



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Štěpána Výborného v právní věci žalobkyně: **R. Hero property, s.r.o.**, se sídlem Markéty Kuncové 3801/2, Brno, zastoupená doc. JUDr. Zdeňkem Koudelkou, Ph.D., advokátem se sídlem Optátova 874/46, Brno, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2020, č. j. 11473/20/5200-11431-712433, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 2. 2022, č. j. 31 Af 34/2020 - 100,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

[1] Žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 3. 2019, č. j. 1539870/19/3014-50523-703153, o výsledku přezkoumání (dále jen „přezkumné rozhodnutí“), kterým byl podle § 123 odst. 5 daňového řádu změněn

platební výměr na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2014 ze dne 12. 1. 2017, č. j. 89475/17/3014-50523-703153 (dále jen „platební výměr“). Žalobu proti rozhodnutí žalovaného poté krajský soud napadeným rozsudkem zamítl.

[2] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné v krátkosti připomenout skutkové okolnosti nyní projednávané věci. Žalobkyně realizovala výnosy z pronájmu nemovitosti – ubytovny na adrese Markéty Kuncové, č. p. 3801/2, Brno, a to v celkové výši 288 000 Kč ročně. Výnosy žalobkyně zaúčtovala v pravidelných měsíčních platbách ve výši 24 000 Kč. Nájemné vyplývalo ze smlouvy o nájmu nemovitosti uzavřené dne 20. 5. 2006 mezi žalobkyní, jakožto pronajímatelkou a společností R. Hero reality s.r.o., jakožto nájemcem.

[3] Podle článku II., bodu 1 dodatku ke smlouvě o nájmu nemovitosti ze dne 30. 12. 2011 (dále jen „dodatek“) *„[s]mluvní strany se na základě tohoto dodatku dohodly, že výše nájemného splatného každý kalendářní měsíc činí stále 24 000,- Kč/měsíc a je stanovena dohodou podle zák. 526/1990 Sb. Nad rámec této ceny hradí nájemce náklady na energii, vodné i stočné s tím, že jejich spotřeba je měřena individuálními měřícími přístroji“.*

[4] Za stěžejní žalobní námitku krajský soud považoval tvrzení žalobkyně, podle něhož správce daně *„záměrně manipuloval s důkazy a dezinterpretoval základní ustanovení dodatku ke smlouvě o nájmu nemovitosti ze dne 30. 12. 2011“.* Žalobkyně v této souvislosti rovněž namítla, že žalovaný nesprávně odmítl dokumenty, které podle ní dokazují, že ustanovení článku II, bodu 2 dodatku *„bylo stanoveno jako neplatné“.*

[5] Žalobkyně odkazovala na to, že ve svém archivu dohledala originál dodatku. Krajský soud v rámci přípravy jednání doplnil spisový materiál, z něhož ověřil, že žalobkyně zaslala žalovanému, resp. správci daně nejméně dvě datové zprávy, které obsahovaly uvedený dodatek, avšak rozdílného znění.

[6] Nejprve žalobkyně adresovala správci daně datovou zprávu (dodanou do jeho datové schránky dne 10. 10. 2016), v níž byl obsažen dodatek ve znění: *„[p]okud opravy a zhodnocení nemovitosti nedosáhnou dohodnuté, výše uvedené částky, pronajímatel zaplatí nájemci rozdíl mezi smluvenou částkou a skutečně provedenými opravami a zhodnoceními. Výše uvedená částka se tedy stává nájemným, které je splatné k 01. 12. 2015, ať už je splacena opravami, případně zhodnocením nemovitosti nebo k 01. 12. 2015 doplacenou finanční částkou“* (zvýraznění doplněno Nejvyšším správním soudem).

[7] Následně žalobkyně zaslala žalovanému datovou zprávu (dodanou dne 14. 1. 2020), v níž byl obsažen dodatek ve znění: *„Pokud opravy a zhodnocení nemovitosti nedosáhnou dohodnuté, výše uvedené částky, pronajímatel zaplatí nájemci rozdíl mezi smluvenou částkou a skutečně provedenými opravami a zhodnoceními. Výše uvedená částka se tedy stává škodou“* (zvýraznění doplněno Nejvyšším správním soudem).

[8] Po provedeném dokazování dospěl krajský soud k závěru, že v případě obou datových zpráv byly scany v nich obsažených dokumentů vytvořené před samotným odesláním. V rámci datové zprávy ze dne 14. 1. 2020 předložila žalobkyně nejen výše

pokračování

citovaný dodatek, ale i dokumenty nazvané „*Reklamace – porušení smluvních podmínek*“ ze dne 12. 2. 2012 a „*Zápis z jednání ze dne 15. 6. 2012*“; tyto však krajský soud označil za nevěrohodné. Podotkl, že stěžovatelka je předložila až v rámci odvolacího řízení, přičemž si v kontextu správního spisu obsahově protirečí. Podle krajského soudu vycházel žalovaný v souladu s obsahem skutkových zjištění z dodatku ve verzi podle datové zprávy ze dne 10. 10. 2016.

[9] Pokud jde o obsah dodatků, odlišují se pouze poslední větou článku II, bodu 2. Bez ohledu na tuto skutečnost z nich plyne, že nájemce byl povinen hradit pronajímatelce (žalobkyni) nájemné za budovu ve výši 24 000 Kč měsíčně. Nájemce se dále zavázal k provedení oprav (resp. zhodnocení pronajatého majetku) ve výši 12 000 Kč za kalendářní rok a bytovou jednotku (celkem 48 jednotek), tedy k vynaložení celkových ročních nákladů ve výši 576 000 Kč. Celkově mělo roční nájemné činit 288 000 Kč a závazek k opravám, resp. zhodnocení majetku ve výši 576 000 Kč, a to ve prospěch pronajímatelky (žalobkyně). Část dodatku, jež zní „[p]okud opravy a zhodnocení nemovitosti nedosáhnou dohodnuté, výše uvedené částky, pronajímatel zaplatí nájemci rozdíl mezi smluvenou částkou a skutečně provedenými opravami a zhodnoceními“, nemá podle krajského soudu racionální smysl; v případě, že by nájemce žádné opravy nebo zhodnocení neprovedl, byla by pronajímatelka (žalobkyně) povinna zaplatit nájemci částku 576 000 Kč. Krajský soud se tedy ztotožnil se závěrem žalovaného, že se jedná o záměnu slov „*pronajímatel*“ a „*nájemce*“. Skutečnost, že finanční tok měl směřovat od nájemce k pronajímatelce potvrzuje podle krajského soudu i dokument „*Reklamace – porušení smluvních podmínek*“ ze dne 12. 2. 2012, který (ačkoliv krajský soud konstatoval, že jej žalobkyně předložila žalovanému účelově) dokládá nekonzistentnost a zmatečnost tvrzení žalobkyně ohledně smyslu a významu dodatku. Žalobkyně podle krajského soudu neprokázala ani skutečnost, že by došlo ke zrušení dodatku.

[10] Podle krajského soudu správce daně i žalovaný vycházeli v souladu se spisovou dokumentací z toho, že předmětem příjmů jsou ve smyslu § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) výnosy přijaté nebo nárokované přírůstky ekonomických užitků, přičemž žalobkyně v řízení před krajským soudem neprokázala, že by ve vztahu k jejímu majetku nebyly v roce 2014 vynaloženy výdaje na opravy a údržbu, které nesl nájemce.

[11] Důvodnou krajský soud neshledal ani námitku uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z příjmů za rok 2014. Jelikož byla žalobkyni platebním výměrem ze dne 12. 5. 2014, č. j. 2252567/14/3014-24803-703153, vyměřena daňová ztráta na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 3 640 Kč, krajský soud s odkazem na § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů dovodil, že pro zdaňovací období roku 2014 platila sedmiletá prekluzivní lhůta. Následně byla dne 10. 3. 2016 u žalobkyně zahájena daňová kontrola, s ohledem na § 148 odst. 3 daňového řádu tak počala prekluzivní lhůta znovu běžet dne 10. 3. 2016, která by bez dalšího uplynula dne 10. 3. 2023. Platební výměr, přezkumné rozhodnutí i rozhodnutí žalovaného byly vydány před uplynutím této lhůty.

[12] Krajský soud neopomněl ani související argumentaci, podle níž byla daňová ztráta za zdaňovací období roku 2013 dodatečnými platebními výměry správce daně zrušena.

Jelikož však žalobkyně mohla již ve zdaňovacím období roku 2014 daňovou ztrátu uplatnit, byly již v tomto roce splněny podmínky pro prodloužení běhu prekluzivní lhůty ve smyslu § 38r zákona o daních z příjmů. K zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2014 došlo dne 10. 3. 2016, tedy před vydáním dodatečných platebních výměrů, kterými došlo ke zrušení ztráty za zdaňovací období 2012 a 2013 a které správce daně vydal dne 27. 9. 2017. Z hlediska běhu lhůty je podstatné pouze to, že pro zdaňovací období roku 2014 byly podmínky stanovené v § 38r zákona o daních z příjmů splněny.

[13] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, jež se týkala vad vydání a doručení platebního výměru, stejně jako námitce ohledně vad doručení rozhodnutí žalovaného. Jelikož kasační námitky žalobkyně proti vypořádání těchto námitek nesměřovaly, omezil se kasační soud ve vztahu k nim pouze na výše uvedené stručné shrnutí.

II. Kasační stížnost a další vyjádření účastníků řízení

II. A.

Kasační stížnost

[14] Proti napadenému rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[15] Podle stěžovatelky správce daně nesprávně posoudil dodatek a dovedl z něj údajný majetkový výnos stěžovatelky. Z textu dodatku však podle ní plyne, že majetkový výnos mohl vzniknout pouze na straně nájemce. Daňové orgány i krajský soud chybně vyhodnotily, že finanční tok směřoval od nájemce k pronajímatelce. Finanční plnění mělo být podle stěžovatelky sankcí pro případ, že by pronajímatelka neposkytla nájemci nutnou součinnost či jinak znemožnila provedení nutných oprav. Bez nich by však nebylo možné nemovitost pronajímatelce vůbec, nebo jen za sníženou cenu. Znemožněním oprav by tak pronajímatelka poškodila podnikání nájemce formou ušlého zisku. I kdyby daňové orgány tento výklad neakceptovaly, měly sporné ustanovení posoudit jako rozporné a zmatečné, tedy právně neplatné, neboť není zřejmá vůle stran a obsah právního jednání. Podle stěžovatelky se jedná o excesivní závěr, který nemá oporu v provedeném dokazování a má sloužit pouze k jejímu postihu. Krajský soud tak zatížil svá skutková zjištění extrémním rozporem s provedenými důkazy. Stěžovatelka dále poukázala na zásadu svobodné vůle stran a smluvní volnost. Znění dodatku z roku 2016 bylo podle ní pouze pracovním a nesprávným dokumentem, přičemž rovněž druhá strana smluvního vztahu považovala za správný dodatek, který byl zaslán žalovanému dne 14. 1. 2020.

[16] Žalovaný nepřihlédl k dokumentům „*Reklamace – porušení smluvních podmínek*“ ze dne 12. 2. 2012 a „*Zápis z jednání ze dne 15. 6. 2012*“, které podle stěžovatelky dokazují, že ustanovení čl. II, bodu 2 dodatku bylo od počátku neplatné, protože od něj smluvní strany odstoupily. Krajský soud stěžovatelce podle jejího tvrzení vytkl, že tyto dokumenty

pokračování

předložila až v odvolacím řízení, zákon to však umožňuje. Důvodem, proč tak učinila bylo, že ji správce daně nevyzval k vyjádření a předložení důkazních prostředků k objasnění obsahu a platnosti sporného ustanovení dodatku v rámci daňové kontroly. Teprve po vydání rozhodnutí správce daně zjistila, co je podkladem pro doměřenou daň. Své závěry správce daně před stěžovatelkou skrýval. Tvrzení krajského soudu uvedené v odstavci 37 napadeného rozsudku, podle kterého „žalobce neprokázal zrušení dodatku ke smlouvě v rámci řízení před finančními orgány“, je podle stěžovatelky „v rozporu s předloženým zápisem stran smlouvy o odstoupení od tohoto dodatku“. Mezi smluvními stranami přitom není o odstoupení od dodatku pochyb.

[17] Daňové orgány rovněž nedodržely podle stěžovatelky lhůtu pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Ačkoliv za zdaňovací období roku 2013 byla stěžovatelce vyměřena daňová ztráta na daň z příjmů právnických osob, správce daně ji rozhodnutím ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4154349/17/3014-50523-703153, zrušil. Tato skutečnost má vliv i na možnost prodloužení lhůty pro doměření daně; jestliže byla daňová ztráta zrušena, musí se tato lhůta počítat tak, jako by daňová ztráta nebyla. Dodatečná daňová povinnost za zdaňovací období roku 2014 byla nadto podle ní stanovena až přezkumným rozhodnutím, resp. právní mocí tohoto rozhodnutí. Okamžik stanovení daně nelze podle stěžovatelky vztáhnout k platebnímu výměru ze dne 12. 1. 2017, neboť by se jednalo o nepřipustnou retroaktivitu v její neprospěch. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu tedy měla lhůta začít běžet dne 1. 4. 2015, k prekluzi mělo dojít dne 1. 4. 2018. S ohledem na zahájení daňové kontroly dne 10. 3. 2016 počala běžet tříletá lhůta znovu a skončila dne 10. 3. 2019. K prekluzi tudíž došlo ještě před vydáním přezkumného rozhodnutí. Judikaturu, na kterou krajský soud odkazoval, označila stěžovatelka za nepřipadnou.

[18] Závěrem kasační stížnosti stěžovatelka poukázala na odstavec 43 napadeného rozsudku, podle kterého „...ve vztahu k roku 2014 byla předmětem daňového řízení částka odpovídající nájemnému za rok 2015“. Stěžovatelce není zřejmé, proč by se měl v daňovém řízení za rok 2014 zohlednit budoucí nájem za rok 2015, a namítla, že tato vada podtrhuje vnitřní rozpornost, zmatečnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

II. B.

Vyjádření žalovaného

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odvodnění svého rozhodnutí i vyjádření k žalobě. Napadený rozsudek dle jeho názoru netrpí stěžovatelkou tvrzenou nepřezkoumatelností. Námitku, podle níž bylo znění dodatku z roku 2016 pouze pracovním a nesprávným dokumentem, označil za účelovou a nepřipustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Část uplatněných kasačních námitek se nese podle žalovaného v obecném duchu. Stěžovatelka nezpochybnila podrobné odůvodnění napadeného rozsudku, na které žalovaný v podrobnostech odkázal. Argumentaci, podle níž stěžovatelka nemohla dokumenty „Reklamacie – porušení smluvních podmínek“ ze dne 12. 2. 2012 a „Zápis z jednání ze dne 15. 6. 2012“, předložit již v řízení před správcem daně, označil žalovaný taktéž za nepřipustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. K zásadě svobodné vůle stran a smluvní volnosti uvedl, že správce daně je oprávněn prozkoumat jednání s ohledem na jeho dopad do základu daně a daňové povinnosti. Pokud jde o namítanou prekluzi práva stanovit daň, z hlediska

běhu lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je určující pouze to, že stěžovatelka daňovou ztrátu v daňovém přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2013 vykazala, byla jí pravomocně vyměřena a v následujících pěti zdaňovacích obdobích ji mohla uplatnit.

II. C.

Další vyjádření účastníků řízení

[20] V návaznosti na vyjádření žalovaného učinila stěžovatelka další podání, v němž setrvala na svých dosavadních tvrzeních. Zpochybnila závěr krajského soudu, podle kterého je irelevantní, zda opravám odpovídající částka měla představovat nájemné, nebo zda neprovedením oprav měla vzniknout škoda.

[21] Na repliku stěžovatelky navázal žalovaný dalším vyjádřením. Tvrzení stěžovatelky, že krajský soud podcenil soukromoprávní význam jednotlivých nároků, neboť plnění ze smlouvy a nárok na náhradu škody jsou jiné právní tituly, označil za nepřipustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Pokud jde o aplikaci § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021 - 35.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích uplatněných důvodů, přičemž též zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 s. ř. s.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud nejdříve posoudil námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť existence takové vady by mu neumožňovala přezkoumat jiné námitky a bez dalšího by vedla k jeho zrušení. Za nepřezkoumatelný označila stěžovatelka závěr v odstavci 43 napadeného rozsudku, podle něhož „...*ve vztahu k roku 2014 byla předmětem daňového řízení částka odpovídající nájemnému za rok 2015*“. V souvislosti s citovaným se následně tázala, proč by se měla v daňovém řízení za rok 2014 zohlednit budoucí nájem za rok 2015. Vada podle ní podtrhuje „*vnitřní rozpornost, zmatečnost a nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu*“.

[25] Výše uvedený závěr krajského soudu se vztahuje k žalobní námitce, jež se týkala dodatku a časového rozlišení výnosu stěžovatelky. Krajský soud v tomto směru souhlasil se závěry žalovaného (odstavec 41 napadeného rozsudku), poukázal na § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů v odpovídajícím znění (odstavec 42 napadeného rozsudku) a následně shrnul, že: „[č]asové zařazení výnosu odpovídá období, ve kterém na základě smluvního vztahu měl žalobce příjem získat. Nájemné bylo žalobci hrazeno v letech 2013 a 2014 a v části roku 2015, přičemž *ve vztahu k roku 2014 byla předmětem daňového řízení částka odpovídající nájemnému za rok 2015*“; právě tuto část stěžovatelka rozporovala.

[26] Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za prokázaný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje jejich argumentaci za nepřiléhavou (viz například nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal s uplatněnými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění soudního rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereagovalo na žalobní námítky a na zásadní argumentaci, o kterou se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

[27] Vytýkaný nedostatek, s ohledem na dále uvedené, nedosahuje podle Nejvyššího správního soudu takové intenzity, aby založil nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Předobrazem obsahu odstavce 43 napadeného rozsudku je podle kasačního soudu patrně odstavec 66 rozhodnutí žalovaného, v němž žalovaný konstatoval, že „[v] § 23 odst. 1 ZDP uvedené pravidlo znamená, že v předmětném případě je časové rozlišení dle účetních předpisů závazné i pro daňové účely. Faktická splatnost rozdílu mezi smluvenou částkou oprav a zhodnocení nemovitosti a skutečně provedenými opravami a zhodnocením k 1. 12. 2015 ve formě finanční částky je irelevantní, jelikož při vedení účetnictví je časová souvislost výnosu nezávislá na datu peněžního toku z něj plynoucího. Časové zařazení výnosu do správného účetního, respektive zdaňovacího období, tedy jeho časová souvislost je závislá na období účinnosti smluvního vztahu, na základě kterého výnosy jejich příjemci plynou. Výnosy z nájemného časově spadají do účinnosti dodatku ke smlouvě o nájmu do ZO 2012 – 2014 a do první poloviny ZO 2015“. Krajský soud v napadeném rozsudku nesprávně poukázal na časové zařazení příjmu stěžovatelky za rok 2014, jak již ale bylo uvedeno výše, tento dílčí deficit nemůže mít podle Nejvyššího správního soudu za následek nepřezkoumatelnost rozsudku jakožto celku.

[28] Ačkoliv uvedená nepřesnost podtrhla podle stěžovatelky rozpornost, zmatečnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, tyto vytýkané vady v kasační stížnosti již blíže nespécifikovala. S ohledem na obecnost námítky proto Nejvyšší správní soud konstatuje, že kritéria přezkoumatelnosti napadený rozsudek krajského soudu splňuje; z jeho odůvodnění je zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. Krajský soud se v rámci vlastního posouzení neomezil jen na převzetí argumentace žalovaného, nýbrž ve věci provedl dokazování a se všemi žalobními námítkami se podrobně vypořádal. Odůvodnění napadeného rozsudku netrpí ani namítanou rozporností či zmatečností, jeho obsah je naopak podle kasačního soudu srozumitelný.

[29] Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou namítané prekluze práva stanovit daň. Nutno podotknout, že k prekluzi je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti. V případě uplynutí prekluzivní lhůty totiž není dán prostor k úvahám o dalších námitkách a je nezbytné napadený rozsudek (a rovněž i napadené správní rozhodnutí) bez dalšího zrušit.

[30] Stěžovatelka namítla, že daňové orgány nedodržely lhůtu pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Kasační argumentaci založila na premise, podle níž pozdější zrušení daňové ztráty ovlivnilo i prekluzivní lhůtu; pakliže byla daňová ztráta zrušena, musí se podle stěžovatelky tato lhůta počítat tak, jako by daňová ztráta nebyla.

[31] Při posouzení této otázky vyšel Nejvyšší správní soud z § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, neboť toto ustanovení obsahuje speciální právní úpravu lhůty pro stanovení daně v případě možnosti uplatnění daňové ztráty, nikterak však nepopírá § 148 daňového řádu. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020 - 40, je pro stanovení začátku prekluzivní lhůty rozhodující § 148 odst. 1 daňového řádu a pro stanovení jejího konce § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Pro vyměření daně zároveň nadále platí maximální celková desetiletá lhůta stanovená v § 148 odst. 5 daňového řádu. Na takto určenou prekluzivní lhůtu pak dopadají ustanovení § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, která upravují její prodloužení (odst. 2), přerušení (odst. 3) a stavění (odst. 4). Do běhu lhůt mohou obecně vstupovat různé právní skutečnosti, které ji staví, přerušují nebo prodlužují. Délka prekluzivní lhůty je však navázána na skutečnost, která stojí na jejím počátku, nikoli na skutečnost, která možná nastane teprve v jejím průběhu. Není možné, aby jednou rozběhlá prekluzivní lhůta byla zkrácena jen v důsledku právního jednání jedné ze stran právního vztahu (rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 191/2021 - 35 a ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020 - 38). Jinými slovy, ani „zrušení“ daňové ztráty v průběhu běhu prekluzivní lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů nemůže změnit okamžik, kdy prekluzivní lhůta končí.

[32] Nejvyšší správní soud již v minulosti připustil, že toto chápání prekluzivní lhůty může působit přísně; jde však o nevyhnutelný důsledek toho, že daňové právo dává poplatníkům možnost odečtu daňové ztráty po dobu pěti zdaňovacích období, ale zároveň umožňuje korekce vlastního původního tvrzení ohledně výše daně, resp. daňové ztráty. Jedině výše uvedená interpretace § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je tak podle Nejvyššího správního soudu „logická, rozumná a ctí právní jistotu“ (rozsudek č. j. 7 Afs 191/2021 - 35). Tento výklad zároveň plyne i z důvodové zprávy k zákonu č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní. Uvedeným zákonem byla mj. provedena i novela zákona o daních z příjmů, která znění § 38r odst. 2 záměrně vyjasnila. Z bodu 193 důvodové zprávy plyne, že: „[ú]pravou současné textace první věty § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů bude zabráněno pochybnostem, zda u poplatníka, kterému byla zrušena původně vyměřená daňová ztráta, lze po uplynutí standardní lhůty pro stanovení daně dané daňovým řádem podat dodatečné daňové přiznání nebo zahájit daňovou kontrolu. Klíčové pro běh lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je, že daňová ztráta byla poplatníkovi původně vyměřena a mohla být v nějakém období odečtena od základu daně“ (pozn. podtržení doplněno Nejvyšším správním soudem).

pokračování

[33] V nyní projednávané věci vykávala stěžovatelka v roce 2013 daňovou ztrátu. Posledním zdaňovacím obdobím, kdy mohla uplatnit daňovou ztrátu za rok 2013, je ve smyslu § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů rok 2018. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 začala běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé daňového řádu dne 1. 4. 2015 a měla skončit podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů současně s lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2018, tedy 1. 4. 2022. Jde tedy o lhůtu sedmiletou. Jelikož byla ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2014 zahájena dne 10. 3. 2016 daňová kontrola, prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu a § 38r zákona o daních z příjmů (tj. sedmiletá lhůta) se podle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušila a rozběhla se znovu zahájením daňové kontroly. Ode dne 10. 3. 2016 začala znovu běžet sedmiletá prekluzivní lhůta, jejíž běh by skončil dne 10. 3. 2023.

[34] Ačkoliv správce daně následně dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 27. 9. 2017 mj. zrušil ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013, nemá tato skutečnost na posouzení délky prekluzivní lhůty vliv. Jak totiž plyne z odstavců [31] a [32] výše, z hlediska běhu lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 1 zákona o daních z příjmů je určující pouze to, že stěžovatelka vykávala v roce 2013 v přiznání k dani z příjmů právnických osob daňovou ztrátu, kterou v následujících pěti zdaňovacích obdobích mohla uplatnit. Krajský soud tedy nepochybil, pokud dospěl k závěru, že k prekluzi práva stanovit stěžovatelce daň v nyní projednávané věci nedošlo. Z tohoto důvodu nelze přisvědčit ani souvisejícím kasačním námitkám, podle kterých se jedná o nepřipustnou retroaktivitu. Judikaturu, na kterou krajský soud v napadeném rozsudku poukázal, nelze označit za nepřipadnou, jak to učinila stěžovatelka, neboť pojednává o povaze § 38r zákona o daních z příjmů, které je v nyní projednávané věci relevantní. Námitky stěžovatelky tedy Nejvyšší správní soud vyhodnotil jako nedůvodné.

[35] Sporným bylo v nyní projednávané věci znění článku II, bodu 2 dodatku, jež se lišilo zněním poslední věty (viz odstavce [6] a [7] výše). Daňové orgány bez ohledu na tuto skutečnost dospěly k závěru, že nájemné se od data účinnosti dodatku zvýšilo z původní částky 24 000 Kč měsíčně na částku 24 000 Kč měsíčně + smluvená hodnota oprav, případně zhodnocení nemovitosti v celkové výši 48 000 Kč měsíčně. Konstatovaly, že se uvedená částka stává nájemným, a to ať již byla splacena opravami, nebo vznikla zhodnocením nemovitosti, případně byla doplacena finanční částkou.

[36] V rámci odvolacího řízení stěžovatelka předložila žalovanému dokumenty, které podle ní dokazují, že ustanovení článku II., bodu 2 dodatku „bylo stanoveno jako neplatné“ a navýšení základu daně o 576 000 Kč ročně je chybné; jednalo se konkrétně o dokumenty nazvané „Reklamace – porušení smluvních podmínek“ ze dne 12. 2. 2012 a „Zápis z jednání ze dne 15. 6. 2012“. Argumentaci stěžovatelky i předložené dokumenty žalovaný označil za účelové a navzájem si odporující. Dodatek k nájemní smlouvě naopak neplatným neshledal.

[37] Nejvyšší správní soud dále připomíná, že kvalita a podoba (konkrétnost či obecnost) soudního rozhodnutí je vždy zásadním způsobem předurčena kvalitou a podobou návrhu (zde kasační stížnosti). S výjimkami uvedenými v ustanovení § 109 odst. 4 větě

za středníkem s. ř. s., je soud vázán důvody, uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54).

[38] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla nesprávné hodnocení obsahu článku II, bodu 2 dodatku. Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné připomenout, že těžiště argumentace stěžovatelky v řízení před krajským soudem bylo vystavěno na jejím podezření, že „[s]právce daně zcela záměrně manipuloval s důkazy a dezinterpretoval základní ustanovení Dodatku ke smlouvě o nájmu nemovitosti ze dne 30. 12. 2011. Správce daně společně s žalovaným nejspíš upravili znění tohoto dodatku, když tvrdili, že jsou v dodatku zaměněny osoby nájemce a pronajímatele“.

[39] Ačkoliv v kasační stížnosti stěžovatelka setrvala na tvrzení, že finanční tok měl směřovat od ní k nájemci, nikoliv naopak (jak dovodily daňové orgány i krajský soud), svá tvrzení nyní vysvětluje tím, že se mělo jednat o sankci za to, že by neposkytla nutnou součinnost či jinak znemožnila provedení nutných oprav nájemci. Jelikož krajský soud neměl možnost se touto argumentací zabývat z důvodu, že mu k tomu stěžovatelka nevytvořila prostor přednesením odpovídajících žalobních námitek, lze nyní uplatněnou kasační argumentaci označit za nepřijatelnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[40] Takový závěr lze podle kasačního soudu učinit i ohledně námitek, podle kterých měly daňové orgány i krajský soud posoudit sporné ustanovení jako „rozporné, zmatečné a tedy právně neplatné“, a to z důvodu, že není zřejmá vůle stran a obsah právního jednání. Ani tyto kasační námitky nemají svůj předobraz v podané žalobě; stěžovatelce přitom nic nebránilo v tom, aby je v řízení před krajským soudem uplatnila. Jedná se tedy rovněž o nepřijatelné námitky podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[41] Konečně, kasační soud v žalobě nenalezl ani tvrzení, kterému by odpovídala námitka, že se v případě dodatku, jenž byl správci daně zaslán dne 10. 10. 2016, mělo jednat o „pracovní a nesprávný dokument“. Oproti shora citované žalobní námítece, jejíž jádrem byla podezření na manipulaci s dodatkem ze strany daňových orgánů, tak lze nyní uplatněnou kasační námitku v podobě tvrzení o „pracovním a nesprávném dokumentu“ označit za nepřijatelnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[42] Ke stěžovatelkou uplatněné argumentaci lze obecně uvést, že ačkoliv je z jejího obsahu patrný nesouhlas s výkladem článku II, bodu 2 dodatku, nevznáší námitky, jež by reagovaly na konkrétní a podle kasačního soudu podrobně odůvodněné závěry krajského soudu. Nejvyšší správní soud považuje na tomto místě za nezbytné uvést, že pouhý nesouhlas stěžovatelky se závěry krajského soudu nemůže vést k závěru o jejich nesprávnosti.

[43] Stěžovatelka dále namítla, že žalovaný nepřihlédl k dokumentům „Reklamáce – porušení smluvních podmínek“ ze dne 12. 2. 2012 a „Zápis z jednání ze dne 15. 6. 2012“. Právě tyto dokumenty podle ní dokazují, že ustanovení čl. II, bodu 2 dodatku bylo od počátku neplatné, protože od něj smluvní strany odstoupily.

[44] Tato kasační námitka směřovala vůči hodnocení skutkového děje daňovými orgány a jeho přezkumu krajským soudem [kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Stěžovatelka sice žalovanému vytkla, že k dokumentům nepřihlédl, žalovaný se však ve svém rozhodnutí posouzení těchto dokumentů věnoval. Učinil tak v rámci vypořádání 4. odvolací námitky, přičemž jak předložené dokumenty, tak související argumentaci stěžovatelky shledal účelovými a navzájem si odporujícími. Kasační námitce, podle které k těmto dokumentům žalovaný nepřihlédl, tak nelze přisvědčit.

[45] Již žalovaný ve svém rozhodnutí v rámci posouzení těchto dokumentů uvedl, že je daňový subjekt „*předkládá až nyní v rámci dovolání proti výsledku přezkumu, přičemž v průběhu daňové kontroly tento dokument nedoložil a ani se nevyjádřil v tom smyslu, že by byl čl. II bod 2. Dodatku či Dodatek jako celek neplatný*“ (odstavec 53 rozhodnutí žalovaného). Ke stejnému závěru dospěl i krajský soud, který uvedl, že „*[d]okumenty doplňující v datové zprávě dodatek ke smlouvě jsou z pohledu soudu nevěrohodné a zásadně znevěrohodňují i samotný dodatek ve verzi datové zprávy ze dne 14. 1. 2020. Vedle toho soud zdůrazňuje, že tyto dokumenty byly podle obsahu soudního spisu předloženy až v rámci nynějšího odvolacího řízení a obsahově si protiřečí (jak soud uvádí dále) s dalším obsahem správního spisu*“ (odstavec 25 napadeného rozsudku).

[46] Uvedené je úzce spojeno s další kasační námitkou. Stěžovatelka totiž reaguje právě na dílčí konstatování krajského soudu citované v předchozím odstavci, přičemž namítá, že zákon umožňuje předkládat důkazy i v odvolacím řízení. V dalším textu následně vysvětluje, proč tyto dokumenty předložila až v odvolací fázi daňového řízení. Námitky, jejichž prostřednictvím stěžovatelka vysvětluje tento svůj postup, jsou však rovněž námitkami podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Stěžovatelka totiž mohla důvod svého jednání a související výtky předestřít již krajskému soudu; jelikož tak neučinila, nemůže být kasační soud tím, kdo o nich prvně uváží.

[47] Nejvyšší správní soud podotýká, že se krajský soud v navazujících odstavcích 26 až 29 napadeného rozsudku těmito dokumenty zabýval; dokument „*Zápis z jednání ze dne 15. 6. 2012*“ například hodnotil v kontextu vyjádření jednatelky stěžovatelky při jednání soudu. Tuto skutečnost však stěžovatelka ve svých námitkách opomněla. Dílčí konstatování krajského soudu, jež se týká faktu, že stěžovatelka doložila tyto dokumenty až v rámci odvolacího řízení, míří spíše na dokreslení samotného hodnotícího závěru o účelovosti předložených dokumentů; nejedná se o nosný rozhodovací důvod, na kterém by byl napadený rozsudek vystaven. Jinými slovy, stěžovatelka se zaměřuje na vysvětlení, proč tyto dokumenty nedoložila již v řízení před správcem daně, a pomíjí hodnocení jejich obsahu, které krajský soud provedl; tyto závěry naopak zůstávají v kasační stížnosti bez odpovídající reflexe.

[48] Stěžovatelka rozporovala i závěr krajského soudu v odstavci 37 napadeného rozsudku, podle kterého „*žalobce neprokázal zrušení dodatku ke smlouvě v rámci řízení před finančními orgány*“. Krajský soud v tomto odstavci konfrontoval předložený „*Zápis z jednání ze dne 15. 6. 2012*“, podle něhož mělo dojít ke zrušení dodatku již v roce 2012, s odvoláním stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů za rok

2014 ze dne 27. 9. 2017. Krajský soud připomněl, že v tomto odvolání stěžovatelka uvedla: „[p]roč jinak by daňový subjekt a společnost R.Hero reality, s.r.o. po uplynutí sjednané doby platnosti dodatku ke smlouvě o nájmu nemovitosti provedl vyúčtování dodatku ke smlouvě o nájmu nemovitosti ze dne 03. 07. 2015, ve kterém by shodně konstatovali, že dle Dodatku ke smlouvě o nájmu ze dne 30. 12. 2011 se částka **744.200,- Kč** stává splatným a řádným nájemným za zdaňovací období roku 2015.“ Uvedenou citací se krajský soud snažil patrně poukázat na rozpornost tvrzení stěžovatelky, která na straně jedné tvrdila, že v roce 2012 došlo ke zrušení dodatku, na straně druhé je obsahem správního spisu dokument, jenž toto tvrzení vyvrací.

[49] Ostatně, stěžovatelka proti obsahu odstavce 37 napadeného rozsudku nepředestřela konkrétní argumentaci, nýbrž pouze uvedla, že je „v rozporu s předloženým zápisem stran smlouvy o odstoupení od tohoto dodatku“. K takto vyjádřenému nesouhlasu může Nejvyšší správní soud v obecné rovině uvést, že se i v tomto směru ztotožňuje s názorem krajského soudu.

[50] Po zhodnocení kasační argumentace dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že krajský soud rozhodoval na základě správných skutkových zjištění a neshledal v jeho hodnocení důkazů jakékoliv pochybení.

IV. Závěr a náklady řízení

[51] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadený rozsudek krajského soudu je zákonný, a proto kasační stížnost proti němu podanou podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[52] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení ze zákona, žalovaný byl ve věci úspěšný, prokazatelné náklady mu však v souvislosti s řízením o kasační stížnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak že nepřiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žádnému z účastníků (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 12. července 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu