



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Sylvy Šiškeové a soudců Tomáše Kocourka a Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Honební společenstvo Zákupy-Brenná**, se sídlem Brenná 40, Zákupy, zast. JUDr. Jiřím Sehnalem, advokátem se sídlem Politických vězňů 27, Kolín, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Liberecký kraj**, se sídlem 1. máje 97, Liberec, 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, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 13. 3. 2024, č. j. 59 Af 1/2024-107,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV. Žalobci **se vrací** zaplacený soudní poplatek ve výši **5 000 Kč**, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Jiřího Sehnala, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce jako veřejně prospěšný poplatník podal řádná daňová přiznání za zdaňovací období let 2020, 2021 a 2022 a ke každému z nich uvedl roční příjem 110 000 Kč ze smlouvy o nájmu honitby. Žalovaný třemi konkludentními platebními výměry ze dne 7. 12. 2023 vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za tato zdaňovací období vždy ve výši 20 900 Kč.

[2] Proti platebním výměrům se žalobce bránil u Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci, který žalobu zamítl. Krajský soud ze správního spisu zjistil, že Česká republika, za niž jednal Státní pozemkový úřad, a Myslivecké sdružení Heřmaničky – Veselí

(nyní „Myslivecký spolek Heřmaničky – Veselí, z. s.“, dále též „nájemce“) uzavřeli dne 16. 5. 2013 smlouvu o nájmu honitby s ročním nájemným ve výši 110 000 Kč. Dne 23. 9. 2013 uzavřel žalobce s nájemcem dohodu o přistoupení k nájemní smlouvě, převzal honitbu a povinnost nájemce k úhradě nájemného přešla ve prospěch žalobce na účet uvedený v dohodě.

[3] Dne 4. 11. 2023 podal žalobce řádná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2020, 2021 a 2022. Ve všech daňových přiznáních žalobce vyčíslil základ daně ve výši 110 000 Kč a daň ve výši 20 900 Kč. V textové příloze poukázal na to, že příjmy byly zasílány na účet, který mu nepatří. Proto by mělo být posouzeno, zda lze příjmy považovat za nájemné ve smyslu § 18a odst. 2 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[4] Žalovaný vyzval nájemce ke sdělení podrobností o úhradě nájemného za roky 2020, 2021 a 2022 a k zaslání kopií dokladů k platbám. Nájemce sdělil, že nájemné hradil v hotovosti k rukám žalobcova honebního starosty Josefa Lišky. Přiložil kopie tří příjmových dokladů, podle nichž vždy uhradil v hotovosti částku ve výši 110 000 Kč. Dne 7. 12. 2023 vydal žalovaný tři konkludentní platební výměry, jimiž žalobci ve shodě s jeho tvrzeními v daňových přiznáních vyměřil za každé zdaňovací období daň z příjmů právnických osob ve výši 20 900 Kč.

[5] Krajský soud uvedl, že i přes polemiku v textových přílohách daňových přiznání jde o konkludentní platební výměry. Odmítl, že by žalobce po celou dobu řízení ustáleně tvrdil, že mu nájemce nájemné ve výši 110 000 Kč ročně nezaplatil. V souladu s § 72 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, daňový subjekt činí daňové tvrzení formulářovým podáním na příslušném tiskopise. Zde žalobce v řádku *výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji* částku 110 000 Kč uvedl. Pokud žalobce později platbu nájemného zpochybnil, bylo to ve vztahu k úhradě na účet uvedený v dodatku ke smlouvě o nájmu honitby.

[6] Žalovaný vycházel z daňového tvrzení obsaženého v tiskopisech daňových přiznání. V souladu s § 57 odst. 1 písm. b) a § 58 daňového řádu po nájemci požadoval údaje a dokumenty týkající se plateb nájemného. Stručné písemné sdělení nájemce spolu s předložením kopie příjmových dokladů nelze považovat za skrytou svědeckou výpověď. Žalovanému postačily k posouzení údajů v daňovém přiznání kopie příjmových dokladů vystavených žalobcem, podle nichž bylo roční nájemné žalobci vždy v hotovosti uhrazeno.

[7] Podle krajského soudu žalovaný za těchto okolností nepochybil, pokud nepokračoval v dokazování a v souladu se zásadou autoaplikace ve smyslu § 135 odst. 1 a 2 daňového řádu akceptoval faktický stav, tedy úhradu nájemného v hotovosti. Žalobce navíc žalovanému předložil i následně uzavřenou nájemní smlouvu, podle níž mu bylo od roku 2023 placeno nájemné ve výši 173 640 Kč ročně. Ani v žalobě kategoricky netvrdil, že mu nájemce nájemné v hotovosti neuhradil. Vyjadřoval pouze pochybnosti, neboť neměl k dispozici účetní doklady. Teprve v replice a jejím doplnění žalobce tvrdil, že má za nájemcem pohledávku z nezaplaceného nájemného.

pokračování

[8] Krajský soud označil s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 11/2013-84, za nedůvodné i argumenty týkající se zdánlivého příjmu z důvodu absolutní neplatnosti nájemní smlouvy ze dne 16. 5. 2013, resp. dohody o přistoupení k této smlouvě. Nájemce honitbu v letech 2013 až 2023 fakticky užíval a v té souvislosti poskytoval také jiná finanční plnění. Byla uzavřena i nová smlouva o nájmu honitby. Nic nenásvědčuje tomu, že žalobcův příjem byl zdánlivý. Z tvrzení žalobce nelze dovodit, že dojde k vrácení nájemného placeného v daných zdaňovacích obdobích pro bezdůvodné obohacení na jeho straně.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika

[9] Žalobce (dále „stěžovatel“) v kasační stížnosti namítl, že sice podal daňová přiznání, ale jednalo se o „domnělý“ příjem. Stěžovatel od počátku upozorňoval, že nájemné mělo být hrazeno bezhotovostně na účet, který však nebyl jeho. V jiném řízení vyšlo najevo, že jde o soukromý účet pana Lišky, stěžovatelova bývalého honebního starosty a současně místopředsedy nájemce honitby. Tuto ani jiné podstatné skutečnosti žalovaný nezjistil, přestože úhrada nájemného nebyla postavena najisto.

[10] Podle krajského soudu stěžovatel pouze namítal, že nájemné nebylo zapláceno na účet uvedený v dohodě o přistoupení k nájemní smlouvě. Při ústním jednání u žalovaného dne 15. 9. 2023 však jeho zástupce uvedl, že stěžovatel fakticky příjmy neobdržel a od pana Lišky nezískal žádné podklady. Stěžovatel později svá tvrzení upřesnil s ohledem na nové skutečnosti a podklady, které postupně získával z jiných zdrojů. Až následně zjistil, že mu v minulosti měl plynout příjem, a proto podal daňová přiznání.

[11] Podle § 27 odst. 1 zákona č. 449/2001 Sb., o myslivosti, ručí členové stěžovatele za veškeré jeho závazky. Proto se stěžovatel v souladu se zásadou autoaplikace i přes nedostatek informací přihlásil k daňové povinnosti. Stěžovatel je právnickou osobou *sui generis* a nemůže nést plnou vinu za to, že předchozí honební starosta nevedl účetnictví. Nový honební starosta konal s procesní opatrností a v zájmu ochrany práv členů. Ani zásada autoaplikace neopravňuje žalovaného neplnit zákonné povinnosti. Měl proto ověřit skutkový stav i nad rámec stěžovatelových návrhů.

[12] Podle stěžovatele se žalovaný původně domníval, že stěžovatel nemá daňovou povinnost, následně mu ji však vyměřil. Pokud jde o důkazy prokazující úhradu nájemného v hotovosti, stěžovatel neeviduje příjmové pokladní doklady, které předložil nájemce a které měl údajně sám vystavit. Proto jsou dány důvodné pochybnosti o jejich pravosti. To platí tím spíše, že nájemné mělo být hrazeno na účet nepatřící stěžovateli. Nájemce navíc celé roky neplnil svou zákonnou povinnost a nezakládal listiny do rejstříku honebních společenstev. Z následně založených účetních závěrek neplyne, že takto velké transakce byly součástí jeho účetnictví. Proto není příléhavý odkaz na judikaturu NSS v bodě 48 rozsudku krajského soudu.

[13] Pochybnosti žalovaného mohlo vzbudit také personální propojení statutárních orgánů stěžovatele a nájemce v rozhodné době, nedodržení písemného smluvního ujednání o bezhotovostní úhradě nájemného i uvedení soukromého bankovního účtu v nájemní smlouvě místo čísla účtu stěžovatele.

[14] Tvzení krajského soudu, že nájemce od roku 2023 hradí stěžovateli nájemné podle nové smlouvy, se také nezakládá na pravdě. Žalovaný poukázal na preambuli této smlouvy, v níž smluvní strany stvrzují, že podle předchozí nájemní smlouvy bylo plněno, a to včetně nájemného. V době uzavírání nájemní smlouvy měl nájemce status neaktivního společenství a smlouvu uzavřel bývalý honební starosta pan Liška. Mělo se to stát na základě valné hromady ze dne 16. 12. 2021, o jejímž konání nebyli stěžovateli členové vyrozuměni. Pokud valná hromada vůbec proběhla, účastnili se jí jen rodinní příslušníci pana Lišky. Aktuálně probíhá soudní řízení o neplatnost usnesení přijatých na této valné hromadě. Žalovaný tedy pochybil, pokud z nové smlouvy, která je sama předmětem soudního přezkumu, dovodil platnost a účinnost smlouvy původní. Ani faktický výkon nájmu honitby neznamena automaticky finanční plnění ze strany nájemce.

[15] Stěžovatel s odkazem na rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2024, č. j. 7 Afs 321/2022-37, tvrdí, že s ohledem na polemiku, kterou uplatnil v textové příloze na tiskopisech daňových přiznání, neměla být daň vyměřena konkludentně. Žalovaný i krajský soud se měli zabývat otázkou neplatnosti nájemní smlouvy a dalšími nestandardními okolnostmi.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na své argumentaci a ztotožnil se s krajským soudem. Dodal, že stěžovatel dosud daňovou povinnost neuhradil. Bez ohledu na změnu v osobě statutárního orgánu je stěžovatel stále stejným daňovým subjektem.

[17] Stěžovatel v replice uvedl, že krajský soud v řízení vedeném pod sp. zn. 38 Cm 138/2023 vyslovil předběžný názor o nicotnosti usnesení přijatých na valné hromadě dne 16. 12. 2021. To se dotýká i nájmu honitby na základě nové nájemní smlouvy. Nájemce navíc neplatí nájemné, což potvrzuje pochybnosti o jeho úhradě v minulosti.

[18] Stěžovatel poukázal na judikaturu Nejvyššího soudu, podle níž platí, že svěří-li valná hromada honebního společenstva rozhodování o způsobu využití společenstevní honitby do působnosti honebního výboru, představuje rozhodnutí o této otázce valnou hromadou podstatné porušení práv dotčených osob. K takové situaci došlo i v případě nájemní smlouvy mezi stěžovatelem a nájemcem.

[19] Stěžovatel neměl usnesení valné hromady dříve k dispozici, neboť mu jej pan Liška nepředal. Pan Liška byl současně honebním starostou stěžovatele, členem přípravného výboru, svolatelem ustavující valné hromady a místopředsedou nájemce. Takto zásadní personální propojenost na nejvyšších postech obou účastníků nájemního vztahu vylučuje, aby nájemce nevěděl, že uzavřená nová nájemní smlouva je v rozporu s fungováním a pravomocemi v rámci stěžovatele. To platí i o původní nájemní smlouvě, resp. o dohodě o přistoupení.

[20] Stěžovatel vyjádřil také pochybnosti o své existenci. Tvrdí, že oznámení o změně honitby Heřmaničky – Veselí (dále též „honitba“) má pouze informativní povahu, a proto na něj honitba nepřešla. Výkon práva myslivosti náleží držiteli honitby vymezenému v rozhodnutí o uznání honitby, jež má konstitutivní povahu. Není možné, aby toto právo bez dalšího přešlo na právního nástupce. Proto v případě honitby ke změně držitele nedošlo.

pokračování

Honební společenstvo bez honitby nemůže existovat, proto stěžovatel neměl být nikdy registrován. Jeho registrace je nicotným aktem.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

III. A Podmínky řízení

[21] NSS nejprve zkoumal, zda jsou splněny podmínky řízení, konkrétně se zabýval otázkou právní osobnosti stěžovatele. Podle § 103 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, jenž se s ohledem na § 64 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), užije i v řízení před správními soudy, soud kdykoli za řízení přihlíží k tomu, zda jsou splněny podmínky, za nichž může rozhodnout ve věci samé (podmínky řízení). Jednou z podmínek řízení je způsobilost být účastníkem řízení. Podle § 33 odst. 2 s. ř. s. má způsobilost být účastníkem řízení ten, kdo má způsobilost mít práva a povinnosti, a správní orgán; jinak i ten, komu ji zákon přiznává. O splnění podmínek řízení nevydává soud samostatné usnesení. V případě, že některá z podmínek splněna není, řízení skončí pro její nedostatek. Pokud se soud neztotožní s námitkou účastníka řízení o nesplnění podmínek řízení, vypořádá ji v odůvodnění rozhodnutí o věci samé (rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 9 As 91/2015-17).

[22] Stěžovatel odůvodňuje pochybnosti o své právní osobnosti tvrzením, že na něj nikdy nepřešla společenstevní honitba. Tvrdí, že oznámení o změně držitele honitby má pouze informativní povahu. Přejedání honitby ze Státního pozemkového úřadu na stěžovatele nemá oporu ve správních aktech ani v zákoně.

[23] Podle § 19 odst. 4 zákona o myslivosti *návrh na registraci honebního společenstva spolu s návrhem na uznání společenstevní honitby podávají alespoň dva vlastníci honebních pozemků, kteří dosáhli věku 18 let (dále jen „přípravný výbor“). Návrh podepíší členové přípravného výboru a uvedou svoje jména a příjmení, rodná čísla a bydliště. Dále uvedou, kdo z členů je zmocněncem oprávněným jednat jejich jménem. Podpisy členů přípravného výboru musí být úředně ověřeny.*

[24] Podle § 20 odst. 3 zákona o myslivosti *honební společenstvo vzniká dnem registrace. Ke stejnému dni запиše orgán státní správy myslivosti honební společenstvo do rejstříku honebních společenstev. Vznik honebního společenstva, jeho název a sídlo oznámí orgán státní správy myslivosti do 7 dnů ode dne registrace Českému statistickému úřadu.*

[25] Podle § 25 odst. 1 zákona o myslivosti *honební společenstvo zaniká dnem výmazu z rejstříku. Zániku honebního společenstva předchází jeho zrušení s likvidací. Honební společenstvo se zrušuje a) dnem zániku společenstevní honitby, b) uplynutím doby, na kterou bylo založeno, c) dnem uvedeným v rozhodnutí valné hromady o zrušení honebního společenstva, jinak dnem, kdy toto rozhodnutí bylo přijato; rozhodnout o zrušení lze pouze tak, aby nejpozději v den zrušení zanikla smlouva nájmu honitby, je-li uzavřena, d) rozdělením nebo sloučením s dalším honebním společenstvem. V tomto případě se likvidace neprovádí, e) zrušením konkursu po splnění rozvrhového usnesení nebo zrušením konkursu z důvodu, že majetek dlužníka je zcela nepostačující.*

[26] Podle § 31 odst. 2 zákona o myslivosti *návrh na změnu honitby podávají držitelé dotčených honiteb společně, a to orgánu státní správy myslivosti, do jehož územního obvodu zasahují dotčené honební pozemky největší částí. Nedohodnou-li se vlastníci dotčených honiteb na předložení společného návrhu na změnu honitby, může návrh podat kterýkoliv z nich. Jde-li o společenstevní honitbu, podá návrh honební společenstvo.*

[27] Stěžovatel uplatnil tvrzení o své právní neexistenci až v řízení o kasační stížnosti. Jelikož se však jedná o otázku podmínky řízení, není taková námitka nepřijatelná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. jen proto, že ji stěžovatel neuplatnil již v řízení před krajským soudem. NSS ověřil z rejstříku honebních společenstev, že stěžovatel je od 23. 9. 2013 zaregistrován; toho dne tedy vznikl (§ 20 odst. 3 zákona o myslivosti). Ze stanov stěžovatele plyne, že současně s registrací jako podmínkou vzniku honebního společenstva došlo ke změně držitele honitby s názvem Heřmaničky – Veselí. Z § 25 odst. 1 písm. a) a § 19 odst. 4 zákona o myslivosti plyne zásada vzájemné závislosti existence honebního společenstva a společenstevní honitby. Byť zákon o myslivosti nenařizuje orgánu státní správy myslivosti, aby provedl registraci honebního společenstva a rozhodl o uznání společenstevní honitby současně, je zjevné, že existence jednoho má smysl pouze při existenci druhého (rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 As 63/2009-296).

[28] Je sice pravdou, že zákon víceméně počítá s tím, že s návrhem na registraci honebního společenstva bude předložen návrh na uznání společenstevní honitby. Podle NSS však lze stejně tak považovat za dostačující, pokud byl předložen dokument informující o změně držitele honitby, neboť i tak lze naplnit zákonný požadavek propojenosti honebního společenstva a společenstevní honitby. Podle oznámení o změně držitele honitby byla v nyní posuzované věci honitba uznána rozhodnutím Okresního úřadu v České Lípě ze 26. 3. 1993 a v roce 2003 byla uvedena do souladu se zákonem ve smyslu § 69 zákona o myslivosti. Dnem svého vzniku, tedy dne 23. 9. 2013, stěžovatel přistoupil ke smlouvě o nájmu honitby.

[29] Ačkoli zákon o myslivosti výslovně neupravuje otázku změny držitele honitby, předvídá možnost zániku honitby rozhodnutím orgánu státní správy myslivosti na základě žádosti jejího držitele podle § 31 odst. 6 písm. a) a následné uznání nové honitby za podmínek stanovených zákonem o myslivosti, nebo přičlenění honebních pozemků podle § 30 odst. 1 tohoto zákona. Řízení o zrušení honitby nelze zahájit z moci úřední, ale musí je iniciovat stávající držitel honitby.

[30] Stěžovatelova situace byla specifická. Dne 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 503/2012 Sb., o Státním pozemkovém úřadu a o změně některých souvisejících zákonů. Týmž dnem vstoupila Česká republika, za niž jednal Státní pozemkový úřad, do práv a povinností Pozemkového fondu ČR. Státní pozemkový úřad jako nový držitel honiteb nedal podnět k jejich zániku a iniciativu ponechal na vlastnících honebních pozemků. Tím, že stěžovatel v návrhu na registraci honebního společenstva uvedl jako podmínku svého vzniku změnu držitele honitby a také uzavřel dohodu o přistoupení ke smlouvě o nájmu honitby, je zjevné, že změnu držitele honitby akceptoval a takový byl jeho záměr. Stát současně svěřil správnímu orgánu pravomoc „schválit“ akt založení honebního společenstva jeho registrací v rejstříku honebních společenstev (rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2012,

pokračování

č. j. 9 As 90/2011-206). Státní pozemkový úřad nebyl účastníkem dohody o přistoupení. Pokud však přešla honitba na stěžovatele, nebylo jeho účasti třeba.

[31] Je pravdou, že držitel honitby je nedílnou součástí rozhodnutí o uznání honitby a stěžovatel nevyužil výše popsany postup ani nepožádal o změnu honitby (§ 31 odst. 4 zákona o myslivosti). Podle § 20 zákona o myslivosti posuzuje návrh na registraci orgán státní správy myslivosti. Pokud předchází držitel honitby i stěžovatel změnu akceptovali a správní orgán stěžovatele zaregistroval, bylo by přepjatě formalistické, kdyby NSS přistoupil na jeho nynější argumentaci. Lze tedy uzavřít, že implicitně došlo k uznání společenstevní honitby s novým držitelem. Nadto pro závěr o právní osobnosti stěžovatele svědčí také princip materiální publicity, tedy fakt, že je stěžovatel zaregistrován v rejstříku honebních společenstev.

[32] NSS tedy nemá pochybnosti o tom, že stěžovatel jako honební společenstvo vznikl. Honební společenstvo zaniká dnem výmazu z rejstříku (§ 25 odst. 1 zákona o myslivosti). K tomu však nedošlo. Tvzení, že krajský soud při jednání v jiné věci údajně vyslovil domněnku, že stěžovatel neexistuje, není pro závěr o jeho právní osobnosti relevantní. Kasační soud uzavírá, že stěžovatel je existujícím právním subjektem, a proto je splněna s tím související podmínka řízení.

III. B Daň z příjmů právnických osob

[33] Kasační stížnost je tedy přípustná i projednatelná, není však důvodná.

[34] Stěžovatel podal řádná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2020, 2021 a 2022. Základ daně v každém z nich vyčíslil ve výši 110 000 Kč a daň ve výši 20 900 Kč. Stěžovatel žalovanému předložil smlouvu o nájmu honitby uzavřenou mezi Českou republikou, za niž jednal Státní pozemkový úřad, a Mysliveckým sdružením Heřmaničky – Veselí, a dohodu o přistoupení k nájemní smlouvě sjednanou mezi nájemcem a stěžovatelem. Roční nájemné ve výši 110 000 Kč mělo být hrazeno na účet uvedený ve smlouvě. V textové příloze k daňovým přiznáním stěžovatel formuloval otázky, zda příjmy z nájmu 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 stěžovateli nepatří. Později vyšlo najevo, že účet patří bývalému honebnímu starostovi panu Liškovi. Ten stěžovateli podle tvrzení jeho současného statutárního orgánu nepředal účetnictví ani související podklady. Nájemce k výzvě žalovaného sdělil, že nájemné platil v hotovosti panu Liškovi, a zaslal kopie příjmových dokladů, podle nichž byla stěžovateli vždy uhrazena částka ve výši 110 000 Kč.

[35] NSS se nezabýval námitkou, podle níž z některých účetních závěrek, které nájemce založil do obchodního rejstříku, nevyplývá, že by tak vysoké transakce jako výše platby nájemného stěžovateli byly předmětem nájemcova účetnictví, na což žalovaného upozorňoval v podání ze dne 3. 12. 2023. Takovou námitku totiž stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl, a je proto nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[36] Stěžovatel dále namítá, že žalovaný i krajský soud pochybili, pokud se nezabývali platností a účinností původní nájemní smlouvy.

[37] NSS k tomu uvádí, že absolutní neplatnost právního jednání je následkem soukromoprávním, který nemusí být vždy aplikován v právu veřejném. K případné neplatnosti právních jednání, jež měla být základem sporné daňové povinnosti, byl žalovaný povinen přihlídnout z úřední povinnosti. Tuto otázku lze posoudit v kterékoli fázi řízení, a to ať již k námitce účastníka nebo na základě jakýchkoli jiných skutečností, jež se dostanou do sféry příslušného orgánu a z nichž vyplývá, že by pro posouzení otázky platnosti rozhodného právního jednání mohly být relevantní (rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009-200).

[38] I absolutně neplatné právní jednání však může být relevantní z daňového hlediska (rozsudky NSS ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009-200, či ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010-180). Daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních jednání nenastávají, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy (rozsudky NSS ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 94/2004-50, č. 979/2006 Sb. NSS, a ze dne 17. 4. 2008, č. j. 7 Afs 8/2007-49). Provádí-li však daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky, může mít i neplatné právní jednání plnohodnotné daňověprávní účinky, např. bylo-li i na základě takového jednání plněno, plnění nebylo zpochybněno, příp. dokonce bylo následně jeho poskytnutí zpětně uznáno a „legalizováno“ sjednáním dohody o narovnání, a projevo-li se v ekonomické sféře účastníků transakce způsobem předvídaným zákonem (rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2005, č. j. 2 Afs 15/2005-90, č. 718/2005 Sb. NSS, či usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64, č. 1984/2010 Sb. NSS). Přeneseno na nyní posuzovanou věc to znamená, že pokud na základě nájemní smlouvy, jejíž platnost stěžovatel činí spornou, bylo plněno, plnění nebylo zpochybněno a projevo-li se v ekonomické sféře stěžovatele, pak daňověprávní účinky vyvolá (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2012, č. j. 1 Afs 9/2012-97).

[39] Žalovaný i krajský soud vycházeli ze sdělení nájemce, že nájemné hradil v hotovosti honebnímu starostovi panu Liškovi. Nájemce doložil kopie příjmových dokladů, podle nichž stěžovateli vždy jednou ročně uhradil v hotovosti částku ve výši 110 000 Kč. Ta odpovídá nájemnému podle nájemní smlouvy i stěžovatelovu daňovému tvrzení. V řízení před krajským soudem stěžovatel existenci příjmu v podobě nájemného jednoznačně nepopřel a příjmové doklady relevantně nezpochybnil. Pouze uvedl, že má pochybnost o úhradě nájemného, neboť nemá k dispozici účetnictví ani příjmové doklady.

[40] Podle NSS je dále podstatné, že faktické užívání honitby ze strany nájemce není sporné. Jak stěžovatel sdělil v podání ze dne 3. 12. 2023 určeném žalovanému, z pohybů na účtech nájemce podle listin založených v obchodním rejstříku a z toho, že orgán státní správy myslivosti celou dobu jednal s nájemcem jako s uživatelem honitby, usuzuje na užívání honitby nájemcem. Stěžovatel žalovanému předložil i následně uzavřenou nájemní smlouvu, podle níž bylo nájemné za nájem honitby hrazeno, a od roku 2023 bylo stanoveno ve výši 173 640 Kč ročně. Za těchto okolností postupoval krajský soud podle kasačního

pokračování

soudu správně, pokud žalovanému nevytkl, že neprováděl další dokazování a akceptoval faktický stav.

[41] NSS dále uvádí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt je povinen sám se přihlásit k povinnosti zaplatit daň, vypočítat si daňový základ a daň a dále též daň odvést (tzv. autoaplikace). To vše činí daňový subjekt na vlastní odpovědnost (rozsudek NSS ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Aps 10/2012-20). Pokud správce daně nemá pochybnosti ohledně tvrzení daňového subjektu v daňovém přiznání, je výsledkem vyměřovacího řízení vydání konkludentního platebního výměru, v němž se výsledná daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem. Současně však platí, že i postup v souladu se zásadou autoaplikace má své meze, resp. nesnímá z beder daňových orgánů veškeré povinnosti související s cílem správy daní, jímž je správně zjistit a stanovit daň (rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, č. 3646/2017 Sb. NSS).

[42] Krajský soud dospěl k závěru, že nájemce honitbu na základě nájemní smlouvy ve spojení s dohodou o přistoupení k ní fakticky užíval v letech 2013 až 2023. Nájemce stěžovateli v souvislosti s nájmem a užíváním honitby poskytoval i další finanční plnění, jak plyne z doplnění žaloby. Z odůvodnění napadeného rozsudku je tak zřejmé, že podle krajského soudu by případná absolutní neplatnost nájemní smlouvy neměla vliv na stěžovatelovu daňovou povinnost, neboť nájemné hrazené na jejím základě bylo stěžovatelovým skutečným příjmem. S tímto posouzením se ztotožnil i NSS. Stěžovatelova námitka, že o příjmových dokladech neví a neeviduje je, nemá na přijatý závěr vliv. Stěžovatel totiž ustáleně tvrdí, že od předchozího honebního starosty neobdržel žádné relevantní účetní doklady ani jiné listiny. Je tedy logické, že nemá ani příjmové doklady. Závěr o stěžovatelově skutečném příjmu je navíc podepřen jinými zjištěnými skutečnostmi (a ostatně i „pohřešované“ příjmové doklady žalovaný obdržel, byť ze strany nájemce).

[43] Možná absolutní neplatnost nové nájemní smlouvy pak není podle NSS pro tuto věc vůbec relevantní, neboť se netýká daně z příjmů právnických osob za roky 2020, 2021 a 2022. Je pravdou, že krajský soud tuto nájemní smlouvu, resp. její preambuli, použil jako jeden z argumentů pro to, že stěžovateli bylo v minulosti hrazeno nájemné. Závěry napadeného rozsudku však obстоjí především s ohledem na sdělení nájemce, předložené příjmové doklady, faktické užívání honitby nájemcem a stěžovatelovo daňové přiznání v kombinaci s tím, že v zákonné lhůtě pro podání žaloby (srov. § 71 odst. 2 a § 72 odst. 1 s. ř. s.) faktickou úhradu nájemného nepopřel a předložené příjmové doklady relevantně nezpochybnil. I pokud by bylo pravdou, že nájemce stěžovateli nehradil nájemné podle nové smlouvy, nelze z toho automaticky dovodit, že nájemné nehradil ani v letech 2020 až 2022, která jsou předmětem tohoto řízení.

[44] Stěžovatel také namítal, že polemika v textové příloze daňových přiznání je důvodem pro to, že daň nelze stanovit konkludentně, a poukázal na rozsudek NSS č. j. 7 Afs 321/2022-37. Jeho závěry však nejsou příléhavé, neboť se týkal darovací daně, u níž se neuplatní zásada autoaplikace.

[45] Na posuzovanou věc tak především dopadají obecné principy správy daní zakotvené v daňovém řádu. Cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, zcela jistě neznamená, že by byl správce daně *a priori* povinen vyhledávat za daňový

subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, na stranu druhou, pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat a brát je v potaz (rozsudky NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-461, či ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33). Jak NSS upozornil již v bodě [41] tohoto rozsudku, správce daně nemůže vydat konkludentní platební výměr automaticky a bez jakékoli úvahy o tom, zda údaje v daňovém přiznání uvedené, resp. daň zde vyčíslenou lze bez dalšího akceptovat a vyměřit. Takto však žalovaný nepostupoval. Vyzval nájemce k poskytnutí informací a podkladů o úhradě nájemného v letech 2020 až 2022. Nájemce sdělil, že nájemné hradil v hotovosti vždy ve výši 110 000 Kč k rukám honebního starosty Josefa Lišky a poskytl kopie příjmových dokladů, jimiž mu stěžovatel pokaždé potvrdil úhradu nájemného. To v kombinaci s nájemní smlouvou a jejím dodatkem vyvrátilo pochybnosti žalovaného. Zjištěné skutečnosti odpovídaly tvrzením daňového subjektu, a proto žalovaný v souladu se zásadou autoaplikace daň konkludentně vyměřil.

[46] Krajskému soudu lze přisvědčit i ohledně posunu ve stěžovatelových tvrzeních k otázce placení nájemného. Stěžovatel nejprve zpochybnil úhradu nájemného z důvodu, že nemá k dispozici účetní doklady. V replice zaslané krajskému soudu a jejím doplnění pak uvedl, že má za nájemcem pohledávku z nezaplaceného nájemného. Tvrdil, že nájemné bude předmětem daně až po zaplacení, resp. po plnění z bezdůvodného obohacení na straně nájemce za užívání honitby na základě neplatné smlouvy o jejím nájmu, a to v okamžiku jeho úhrady, nikoli v rozhodných zdaňovacích obdobích.

[47] Stěžovatel považuje závěr krajského soudu, podle něhož po celou dobu daňového řízení konzistentně nenamítal, že mu nebylo zaplacen nájemné, za mylný. Poukazuje na protokol o jednání před žalovaným ze dne 15. 9. 2023, kdy stěžovatel žádal o kopie daňových přiznání, případně nahlédnutí do spisu. Při tomto jednání stěžovatelův zástupce uvedl, že stěžovatel příjmy fakticky neobdržel. Krajský soud však v napadeném rozsudku upozornil, že následně v daňových přiznáních podaných dne 4. 11. 2023, tedy až po ústním jednání, činil stěžovatel tvrzení ve smyslu § 72 odst. 1 a 2 daňového řádu, kde příjem v podobě nájmu uvedl a následně v příloze tiskopisu zpochybňoval placení nájemného pouze ve vztahu k jeho úhradě na uvedený účet. Pro úplnost lze zopakovat, že ani v řízení před krajským soudem stěžovatel v zákonné lhůtě pro uplatnění žalobních bodů existenci příjmu v podobě nájemného nepopřel.

[48] NSS chápe složitost situace, kdy mohlo dojít k tomu, že předchozí honební starosta stěžovateli nemusel předat potřebné dokumenty, případně se mohl dopustit i jiných pochybení. Je však třeba zdůraznit, že jde o záležitosti vnitřního chodu stěžovatele jako právnické osoby, které v tomto řízení není namístě hodnotit. Pro posuzovanou věc není rozhodné ani to, zda byl v nájemní smlouvě uveden účet pana Lišky, neboť byla prokázána úhrada nájemného v hotovosti. Stěžovatel má pravdu v tom, že ani zásada autoaplikace neopravňuje správce daně k tomu, aby řádně nevedl řízení. Pokud má správce daně ve své dispozici relevantní skutečnosti, musí se jimi zabývat. Zároveň však po něm nelze požadovat, aby za stěžovatele sám vyhledával skutečnosti v jeho prospěch. Kasační soud ve shodě se soudem krajským neshledal, že by se žalovaný v této věci dopustil pochybení.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[49] NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

[50] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

[51] Stěžovatel zaplatil soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč dvakrát. NSS proto podle § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích rozhodl o vrácení zaplaceného soudního poplatku ve výši 5 000 Kč ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce stěžovatele.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. února 2025

Sylva Šiškeová
předsedkyně senátu