



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **Lázně Františkovy Lázně, a. s.**, sídlem Jiráskova 17/19, Františkovy Lázně, zastoupena JUDr. Jiřím Jaklem, advokátem se sídlem Národní 365/43, Praha, 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, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 3. 2023, č. j. 55 Af 1/2022 - 58,

takto:

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím o odvolání ze dne 6. 8. 2020, č. j. 764378/20/2403-50521-403437 (dále jen „rozhodnutí o odvolání“), Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) v plném rozsahu vyhověl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru ze dne 6. 1. 2020, č. j. 1847/20/2403-50521-403437 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 a původně vyměřenou daň ve výši 2 992 690 Kč snížil na částku 0 Kč. Rozhodnutím ze dne 7. 12. 2021, č. j. 45170/21/5200-11432-701996 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí o odvolání.

[2] Spor se týká pohledávky žalobkyně na nájemném za rok 2016 od společnosti Františkovy Lázně SAVOY a.s. (dále jen „pronajímatel“), kterou žalobkyně vykázala nejdříve jako náklady ve zdaňovacím období roku 2016, následně tyto náklady vyloučila v dodatečném daňovém přiznání ze dne 1. 5. 2019 a pohledávku pak vykázala ve zdaňovacím období roku 2018 jako výnos z bezdůvodného obohacení ve výši 15 751 012 Kč. Žalobkyně současně vykázala daň ve výši 0 Kč a na řádku 140 daňového přiznání uvedla souhrnnou částku příjmů a částek nezahrnovaných do základu daně podle § 23 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „ZDP“). Správce daně v této souvislosti zahájil postup k odstranění pochybností, jehož výsledkem bylo vyměření daně ve výši 2 992 690 Kč, neboť dospěl k závěru, že výnos ve výši 15 751 012 Kč měl být zahrnut do základu daně. Žalobkyně proti tomuto rozhodnutí podala odvolání, kterým se domáhala stanovení daně v souladu s podaným daňovým přiznáním. Správce daně odvolání vyhověl a v souladu s daňovým přiznáním stanovil daň ve výši 0 Kč.

[3] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí u Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), který žalobu v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Zdůraznil, že předmětem soudního přezkumu byla rozhodnutí správních orgánů, která se týkala daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018. Nemohl se tedy zabývat námitkami směřujícími proti zdaňovacímu období roku 2016. Nad rámec toho však konstatoval, že uplatnění daňového výdaje je právem, nikoli povinností daňového subjektu. Důkazní povinnost daňového subjektu se aktivuje teprve v případě výdaje, který uplatní v daňovém přiznání, resp. o nějž poníží svůj daňový základ. Dokonce i v případě, kdy daňový subjekt určitý výdaj uplatní v daňovém přiznání, nepřenáší se nikdy povinnost prokázat existenci tohoto výdaje na správce daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021, č.j. 5 Afs 33/2020 - 36). 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 žádná důkazní povinnost správce daně a daňový subjekt se v souvislosti s tímto uznaným výdajem nemůže vůči správci daně dovolávat čehokoli dalšího. To samé platí pro případ, kdy daňový subjekt určitý výdaj v daňovém přiznání neuplatní.

[4] Co se týče zdaňovacího období roku 2018, uvedl krajský soud, že za situace, kdy byla daň vyměřena v souladu s daňovým tvrzením žalobkyně, nemohla být žalobkyně správními rozhodnutími jakkoli zkrácena na svých právech. To platí, i když správce daně nejdříve zahájil postup k odstranění pochybností a vyměřil daň v rozporu s daňovým tvrzením, neboť nakonec z podnětu odvolání žalobkyně od svých pochybností ustoupil a daň vyměřil v souladu s daňovým tvrzením. Nedošlo tudíž k aktivaci důkazní povinnosti ani žalobkyně, ani správce daně. Námitky směřující k tvrzené povinnosti správce daně a žalovaného vysvětlit a dokazovat, proč je správné pětinasobné zvýšení nájemného v roce 2016 oproti roku 2015 atd., jsou tudíž bezdůvodné. Je to daňový subjekt, kdo tvrdí pro rozhodnutí významné skutečnosti, resp. skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Žalovaný přitom dospěl k závěru, že žalobkyně uplatnila částku 15 751 012 Kč na řádku 140 oprávněně, neboť se jedná o vysoce spornou pohledávku, nikoliv že tato pohledávka žalobkyni nevznikla.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

pokračování

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

[6] Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, že pokud správce daně akceptoval dodatečné daňové přiznání za rok 2016, nemůže stěžovatelka zpochybňovat neuplatněný výdaj. Daň z příjmů právnických osob za rok 2016 totiž nestanovuje stěžovatelka, ale správce daně platebním nebo dodatečným platebním výměrem. Správce daně vedl dokazování týkající se možného zneužití práva u pohledávky na nájemném, které oproti roku 2015 doznalo bezmála pětinasobného navýšení, ačkoliv rozsah pronajatého majetku byl stejný. Následně dle mínění stěžovatelky uznal její názor a pohledávku z daňových nákladů vyloučil, nikoliv protože to chtěla stěžovatelka, ale protože tím došlo ke správnému zjištění a stanovení daně.

[7] Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěry učiněnými krajským soudem ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2018. Pokud jde o vysoce spornou pohledávku, neměla být zahrnuta ve stěžovatelčině účetnictví, a částka 15 751 012 Kč tudíž neměla být zahrnuta na řádku 10, ani uvedena na řádku 140 daňového přiznání za rok 2018. Stěžovatelka se dovolává pouze správného zjištění a stanovení daně. Nejde jen o výši výsledné daně, ale i o správnost vyplněného daňového přiznání. Je rozdíl, zda bude v daňovém přiznání na příslušných řádcích uvedena částka 0 Kč, či 15 751 012 Kč. Krajský soud tedy neměl „přítakat žalovanému, že na řádku 140 byla uvedena částka 15 751 012 Kč“, neboť tato pohledávka neměla být ve stěžovatelčině účetnictví, a tedy ani na řádku 140 daňového přiznání. Stěžovatelka má pohledávku z bezdůvodného obohacení po právu ve výnosech za rok 2018 odpovídající nákladům vyloučeným v roce 2016. Pokud jde podle žalovaného a krajského soudu o pohledávku vysoce spornou, měl žalovaný „snížit řádek 10 o částku 15 751 012 Kč a zrušit řádek 140 daňového přiznání za rok 2018“, aby byla daň stanovena ve správné výši.

[8] Není možné na jedné straně zpochybnit zaúčtování pohledávky a na druhé straně tvrdit, že je v pořádku ji zahrnout do daňového přiznání. Stěžovatelka se naopak domnívá, že pohledávku uplatnila po právu. Do vyřešení incidenčního sporu iniciovaného stěžovatelkou není jistá otázka existence pohledávky, a navíc nikdo nezkoumal, zda navýšení nájemného v roce 2016 je v rozporu s principem přiměřenosti a nepředstavuje zneužití práva. Žalovaný se zcela vyhnul dokazování ohledně navýšení nájemného. Krajský soud jen převzal názor žalovaného stran spornosti pohledávky a posouzení se vyhnul.

[9] Obdobně se soud vyhnul otázce rozpornosti argumentace žalovaného, který souhlasil, že dotčená pohledávka není dostatečně prokázána, ale zároveň potvrdil její vykázání v daňovém přiznání. Oboje však není možné. Buď je uvedena pohledávka sporná a pak o ní stěžovatelka nemohla účtovat a žalovaný měl zrušit řádek 140 daňového přiznání, nebo není a mohla zde být ponechána.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s názorem krajského soudu. Stěžovatelka nijak nezpochybnila závěr, že v nyní posuzované věci nelze přezkoumávat zdaňovací období roku 2016. Při přezkumu napadeného rozhodnutí, které se týká zdaňovacího období roku 2018, nelze uplatňovat námitky proti závěrům učiněným

v rámci daňového řízení, které se týká zdaňovacího období roku 2016. Za toto období nedošlo k vydání konkludentního platebního výměru, ale k dodatečnému platebnímu výměru, proti kterému se stěžovatelka bránila odvoláním, nikoliv však již žalobou. Námitky související s tímto zdaňovacím obdobím (2016) je třeba odmítnout.

[11] Žalovaný dále upozornil na svá zjištění, podle kterých stěžovatelka přihlásila pohledávku ve výši 17 171 556,10 Kč do insolvenčního řízení proti pronajímateli (který k předžalobní výzvě pohledávku neuznal) coby neoprávněně vyúčtované nájemné, přičemž pronajímatel i insolvenční správce pohledávku popřeli co do pravosti i výše (z důvodu neprokázání existence, případně již byla promlčena). Jde tedy o spornou pohledávku, která není příjmem ve smyslu § 18 ZDP, neboť nejde o příjem skutečný, který by měl ovlivnit základ daně. Nevznikl předpoklad, že dojde k uhrazení pohledávky, tedy že bude skutečným aktivem, resp. reálným daňovým výnosem v období roku 2018. Kromě toho stěžovatelka směšuje dva rozdílné okamžiky vzniku pohledávky. Účetního období roku 2016 se týká vznik pohledávky za stěžovatelkou, kterou fakturoval a inkasoval pronajímatel vůči stěžovateli z titulu nájemného za rok 2016, zatímco předmětem incidenčního sporu je tvrzená pohledávka vzniklá stěžovateli za pronajímatelem údajně z titulu bezdůvodného obohacení, a to na základě jednostranného dodatečného nesouhlasu s výší nájemného.

[12] Žalovaný dále upozorňuje, že stěžovatelku seznámil se skutečnostmi zjištěnými v řízení a vypořádal všechny její námitky. V dané věci se jedná především o soukromoprávní spor, jehož výsledku nemusel žalovaný vyčkávat. Nemusel vést dokazování ohledně ceny nájmu podle pravidel tržní přiměřenosti či posuzovat otázku zneužití práva, neboť se jedná o námitky spadající do řízení, které se týkalo zdaňovacího období roku 2016. Stěžovatelka nutí žalovaného, aby potvrdil její tezi o bezdůvodném obohacení pronajímatele a řešil její soukromý spor místo soudu. Ztotožňuje se s krajským soudem, že je to daňový subjekt, kdo musí tvrdit skutečnosti, které je povinen uvádět do daňového přiznání, a nemůže se domáhat, aby daňové orgány měnily údaje ve vyplněném daňovém přiznání. Jestliže stěžovatelka o sporné pohledávce účtovala, nemůže žalovaný měnit výši výsledku hospodaření, pokud je účetnictví způsobilé být podkladem pro stanovení daně.

[13] Pokud stěžovatelka vytýkala krajskému soudu nedostatečné posouzení některých otázek, žalovaný uvádí, že je třeba vyjít z kontextu celého odůvodnění, přičemž krajský soud se s žalobní argumentací náležitě vypořádal.

[14] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného replikou, v níž opět namítá, že nedává smysl, aby při zachování rozsahu pronajatého majetku hradila nájemné v téměř pětinasobné výši. Dále tvrdí, že pohledávka není promlčena. Domnívá se, že prokázala existenci pohledávky, když poukázala na absenci dodatku o navýšení nájemného.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

pokračování

[16] Kasační stížnost **není** důvodná.

[17] Předně Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že stěžovatelka nijak nezpochybňuje závěr krajského soudu o tom, že se v nyní posuzovaném řízení s ohledem na předmět přezkumu, kterým je rozhodnutí týkající se zdaňovacího období roku 2018, nemůže zabývat námitkami, které se týkají zdaňovacího období roku 2016. Brojí pouze proti části argumentace, kterou soud uvedl nad rámec nutného ke zdaňovacímu období roku 2016.

[18] Nejvyšší správní soud sdílí názor krajského soudu, že stěžovatelka v tomto řízení již nemůže uplatňovat námitky, které souvisí se stanovením daně za období roku 2016. Mezi tyto námitky patří také otázka přiměřenosti a zneužití práva v souvislosti s uplatněním pětinasobně zvýšeného nájemného. Jak správně upozorňuje žalovaný, otázky týkající se (ne)zahrnutí nákladů na nájemném za rok 2016 do základu daně, a tedy i přiměřenosti těchto nákladů, se vztahují ke zdaňovacímu období roku 2016, a žalovaný tudíž nebyl povinen se jimi zabývat v daňovém řízení, v němž správce daně stanovil daň za zdaňovací období roku 2018.

[19] Obdobně pak krajský soud (a rovněž i žalovaný) nepochybil, jestliže nezkomal, zda sporná pohledávka skutečně existuje, tedy zda se pronajímatel na stěžovatelce bezdůvodně obohatil uhrazením zvýšeného nájemného. Pro věc bylo rozhodné, že je pohledávka sporná, což žalovaný i krajský soud správně dovodili z existence incidenčního sporu, který se týká dotčené pohledávky. Ostatně i sama stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že do vyřešení incidenčního sporu není otázka existence pohledávky jistá. Stěžovatelka fakticky požaduje, aby správní orgány a krajský soud předjímaly výsledek civilního řízení, resp. rozhodly otázku, o níž přísluší rozhodovat soudům v civilním řízení, nikoliv správci daně a žalovanému v daňovém řízení či krajskému soudu v soudním řízení správním. Lze tedy uzavřít, že žalovaný i krajský soud věc posoudili dostatečně na podkladě náležitě zjištěných rozhodných skutečností, jestliže svá rozhodnutí založili na tom, že pronajímatel pohledávku neuznal a v insolvenčním řízení její pravost a výši spolu s insolvenčním správcem popřel. Otázku promlčení této pohledávky pak rovněž přísluší zodpovědět soudu v občanském soudním řízení.

[20] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že pro posouzení důvodnosti žaloby, resp. správného zjištění a stanovení daně, je rozhodné zohlednit správnost vyplněného daňového přiznání a účetnictví stěžovatelky způsobem, kterého se stěžovatelka domáhá. Ačkoliv při zjišťování výše daňové povinnosti vychází správce daně z daňového přiznání a účetnictví vedeného daňovým subjektem, neznamená to, že úkolem správce daně je prostřednictvím platebního výměru (případně úkolem žalovaného prostřednictvím rozhodnutí o odvolání) opravovat účetnictví a daňové přiznání daňového subjektu, není-li třeba určit výslednou daň v jiné výši, než tvrdí daňový subjekt (i v takovém případě však finanční správa nebude platebním výměrem „rušit řádky daňového přiznání“, jak požaduje stěžovatelka). Stěžovatelka netvrdí, že správce daně neměl daň stanovit ve výši 0 Kč, jak uvedla v daňovém přiznání. Nesouhlasí však s tím, že správní orgány označily pohledávku za spornou, ale neupravily zároveň se svých rozhodnutích daňové přiznání na konkrétních řádcích či účetnictví stěžovatelky. Takovou povinnost však zákon správním orgánům neukládá ani jim nedává nástroje, jak opravovat daňová přiznání či účetnictví

vedené daňovým subjektem tak, jak se domáhá stěžovatelka. Ta ostatně ani neuvádí, jak by tvrzené „pochybení“ mohlo zasáhnout do jejích práv.

[21] Nejvyšší správní soud dodává, že krajský soud přílehlavě pojednal také o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Obecně platí, že daňový subjekt svá tvrzení prokazuje primárně povinnou evidencí, účetními záznamy, a podobně. Judikatura Nejvyššího správního soudu (příkladem lze zmínit rozsudek ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 103/2015 - 39, který odkazuje na rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124) týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení stojí na tom, že účetní evidence daňového subjektu postačí, dokud správce daně nepředloží důvodné pochybnosti, že evidence neodpovídá skutečnosti. Potom je daňový subjekt povinen unést důkazní břemeno, že deklarované skutečnosti opravdu nastaly. Je to však správce daně, kdo vznáší důvodné pochybnosti o správnosti účetních a daňových dokladů předložených daňovým subjektem. Důvodné pochybnosti o skutečnostech deklarovaných ve vlastních dokladech nemůže vznášet daňový subjekt a požadovat po správci daně, aby prokazoval či vyvracel tvrzení daňového subjektu. Tím by zcela převrátil rozložení důkazního břemene, jak jej stanoví zákon (k tomu srov. rozsudek ze dne 22. 9. 2016, č. j. 6 Afs 248/2015 - 50).

[22] Pokud tedy správní orgány měly ve shodě s tvrzeními stěžovatelky za to, že výsledná daň činí 0 Kč a že sporná pohledávka nemá být započtena do výsledné daňové povinnosti (ačkoliv z jiných důvodů než stěžovatelka), pak nebylo namístě, aby stěžovatelka tato zjištění dále zpochybňovala. Nutno podotknout, že stěžovatelka nijak nereaguje na nosné argumenty žalovaného a krajského soudu a stále opakuje, že pětinasobné zvýšení nájemného nedává smysl, že správní orgány měly vést tímto směrem dokazování, případně měly „zrušit“ či „snížit“ konkrétní řádky jejího daňového přiznání. Požadavky stěžovatelky však s ohledem na shora uvedené zcela postrádají logiku, a její námitky jsou tudíž nedůvodné.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[24] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 25. června 2024

Ivo Pospíšil
předseda senátu