



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **LAJES s. r. o.**, se sídlem Pobřežní 620/3, 186 00 Praha 8, zastoupená JUDr. Jaroslavem Brožem, advokátem se sídlem Marie Steyskalové 62, 616 00 Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 15. 2. 2010, č. j. 1953/10-1200-102067, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 6. 2013, č. j. 11 Af 23/2010 - 47,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Prahu 4 provedl u žalobkyně ve dnech 26. 1. 2009 – 21. 5. 2009 kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2006 a 2007. Na jejím základě dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 5. 2009, č. j. 208055/09/004512108637, doměřil žalobkyni za zdaňovací období roku 2007 daň z příjmů právnických osob ve výši 303.360 Kč a zrušil daňovou ztrátu v částce 3.223.418 Kč. K odvolání žalobkyně finanční úřad v rámci autoremedury rozhodnutím o odvolání dne 14. 9. 2009, č. j. 303702/09/004512108637, změnil dodatečně vyměřenou daň z částky 303.360 Kč na 221.040 Kč a upravil některé položky ve výpočtu dodatečně vyměřené daně. O odvolání

proti tomuto rozhodnutí finančního úřadu rozhodlo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutím ze dne 15. 2. 2010, č. j. 1953/10-1200-102067, kterým změnilo některé další položky vydaného dodatečného platebního výměru, nicméně setrvalo na výpočtech provedených v rozhodnutí finančního úřadu o odvolání, že dodatečně vyměřená daň činí 221.040 Kč.

[2] Proti v záhlaví uvedenému rozhodnutí finančního ředitelství brojila žalobkyně žalobou u Městského soudu v Praze; ten rozsudkem ze dne 5. 6. 2013, č. j. 11 Af 23/2010 - 47, podanou žalobu zamítl. Nepřisvědčil námitce žalobkyně, že nebylo možné aplikovat § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2007. K doplnění žaloby doručenému soudu dne 19. 11. 2010 městský soud nepřihlédl, neboť námitky v něm obsažené byly podány po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro podání žaloby.

II. Kasační stížnost

[3] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu včas podanou kasační stížností namítajíc, že je dán důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[4] Nesprávné posouzení spočívá podle stěžovatelky ve způsobu, jakým městský soud naložil s právní analýzou doručenou soudu dne 19. 11. 2010. Městský soud v napadeném rozsudku označil nedůvodně předmětné podání za *noviter reperta*. Na předmětné podání však nelze nahlížet jinak než jako na právní analýzu vztahující se k interpretaci § 25 odst. 1 písm. w) a § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů. Právní argumentaci uvedenou v citovaném podání se soud měl zabývat, neboť šlo o rozvedení skutečností popsanych v žalobě ze dne 17. 2. 2010.

[5] Specifikum obchodního vztahu mezi stěžovatelkou a úvěrovou bankou vyplývalo z kopie smlouvy o úvěru ze dne 3. 7. 2006, která byla přiložena k žalobě. Právě na tato specifika pak upozorňovala právní analýza doručená městskému soudu 19. 11. 2010. Na závazkový vztah mezi stěžovatelkou a úvěrovou bankou nebylo možné nahlížet formálně, ale bylo nutno vyšetřit účel a podmínky obchodního vztahu, jež měly sloužit jako relevantní kritérium pro závěry, zda stěžovatelka splnila svoji daňovou povinnost v souladu se zákonem či nikoliv. Městský soud však svůj rozsudek založil na formální textaci zákona, což bylo v daném případě zcela nepřijatelné. Principiálně textualistický výklad bez zohlednění systematických souvislostí a účelu zákona nemůže vést k výkonu spravedlnosti a je ve svých důsledcích protiústavní (viz usnesení Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 34/09). Korektivem formalistické aplikace právního předpisu měla být v daném případě teleologická interpretace při současném respektování individuálního přístupu. Městský soud se řádnému výkladu § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů vyhnul, proto jeho postup představuje porušení práva stěžovatelky na spravedlivý proces.

pokračování

[6] Tytéž výtky stěžovatelka uplatnila i vůči posouzení otázky spřízněných subjektů dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 zákona. I v tomto ohledu bylo na místě vyhodnotit nastavený úvěrový systém a možnost reálného či podstatného vlivu pozice Ing. Dušana Palcra na zásah do právem chráněných zájmů ve vazbě na sjednaný úvěrový vztah.

[7] Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poznamenal, že doplnění žaloby doručené soudu 19. 11. 2010 nemá k dispozici, proto nemůže posuzovat jeho přesný obsah. Je však přesvědčen, že správní orgány v předchozím daňovém řízení zjistily skutkový stav dostatečně a řádně posoudily skutkové okolnosti projednávané věci.

[9] V době poskytnutí úvěru stěžovatelce byl její jednatel Ing. Dušan Palcr současně členem dozorčí rady společnosti J&T BANKA, a. s., věřitele stěžovatelky. Městský soud shodně jako žalovaný dospěl k závěru, že se jednalo o poskytnutí úvěru mezi osobami jinak spojenými podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů. Žalovaný proto v plném rozsahu odkázal na dokumenty obsažené ve správním spisu (zejm. na předkládací zprávu k odvolání) a na odůvodnění rozsudku městského soudu, s jehož závěry se ztotožnil. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] 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, a není na místě kasační stížnost odmítnout pro nepřipustnost. K osobě žalovaného soud podotýká, že k 31. 12. 2012 zanikly finanční ředitelství a finanční úřady zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, a jejich působnost převzaly orgány finanční správy příslušné podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. V souladu s § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) posledně zmiňovaného zákona ve spojení s § 114 odst. 1 daňového řádu přešla působnost Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu jako orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného je proto třeba považovat v souladu s § 69 zákona s. ř. s. právě Odvolací finanční ředitelství.

[11] 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, 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nesprávného posouzení otázky, zda stěžovatelku a úvěrovou banku lze považovat za spojené osoby dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů [IV. A); důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], poté hodnotil, zda městský soud správně odmítl vyjádřit se věcně k podání stěžovatelky ze dne 16. 11. 2010 s tím, že obsahovalo žalobní body uplatněné po lhůtě k podání žaloby [IV. B); důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

IV. A) Osoby jinak spojené podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů

[14] Stěžovatelka v kasační stížnosti v obecné rovině namítala, že městský soud nesprávně posoudil aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů, neboť nezohlednil faktickou možnost Ing. Dušana Palcra ovlivnit sjednaný úvěrový vztah. Městský soud k obdobně formulované žalobní námitce konstatoval, že stěžovatelku i úvěrovou banku bylo možné považovat za osoby jinak spojené ve smyslu citovaného ustanovení. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 11 A 165/2006 - 1 (správně rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 165/2006 - 114) a konstatoval, že Ing. Dušan Palcr měl možnosti jako jednatel stěžovatelky a současně člen dozorčí rady úvěrové banky získat v rámci kontrolní činnosti banky značné poznatky o hospodaření banky, které pak mohl uplatnit při vedení stěžovatelky.

[15] Ze soudního a správního spisu vyplynuly následující skutečnosti. Dne 3. 7. 2006 uzavřela stěžovatelka smlouvu o úvěru s věřitelem J & T BANKA, a. s. ve výši 82.700.000 Kč za účelem uhrazení kupní ceny souboru movitých a nemovitých věcí pod názvem Hotel Palace Club – Špindlerův Mlýn, které stěžovatelka vydražila ve veřejné dražbě dne 9. 6. 2006. Dne 31. 7. 2007 uzavřela stěžovatelka se společností J & T BANKA, a. s. novou smlouvu o úvěru na částku 89.743.275,46 Kč a zavázala se, že předmětný úvěr použije výhradně za účelem vypořádání svého předchozího závazku vůči úvěrové bance. V čase uzavření druhé smlouvy o úvěru byl Ing. Dušan Palcr jednatel stěžovatelky a současně členem dozorčí rady společnosti J & T BANKA, a. s. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole stěžovatelce vytkl, že postupovala v rozporu s § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, neboť „do nákladů zahrnula částku v celkové výši 4.144.565,74 Kč, kterou nelze uznat za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť se jedná o úroky z úvěrů a půjček, u nichž je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi, a to ve výši úroků z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček od spojených osob, v průběhu zdaňovacího období (...), přesahuje čtyřnásobek vlastního kapitálu, neboť daňový subjekt vykázal za toto zdaňovací období záporné vlastní jmění“ (viz strana 3 zprávy o kontrole č. j. 200901/09/004935108565). V žalobou napadeném rozhodnutí finanční ředitelství potvrdilo, že stěžovatelku a úvěrovou banku lze považovat za osoby jinak spojené. Protože částka úroků přesahovala čtyřnásobek výše vlastního kapitálu stěžovatelky, nebylo možné uznat úroky ze smlouvy o úvěru za náklady k dosažení příjmů podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů (srov. strana 8 rozhodnutí ze dne 15. 2. 2010).

[16] Podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů se spojenými osobami rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob.

pokračování

[17] Ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů uvádí, že za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména úroky z úvěrů a půjček, u nichž je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi, a to ve výši úroků z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček od spojených osob, v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěru a půjčky banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrů a půjček. Do úvěrů a půjček se nezahrnují úvěry a půjčky nebo jejich část, z nichž úroky jsou součástí vstupní ceny majetku, a dále prokazatelně poskytnuté bezúročné úvěry a půjčky. Toto ustanovení se nevztahuje na osoby jinak spojené uvedené v § 23 odst. 7 písm. b) bodě 5, na poplatníky uvedené v § 18 odst. 3, na burzu cenných papírů a na poplatníky uvedené v § 2.

[18] Stěžovatelka námitku nesprávného posouzení otázky, zda ji a společnost J & T BANKA, a. s. lze považovat za osoby jinak spojené, vznesla pouze v obecné rovině a blíže ji nekonkretizovala. Nejvyšší správní soud proto taktéž pouze v obecné rovině (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, publikovaný pod č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32; všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na www.nssoud.cz) poznamenává, že jako výdaje vynaložené na dosažení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není možné uznat úroky z půjček nad limit stanovený v § 25 odst. 1 písm. w) zákona, pokud je naplněna alespoň jedna z forem přímé nebo nepřímé účasti mezi poskytovatelem a příjemcem půjčky. Nepřímou účastí je nutno chápat situaci, kdy „osoby, které se účastní na vedení poskytovatele úvěru (půjčky), je-li tento obchodní společností či družstvem, tj. zejména jeho statutární orgány, členové jeho statutárních orgánů, členové jeho dozorčí rady či někteří další příslušníci vrcholového vedení, jsou zároveň účastníky na vedení příjemce půjčky. Účast na vedení ve formě nepřímé se zde děje personálním propojením vedení obou právnických osob, které umožňuje fyzickým osobám, jež se na vedení obou účastní, mít potřebné informace o hospodaření obou společností a na základě toho optimalizovat daňovou povinnost“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2007, č. j. 2 Afs 165/2006 - 114, publikovaný pod č. 1487/2008 Sb. NSS).

[19] V souladu s výše uvedeným lze uzavřít, že pokud byl Ing. Dušan Palcr v okamžiku sjednání půjčky členem dozorčí rady společnosti J & T BANKA, a. s. a současně jednatelem stěžovatelky, bylo možné bez dalšího hovořit o nepřímé formě účasti Ing. Dušana Palcra na vedení jmenovaných společností. Lze předpokládat, že Ing. Palcr z důvodu svého členství v dozorčí radě úvěrové banky byl schopen získat potřebné informace o hospodaření a způsobu fungování úvěrové banky a tyto informace využít při vedení stěžovatelky. Není rozhodné, zda Ing. Palcr skutečně určitý druh informací o hospodaření úvěrové banky vyhledával a využil své pozice ve funkci člena dozorčí rady ke sjednání specifických podmínek pro poskytnutí úvěru mezi úvěrovou bankou a stěžovatelkou v roce 2007. Důležité je, že k takovým vnitřním informacím měl ze své pozice přístup a že je potenciálně mohl využít jako jednatel stěžovatelky. Zda tak v projednávaném případě skutečně učinil, rozhodné není, neboť již jen samotná potencialita, že takové specifické informace Ing. Palcr mít mohl a že na jejich základě mohl optimalizovat daňovou povinnost stěžovatelky, způsobuje, že zákon o daních z příjmů

na stěžovatelku a společnost J & T BANKA, a. s. nahlíží jako na osoby jinak spojené ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 zákona a stanoví specifické podmínky pro možnost daňové uznatelnosti úroků z půjčky mezi těmito osobami. Argumentace stěžovatelky, že městský soud dostatečně nezohlednil, zda Ing. Palcr byl reálně schopen určitým způsobem ovlivnit smluvní podmínky poskytnutého úvěru, proto nemůže být relevantní, neboť uvedené skutečnosti byly pro posouzení daňové uznatelnosti úroků z půjčky jako výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů bezpředmětné.

[20] Námitka nesprávného posouzení této otázky městským soudem tak není důvodná.

IV. B) Charakter podání ze dne 16. 11. 2010

[21] Dále stěžovatel v kasační stížnosti zpochybňoval názor městského soudu, že jeho podání ze dne 16. 11. 2010 představovalo nově uplatněné žalobní body, bylo uplatněno po lhůtě k podání žaloby, a proto k němu soud nemohl přihlížet.

[22] Žaloba směřující proti správnímu rozhodnutí musí v souladu s § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. kromě obecných náležitostí podání obsahovat mj. žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Žalobce může kdykoli za řízení žalobní body omezit. Naopak rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Lhůta pro podání žaloby činí podle § 72 odst. 1 s. ř. s. dva měsíce ode dne, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručáním písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou.

[23] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu lze za žalobní bod považovat taková tvrzení žalobce, z nichž jsou seznatelné skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od okolností jiných, konkretizované na případ žalobce, jež žalobce považoval za relevantní k jím domnělé nezákonnosti správního rozhodnutí. Právní důvody nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí pak musí být tvrzeny alespoň tak, aby soud při aplikaci obecného pravidla, že soud zná právo, mohl dostatečně vymezit, kterým směrem, tj. ve vztahu k jakým právním předpisům bude směřovat jeho přezkum (srov. shora citovaný rozsudek rozšířeného senátu č. j. 4 As 3/2008 - 78, bod 33). Ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak žalobci ukládá povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, publikovaný pod č. 835/2006 Sb. NSS).

[24] V projednávané věci bylo rozhodnutí finančního ředitelství stěžovatelce doručeno 17. 2. 2010. Dvouměsíční lhůta, v níž byla stěžovatelka oprávněna podat žalobu a uvést v ní žalobní body uběhla v pondělí 19. 4. 2010. Stěžovatelka podala žalobu k Městskému soudu v Praze v rámci dvouměsíční lhůty pro podání žaloby (dne 16. 4. 2010). V ní vymezila následující žalobní body:

pokračování

- stěžovatelku a společnost J & T BANKA, a. s. nelze považovat za osoby jinak spojené dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů, neboť Ing. Dušan Palcr byl jednatelem stěžovatelky a člen dozorčí rady úvěrové banky, kde fakticky neměl možnost ovládat či kontrolovat společnost J & T BANKA, a. s. ani podmínky poskytnutého úvěru;
- správní orgány se v daňovém řízení dopustily faktických pochybení, neboť se dostatečně nevypořádaly se všemi námitkami uplatněnými v odvolání; finanční ředitelství nadto stěžovatelku opomnělo předem informovat o změně rozhodnutí finančního úřadu týkající se jak části vyměření daně, tak odůvodnění rozhodnutí.

[25] Stěžovatelka tedy v podané žalobě namítala jednak nezákonnost aplikace § 23 odst. 7, potažmo i § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů s odůvodněním, že Ing. Dušan Palcr byl jednatelem stěžovatelky a členem dozorčí rady společnosti J & T BANKA, a. s., jednak vady předcházejícího daňového řízení. V doplnění žaloby ze dne 16. 11. 2010 stěžovatelka dovozovala, že při aplikaci § 25 odst. 1 písm. w) a § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů měla být zohledněna konkrétní specifika poskytnutí předmětného úvěru, zejména to, za jakým účelem byl stěžovatelce úvěr poskytnut. V této souvislosti dále namítala, že správní orgány nedostatečně zjistily skutkový stav věci, pokud v daném případě nezohlednily, zda úroky nebyly součástí vstupní ceny majetku a v jakém rozsahu. Závěrem stěžovatelka rozvedla svoji původní argumentaci, že Ing. Dušan Palcr se neúčastnil obchodního vedení společnosti J & T BANKA, a. s., neboť v ní vystupoval pouze ve funkci člena dozorčí rady.

[26] Z výše citovaného je zřejmé, že žalobní bod musí podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. obsahovat vylíčení právních i skutkových důvodů nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí. Představuje tedy právní argumentaci podpořenou skutkovými tvrzeními, z nichž žalobkyně dovozuje nezákonnost správního rozhodnutí. Takto konkretizované žalobní body formulovala stěžovatelka včas dva (viz bod [24]). Námitka, že při aplikaci § 25 odst. 1 písm. w) a § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů měla být zohledněna konkrétní specifika poskytnutí předmětného úvěru, sice také po právní stránce směřuje do nezákonnosti aplikace § 25 odst. 1 písm. w) zákona (obdobně jako námitka, že se nejedná o osoby jinak spojené), nicméně nezákonnost aplikace § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů zde stěžovatelka dovozuje z jiných skutkových důvodů. V námitce, kterou stěžovatelka uplatnila včas v podané žalobě, stěžovatelka možnost aplikace předmětného ustanovení vylučovala s odůvodněním, že ona a J & T BANKA, a. s. nejsou osoby jinak spojené, byl-li Ing. Dušan Palcr jednatelem stěžovatelky a současně pouze členem dozorčí rady úvěrové banky. Byť tedy také námitka o nutnosti zohlednění konkrétních specifik poskytnutého úvěru vychází z tvrzení o nezákonnosti použití § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, je založena na jiných skutkových tvrzeních než námitka uplatněná včas v žalobě. V souladu s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu tak představuje nový žalobní bod. Stejně tak námitka nedostatečně zjištěného skutkového stavu je žalobním bodem novým, poprvé vzneseným v doplnění žaloby ze dne 16. 11. 2010. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že městský soud na podání stěžovatelky ze dne 16. 11. 2010 správně nahlížel jako na rozšíření žaloby uplatněné sedm

měsíců po uplynutí lhůty k podání žaloby, a proto se těmito novými žalobními body věcně nezabýval s ohledem na zásadu koncentrační vyjádřenou v § 71 odst. 2 s. ř. s.

[27] Námitka nesprávného posouzení i této právní otázky je proto nedůvodná.

[28] Pro vyšší přesvědčivost svého rozhodnutí Nejvyšší správní soud pouze nad rámec shora uvedeného poznamenává, že ani pokud by žalobkyně námitku o nutnosti zohlednění konkrétních specifík předmětné smlouvy o úvěru vznesla včas, nemohla by být tato námitka úspěšná. Nutno si uvědomit, že pokud správce daně prokázal, že stěžovatelka a společnost J & T BANKA, a. s. jsou osoby jinak spojené (příčemž správnost uvedeného závěru Nejvyšší správní soud potvrdil v části IV. A tohoto rozsudku), a pokud byly naplněny i ostatní podmínky hypotézy vyjádřené v § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů (tj. osoby jinak spojené si navzájem poskytnuly úvěr a výše tohoto úvěru přesáhla čtyřnásobek vlastního kapitálu, což stěžovatelka v průběhu daňového řízení ani v řízení před správními soudy nezpochybňovala), byly úroky z poskytnutého úvěru ze zákona vyloučeny z výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Stěžovatelkou zmiňovaná specifika poskytnutého úvěru tak v žádném případě nemohla aplikaci § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů vyloučit, neboť zákon o daních z příjmů neumožňuje při aplikaci citovaného ustanovení zohlednit argumentaci založenou na konkrétních okolnostech případu. Zákonodárce v § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů jednoznačně vyjádřil, že případy v citovaném ustanovení vymezené nelze za žádných okolností pro daňové účely uznat. Specifické podmínky poskytnutého úvěru jsou tak pro aplikaci citovaného ustanovení zcela bezpředmětné.

V. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou.

[30] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 22. srpna 2013

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu