“, dále pak „žalobce zajiště nemůže účinně zpochybňovat zákonnost postupu žalovaného správního orgánu a vytýkat mu jako procesní vadu, že se nevypořádal se skutečnostmi či právními námitkami, které ve správním řízení neuvedl nebo které uplatnil opožděně, může však bez omezení namítat nesprávné právní posouzení věci, k němuž žalovaný svým postupem dospěl.“
43. Úvahu o tom, zda lze akceptovat údaje uvedené v daňovém přiznání, resp. daň v něm daňovým subjektem vyčíslenou, nemusí správce daně učinit výhradně na základě kontrolních postupů, tedy na základě výsledků daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností. V souladu s § 78 daňového řádu správce daně mj. *zjišťuje plnění povinností daňových subjektů před zahájením řízení i v jeho průběhu*, za tím účelem vyhledává důkazní prostředky, přičemž vyhledávací činnost provádí i bez součinnosti s daňovým subjektem. Podle § 78 odst. 3 písm. b) daňového řádu *v rámci vyhledávací činnosti správce daně zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně*. V rámci vyhledávací činnosti správce daně mj. získává informace od třetích osob za podmínek stanovených v § 57 daňového řádu. Dle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu *povinnost poskytnout údaje na*

základě vyžádání správce daně mají orgány veřejné moci a osoby, které poskytují plnění, které je předmětem daně. Podle § 58 odst. 1 daňového řádu orgány veřejné moci a osoby uvedené v § 57 a § 57a jsou povinny poskytnout bezúplatně na vyžádání správce daně stanovené údaje nebo dokumenty, a to v rozsahu nezbytném pro správu daní. Dle odst. 2 uvedeného ustanovení platí, že údaje nebo dokumenty podle odstavce 1 se poskytují jednotlivě nebo v rozsahu a způsobem dohodnutým mezi jejich poskytovatelem a správcem daně. Dle odst. 3 správce daně si může údaje nebo dokumenty podle § 57 a § 57a vyžádat jen v případě, že je nelze získat z úřední evidence, kterou sám vede; správce daně si může vyžádat potřebné údaje nebo dokumenty od osob uvedených v § 57 a § 57a jen v případě, že je nelze získat od jiného orgánu veřejné moci.

44. Výši žalobcem tvrzené daně (soud znovu připomíná, že žalovaný v souladu s § 72 a § 135 odst. 2 daňového řádu vycházel z daňového tvrzení obsaženého v tiskopisech daňových přiznání) považoval žalovaný za správnou právě na základě výsledků vyhledávací činnosti. Pokud jde o výzvu ze dne 15. 11. 2023 adresovanou nájemci honitby ohledně placení ročního nájemného, které žalobce považoval dle údajů v daňových přiznáních za zdanitelný příjem, má soud za to, že mantinely vyhledávací činnosti žalovaný nepřekročil. V souladu s § 57 odst. 1 písm. b), § 58 daňového řádu po nájemci požadoval údaje a dokumenty týkající se placení nájemného, tedy plnění, které mělo být dle daňového tvrzení žalobce předmětem daně. Stručné písemné sdělení předsedy spolku X o placení nájemného v hotovosti k rukám předchozího honebního starosty žalobce, které doprovázelo nájemcem poskytnuté dokumenty – příjmové pokladní doklady č. 1/20 ze dne 30. 3. 2020, č. 1/21 ze dne 30. 3. 2021 a č. 1/2022 ze dne 29. 3. 2022, nelze považovat za skrytou svědeckou výpověď, které by se žalobce v rozporu s § 96 odst. 5 daňového řádu nemohl účastnit. Je zřejmé, že žalovanému k posouzení údajů v daňovém přiznání postačily nájemcem předložené kopie příjmových pokladních dokladů vystavených žalobcem, dle kterých bylo roční nájemné žalobci v hotovosti uhrazeno. Odkaz žalobce na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 7. 2019, č. j. 8 As 57/2016-53, bod 105, nepovažuje soud za příhodný. Nelze odhlédnout od toho, že skutkové okolnosti v tehdy řešené věci byly odlišné – jednalo se o situaci, kdy správce

daně v rámci ústního jednání nejen převzal od třetí osoby listiny, které výzvou požadoval předložit, ale osobě jednající za obchodní korporaci pokládal otázky za účelem zjištění dalších případných důkazů, jimiž by tato obchodní korporace mohla disponovat. Nic takového se v nyní projednávaném případě nestalo. Žalovaný s předsedou spolku nevedl ústní jednání, nekladl mu otázky ohledně dalších důkazních prostředků. Spokojil se s předloženými příjmovými pokladními doklady, které odpovídaly příjmům žalobcem uvedeným v daňových přiznáních. Skutečnost, že tyto pokladní doklady nemá žalobce v účetnictví, protože je dle svých slov nemá, není rozhodná.

45. Soud rovněž souhlasí s žalovaným, že nebylo jeho povinností po nájemci požadovat účetní doklady v rozsahu nastíněném žalobcem. Žalovaný nevedl s nájemcem, který byl tzv. třetí osobou ve smyslu § 22 daňového řádu, daňové řízení. Bylo na úvaze žalovaného, zda účetní doklady, které mu k výzvě předložil nájemce, vyhodnotí jako relevantní, nezakládající pochybnosti o správnosti žalobcem tvrzených příjmů a daně.
46. Žalobce stěží může žalovanému vytýkat, že o jím tvrzených příjmech nepojal za dané situace pochybnosti a nepokračoval v dokazování. Měl-li žalovaný k dispozici žalobcem vystavené příjmové pokladní doklady o úhradě ročního nájemného v hotovosti, a to ve výši odpovídající tvrzené a prokazované žalobcem v duchu zásady tzv. autoaplikace dle § 135 odst. 1 a 2 daňového řádu, logicky akceptoval faktický stav, tedy úhradu nájemného v hotovosti. Tím spíše, pokud žalobce uváděl, že účet uvedený v dohodě o přistoupení k nájemní smlouvě není jeho. Žalobcův odkaz na závěry rozsudku Krajského soudu v Plzni č. j. 57 Af 21/2020-156 soud s ohledem na odlišný skutkový základ nepovažuje za případný. Ve věci tehdy řešené byly závěry o posilujících pochybnostech ohledně hotovostních úhrad navzdory smluvnímu ujednání učiněny v souvislosti s daňovým podvodem na DPH, jímž měly být zasaženy některé obchodní transakce mezi podnikateli. Úhrada nájemného v hotovosti registrovaným spolkem pronajímateli honitby se s věcí řešenou označeným rozsudkem nedá srovnat. Žalovaný dle názoru soudu neměl za situace, kdy mu byly předloženy příjmové pokladní doklady, důvod dále prověřovat, kdo je majitelem tohoto účtu. Ani se blíže vyjadřovat k otázce zdánlivého příjmu na straně žalobce. Nota bene za situace, kdy žalobce žalovanému předložil i následně nájemní uzavřenou smlouvu o nájmu, na základě které mu bylo dále nájemné za pronájem honitby placeno, od roku 2023 ve výši 173 640 Kč ročně. Ostatně ani v žalobě nepřišel žalobce s kategorickým tvrzením, že nájemné v hotovosti mu nebylo v souladu s příjmovými pokladními doklady nájemcem fakticky uhrazeno, hovořil pouze o tom, že má o jeho úhradě pochybnosti, neboť tyto účetní doklady nemá k dispozici. Teprve později v podané replice a jejím doplněním žalobce svá tvrzení významově posunul a uvedl, že má za nájemcem pohledávku z nezaplaceného nájemného a předmětem daně bude nájemné až po jeho zaplacení, resp. že předmětem daně bude plnění z bezdůvodného obohacení na straně nájemce za užívání honitby na základě neplatné smlouvy o jejím pronájmu v okamžiku jeho úhrady, nikoli v předmětných zdaňovacích obdobích.
47. Jde-li o právní hodnocení nájemného jako zdanitelného příjmu ve smyslu § 18a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, nebyl a není zde mezi žalobcem a žalovaným rozdílný náhled na věc. Žalobce již v rámci ústního jednání předestřel žalovanému svůj právní názor, který žalovaný vydáním konkludentních platebních výměrů akceptoval. Rovněž v žalobě žalobce zastával názor, že zaplacené roční nájemné je předmětem daně z příjmů právnických osob. Žalovanému není možné dávat k tíži, že k této otázce, na kterou měl stejný náhled jako žalobce v daňových přiznáních, nevedl další dokazování či se právnímu posouzení tvrzeného příjmu blíže nevěnoval v odůvodnění platebních výměrů.

48. Za nedůvodné považuje soud rovněž argumenty týkající se zdánlivého příjmu z důvodu absolutní neplatnosti předložené nájemní smlouvy ze dne 16. 5. 2013, potažmo dohody o přistoupení k nájemní smlouvě. Otázkou zdanění příjmů právnických osob obdržených z absolutně neplatného právního úkonu se zabýval právě žalobcem citovaný rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 11/2013-84, v němž NSS konstatoval: „*V souvislosti s absolutní neplatností právního úkonu dále zdejší soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2011, čj. 9 Afs 81/2010 – 180, publ. pod č. 2415/2011 Sb. NSS, uvedl, že „z hlediska daňových dopadů je nutné rozlišit případy, kdy daňové subjekty, které na základě absolutně neplatné smlouvy na jedné straně dosáhly příjmů a na druhé straně uplatnily náklady, nebudou reflektovat neplatnost smlouvy v soukromoprávní rovině, tj. budou se chovat tak, jakoby tato smlouva byla bezvadná, od případů, kdy si strany, které neplatnou smlouvu uzavřely, navzájem poskytnutá plnění, respektive v případě neplatné nájemní smlouvy ubrazené nájemné na straně jedné a náhradu za užívání prostor na straně druhé, vrátí.“*
- Z uvedené judikatury plyne, že i absolutně neplatný právní úkon může mít za určitých okolností daňověprávní účinky. Pro oblast daňovou je přitom rozhodná ekonomická logika, tedy zda se předmětný závazek projevil v majetkové sféře daňového subjektu. Pokud závazek fakticky existoval, neboť byl realizován a měl dopady do majetkové reality zúčastněných stran, zpravidla se odrazí také v daňové oblasti. Na druhou stranu v případě, kdy by bylo možné zjištěnou absolutní neplatnost reflektovat tím, že dojde k vrácení uskutečněného plnění, případně k plnění na základě závazku ještě nedošlo, nebo je možná obnova takového stavu, jako by tu předmětný závazek nikdy neexistoval, účinky tohoto úkonu do daňové oblasti nezasáhnou.“*
49. Ze skutečností uvedených žalobcem v souvislosti s podáním daňových přiznání vyplývá, že nájemce honitbu na základě nájemní smlouvy ve spojení se zmíněnou dohodou o přistoupení k této smlouvě fakticky užíval v letech 2013 až 2023. Žalobci v souvislosti s nájmem a užíváním honitby poskytoval i další finanční plnění (viz žalobcovo doplnění ze dne 3. 12. 2022). Při ústním jednání žalobce předložil žalovanému rovněž smlouvu ze dne 4. 11. 2022 s ročním nájemným ve výši 173 640 Kč. Z toho vyplývá, že žalobce honitbu pronajímal, uzavřel s nájemcem další smlouvu o nájmu honitby a smluvní strany pokračovaly v hrazení nájemného. Nic tedy nenasvědčuje tomu, že by se na straně žalobce jednalo pouze o zdánlivý příjem. Žalobce v žalobě neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, z nichž by bylo možné dovodit, že dojde k vrácení nájemného placeného v předmětných zdaňovacích obdobích pro bezdůvodné obohacení na straně žalobce. Jak již soud konstatoval shora, žalobce v průběhu řízení před soudem svá tvrzení a argumentaci postupně měnil. Zatímco v žalobě a replice argumentoval zdánlivým příjmem, neboť nájemné z absolutně neplatné smlouvy nezůstane jeho příjmem a musí jej vrátit nájemci, jinak by u žalobce došlo k bezdůvodnému obohacení, ve své podstatě tedy příjem ve formě nájemného v hotovosti nezpochybnil, v doplnění repliky naopak uvedl, že v souladu se závěry rozsudku NSS č. j. 2 Afs 147/2006-70 předmětem zdanění bude teprve bezdůvodné obohacení v roce, kdy žalobce od nájemce obdrží bezdůvodné obohacení za užívání honitby z absolutně neplatné smlouvy o nájmu honitby. Argumentační posun považuje soud za účelový, v zákonné lhůtě pro uplatnění žalobních námitek žalobce existenci příjmu v podobě nájemného nepopřel, příjmové pokladní doklady relevantně nezpochybňoval, uváděl pouze, že o úhradě nájemného má pochybnosti, neboť zmíněné účetní doklady v účetnictví nenalezl, účetnictví však nemá. Ostatně žalovaný poukázal na preambuli smlouvy o nájmu honitby nově s nájemcem uzavřené, v níž smluvní strany stvrdily řádné plnění předchozí nájemní smlouvy, včetně nájemného. Soud proto neshledal důvod zabývat se otázkou neplatnosti smlouvy o nájmu honitby a v návaznosti na to platností dohody o přistoupení k této smlouvě a za nadbytečné považoval rovněž posouzení otázky, zda byl mezi smluvními stranami platně změněn způsob úhrady nájemného.

VI. Závěr a náklady řízení

50. Na základě shora uvedené argumentace soud žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
51. Výrok o nákladech řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
52. V souzeném případě měl úspěch žalovaný správní orgán, ten náhradu nákladů řízení nepožadoval, ostatně mu ani žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 13. březen 2024.

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu