



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudce Vadima Hlavatého a soudkyně Pavly Klusáčkové ve věci

žalobce: **JIP majetková, s.r.o.**, IČO 25922858
se sídlem Nad Vinným potokem 1148/4, Praha 10
zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Šotníkem
se sídlem Šikulova 190/17, Brno

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2021, č. j. 41412/21/5200-11434-711926,

takto:

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

Odůvodnění:

Obsah žaloby

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým byla zamítnuta jeho odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 30. 9. 2020, č. j. 7336614/20/2010-52524-108523, a č. j. 7407227/20/2010-52524-108523. Prvostupňovými rozhodnutími –

dodatečnými platebními výměry na daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) – byla žalobci: (i) za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 doměřena daň ve výši 532 000 Kč a stanoveno penále ve výši 106 400 Kč; (ii) za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 doměřena daň ve výši 5 971 700 Kč a stanoveno penále ve výši 1 194 340 Kč. Došlo k tomu na základě výsledku daňové kontroly, kdy vybraný správce daně (Finanční úřad pro Pardubický kraj) zvýšil základ daně za obě zdaňovací období o úroky z dluhopisů ve výši 2 800 000 Kč (celkem 5 600 000 Kč), neboť žalobce neprokázal řádné vydání dluhopisů ani ekonomickou opodstatněnost emise dluhopisů, resp. jím deklarovaný účel použití finančních prostředků, a dále za zdaňovací období roku 2014 o mzdové náklady z dohod o provedení práce (dále jen „DPP“) ve výši 28 629 248 Kč, neboť se jedná o neoprávněně uplatněné mzdové náklady, tedy buď jde o činnosti vykonávané dle DPP fakticky ve spojení s činností spojené osoby, společnosti JIP východočeská, a.s., nebo tyto práce ani nebyly vykonávány.

2. Žalobce v žalobě uvedl, že daňová kontrola byla nezákonná. Byl přesvědčen, že prvostupňový orgán měl namísto doměření daně z moci úřední na základě výsledků kontroly přikročit k výzvě žalobci k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu. K tomu odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, dle něhož může správce daně přistoupit rovnou k daňové kontrole, aniž by předtím učinil výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, pouze ve výjimečných případech. Tuto výzvu může vydat pouze správce daně, který je místně příslušný dle § 13 odst. 1 daňového řádu. Do 29. 10. 2017 jím byl Finanční úřad pro Pardubický kraj, od 30. 10. 2017 došlo ke změně místní příslušnosti na prvostupňový orgán.
3. Žalobce při ústním jednání v rámci daňové kontroly za roky 2011 a 2012 předal dne 22. 8. 2014 vybranému správci daně listiny týkající se emise dluhopisů v roce 2012. Dne 23. 5. 2017 vybraný správce daně provedl u žalobce místní šetření, při kterém mu žalobce předal další listiny týkající se dluhopisů. Při tomto místním šetření žalobce uvedl důvod vydání dluhopisů – financování výstavby „areálu v Lípě“, přičemž vybraný správce daně nepřesně pochopil sdělení žalobce. V průběhu daňové kontroly pak žalobce opakovaně upřesnil účel vydání dluhopisů, tedy že se jednalo o financování spojené s touto investicí. Dne 11. 10. 2017 vybraný správce daně žalobci oznámil, že u něj provede daňovou kontrolu se soustředěním se na prověření údajů v ř. 40 daňového přiznání. Tvrzení žalovaného, že se jednalo o pouhé podezření, a nikoli o důvodný předpoklad doměření daně, je dle žalobce s ohledem na listiny předané v roce 2014 a 2017 nevěrohodné. Dle žalobce má „důvodná pochybnost“ stejný obsah, jako „důvodný předpoklad“ dle § 145 odst. 2 daňového řádu.
4. Daňová kontrola byla u žalobce zahájena dne 20. 11. 2017, za využití § 10 odst. 4 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, tedy vybraným správcem daně namísto v té době dle § 13 odst. 1 téhož zákona příslušným prvostupňovým orgánem. Vybraný správce daně nevyužil výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu a ani neposkytl prvostupňovému orgánu možnost, aby tuto výzvu vydal on. Dle žalobce měl vybraný správce daně dostatečný časový prostor ještě v době své místní příslušnosti, aby postupoval zákonným způsobem. Pokud správce daně před zahájením daňové kontroly nepostupuje zákonným způsobem, pak to sice ještě nemusí znamenat nezákonnost daňové kontroly jako takové, ale je tím zamezeno právo státu na doměření penále dle § 251 odst. 1 daňového řádu. Žalobce dodal, že nevznesl odvolací námitku stran nemožnosti uplatnění

Shodu s prvopisem potvrzuje:

penále, leč penále je příslušenstvím daně a za správnost stanovené daně, vč. jejího příslušenství odpovídají správní orgány z úřední povinnosti.

5. Prvostupňová rozhodnutí jsou odůvodněna zprávou o daňové kontrole, kterou prvostupňový orgán sám nevyhotovil, tedy sám nehodnotil důkazy, což odporuje požadavku § 8 daňového řádu. Podle žalobce nebyla splněna podmínka § 147 odst. 4 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, neboť ke stanovení daně nedošlo výlučně na základě výsledku daňové kontroly. Výsledkem daňové kontroly bylo doměření daně dle § 143 odst. 1 daňového řádu, tedy ne její stanovení podle § 147 odst. 4 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020. Esenciální náležitostí doměřovacího řízení je účast správce daně, který daň doměřuje, protože jedině ten je povinen odůvodnit své rozhodnutí.
6. Žalobce si byl vědom, že (ne)zákonnost daňové kontroly je nutné posuzovat v celém jejím kontextu, její nezákonné zahájení a dílčí nezákonnosti v jejím průběhu ještě nemusí vyústit v její nezákonnost. Podle žalobce byl judikaturou zakotvený požadavek vícečetného nezákonného postupu naplněn. Vybraný správce daně se dopustil porušení práva žalobce při dokazování (tajení identity svědků s odkazem na neprokázanou úvahu vybraného správce daně), tajení listin před žalobcem, závažných nedostatků ve vedení spisu (chybějící listiny nebo rozpory v počtu příloh), nepřezkoumatelnosti stanovení výběru a následné modifikace statistického vzorku svědků a třetích osob, nedostatečně zjištěného skutkového stav, dezinterpretace důkazů (zejm. svědeckých výpovědí), nevyhotovení úředních záznamů a nezákonného ukončení daňové kontroly.
7. Ohledně nikoli řádného vedení spisu žalobce odkazoval na nález Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2020, sp. zn. IV. ÚS 4141/18. Ve spisu vedeném v této věci není možné zjistit, kolik listin do něj kdy bylo založeno a ani kolik jich tam je založeno, dále absentuje nezaměnitelnost číslování listin, přičemž citovaný nález řešil situaci, kdy bylo dokonce možné zjistit alespoň počet listin, které byly součástí spisu.
8. Žalobce již ve svém vyjádření k výsledku kontrolního zjištění za rok 2014 poukázal na skutečnost, že bylo provedeno přeražení cca 900 neidentifikovaných listin (nikoli listů) z neveřejné části do části veřejné, a to pouhé 2 dny před vyhotovením výsledku kontrolního zjištění. V úředním záznamu ze dne 27. 5. 2020, č. j. 1146581/20/2801-60564-605231, je pouze uvedeno, že došlo k přeražení listin, ale už zde není ani to, kolika listin se to týká (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51). Žalobce zjistil, že byly přeraženy listiny z neveřejné do veřejné části ve dnech 22. 5., 28. 5., 29. 5., 2. 6. a 9. 6. 2020, přičemž listiny vyřazené z neveřejné části dne 29. 5., byly do veřejné části zařazeny až dne 2. 6. 2020. Dne 3. 6. 2020 byl vypracován výsledek kontrolního zjištění za rok 2014 v rozsahu 112 stran. Žalobce nahlédl do spisu dne 10. 2. 2020, kdy bylo ve veřejné části spisu zařazeno 405 listin, při dalším nahlédnutí dne 17. 6. 2020 zde bylo zařazeno o cca 900 pořadových čísel více. K přeražení některých pořadových čísel z neveřejné části došlo až týden po podpisu výsledku kontrolního zjištění za rok 2014. Vybraný správce daně přitom žalobce nijak neinformoval o tom, že došlo k doplnění spisu v takovém rozsahu.
9. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazoval na § 65 odst. 1 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, s čímž žalobce souhlasil, leč nesouhlasil s názorem žalovaného, že postačí dodržet nejzazší lhůtu ponechání listin (důkazních prostředků) ve vyhledávací části, tedy nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole. Žalovaný opomíjí rozdíl mezi důkazem a důkazním prostředkem, kdy podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje:

hodnotí důkazy, nikoli důkazní prostředky. Pravidla § 65 odst. 2 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, jsou logická, protože stanoví jinou nejzazší lhůtu pro ponechání důkazů a důkazních prostředků. Jestliže žalovaný souhlasí s postupem vybraného správce daně, jenž ve vyhledávací části spisu ponechával důkazy stejně dlouho jako důkazní prostředky, pak se jedná o nezákonný postup. Nezákonné je rovněž to, pokud jsou hodnoceny důkazní prostředky namísto důkazů.

10. Dalším pochybením při vedení spisu je to, že v případě listin zaslaných některými třetími osobami nesouhlasí počet listin uvedený na prezenčním razítku s jejich skutečným počtem. Jedná se např. o podání X, X a X. Podání X navíc svědčí o tom, že byl vyzván k doložení pracovního právního vztahu ke společnosti JIP východočeská a.s., nikoli k žalobci. Na podání X jsou otisknuta dvě prezenční razítka, přičemž na jednom je uvedeno 20 příloh, na druhém žádné.
11. Žalobce netvrdil, že přemístěním listin z neveřejné části do části veřejné dochází k manipulaci se spisem. Žalovaný sice konstatoval, že žádné písemnosti nebyly žalobci jakkoli zatajovány, ale je zřejmé, že toto žalovaný zjistit ani nemohl. Způsob přerazování listin mezi částmi spisu totiž manipulaci nevyklučuje. Stejně tak možnost manipulace s listinami není zamezena ani používaným způsobem očíslování listin, kdy jsou čísla listin napsána na lepících štítcích, nikoli přímo na listině nesmazatelným způsobem.
12. Není pravda, že žalobce nepožadoval přístup do „elektronického spisu“, jak tvrdil žalovaný. Žalobce žádal o nahlédnutí do spisu, čímž samozřejmě myslel do kompletního spisu. Žalobce nemá znalost o různých způsobech vedení spisu, jak jej praktikuje finanční správa, zejm. ale není vázán jakýmkoli interními pokyny finanční správy. Žalobci měl být předložen kompletní spis, včetně jeho „elektronické části“, jak to zakotvuje § 66 odst. 1 daňového řádu.
13. Žalobce nesouhlasil s názorem žalovaného, že daňová kontrola byla ukončena dne 8. 9. 2020. Ve svém odvolání žalobce uvedl, že ani není zřejmé, podle kterého ustanovení byla daňová kontrola ukončena, zda podle § 88 odst. 4 nebo odst. 6 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020. Žalovaný tuto odvolací námitku odbyl s tím, že tato ustanovení nejsou v kolizi, resp. že se snad doplňují. Dle žalobce však lze ukončení podle odst. 6 (při bezdůvodném odepření podpisu zprávy o daňové kontrole daňovým subjektem) užít výhradně tehdy, kdy nelze postupovat dle odst. 4. Žalobce svůj důvod odepření podpisu uvedl, hypotéza odst. 6 tak nebyla naplněna.
14. Důvodem odepření podpisu bylo to, že ke dni projednání zprávy o daňové kontrole nebylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti rozhodnutí, kterým nebyla prodloužena lhůta pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění za rok 2014. Ten měl rozsah 112 stran a na vyjádření bylo stanoveno 20 dní. Důvod odepření podpisu zprávy o daňové kontrole žalobce uvedl při ústním jednání. Podle § 61 odst. 1 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, jsou součástí protokolu i rozhodnutí vyhlášená při jednání, která jsou podle odst. 2 doručena předáním protokolu. Zástupce žalobce při jednání uvedl svoji námitku, přičemž se nemohlo jednat o námitku podle § 159 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, bylo tak povinností vybraného správce daně tuto výhradu zástupce žalobce posoudit v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu. Následně vybraný správce daně uvedení důvodu odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole posoudil jako stížnost a vyhodnotil ji jako nedůvodnou. Pokud by vybraný správce daně ukončil daňovou kontrolu ještě před vyřízením stížnosti, pak by se jednalo o jeho procesní pochybení (viz rozsudek Nejvyššího

Shodu s prvopisem potvrzuje:

správního soudu 27. 8. 2021, č. j. 3 Afs 40/2018-68, bod 31). Skutečným obsahem přitom mohlo být pouze odvolání proti rozhodnutí vyhlášenému při jednání. Pokud by žalobce zprávu o daňové kontrole podepsal, byla by daňová kontrola ukončena a řízení o odvolání proti nedostatečné lhůtě pro vyjádření by muselo být zastaveno. Do konce lhůty pro vyměření daně zbývalo více než 14 měsíců, přičemž o odvolání žalobce bylo rozhodnuto dne 4. 11. 2020.

15. Žalobce nesouhlasil s bagatelizujícím vyjádřením žalovaného, že podpis zprávy o daňové kontrole je už pouze jejím formálním ukončením, neboť teprve na řádné ukončení daňové kontroly jsou navázány další následné postupy správce daně a daňového subjektu. Nakonec, i odkaz žalovaného na novou právní úpravu ukončení daňové kontroly, účinnou od 1. 1. 2021, odůvodňuje požadavek žalobce na procesně bezvadné ukončení daňové kontroly podle daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020.
16. S ohledem na výše uvedené též nebyly žalobci řádně doručeny žádné písemnosti ve věci daňové kontroly za roky 2013 a 2014 vypravené po 8. 9. 2020. Žalobce pro daňovou kontrolu zmocnil zástupce, do jejího ukončení tak musí být doručováno primárně zástupci. Povinnost dohlížet na zákonnost postupu správce daně je uložena žalovanému, není proto nutné, aby na každé jednotlivé porušení zákonnosti procesu daňový subjekt upozorňoval.
17. Ohledně úrokových nákladů z dluhopisů žalovaný zmínil, že dne 7. 6. 2018 byly společně s žalobcem X předloženy originály dluhopisů. Přitom už vybraný správce daně zjistil, že v tento den žádné originály dluhopisů předloženy nebyly, na což poukazuje i žalovaný. Originály dluhopisů byly v souběžně vedeném daňovém řízení s upisovatelem dluhopisů předloženy až dne 2. 4. 2019, tedy ještě v době probíhající daňové kontroly. Domněnky žalovaného, že listiny předložené dne 2. 4. 2019 byly vyhotoveny až po upozornění na nedostatky původně předložených listin, jsou spekulací. Není nic neobvyklého, že jméno prvního vlastníka se vytiskne na listinu až po uzavření smlouvy o úpisu. Žalobci nelze klást k tíži, že třetí osoba svoji povinnost součinnosti splnila později, než měla. Pokud by bylo žalobci umožněno, aby se zúčastnil i procesu předávání listin, mohl by se proti jednání třetí osoby bránit. Žalobce předložil veškeré důkazní prostředky, které měl ve svém držení, tedy emisní podmínky, smlouvu o úpisu, seznam prvních vlastníků a bankovní výpisy prokazující příjem upsané částky. Žalovaný tyto důkazní prostředky za důkaz neosvědčil, s čímž žalobce nesouhlasil. Stejně negativní situace by pro žalobce nastala i v případě, kdyby třetí osoba na výzvu správce nereagovala, nebo by listiny neměla aktuálně ve svém dosahu.
18. Žalobce při místním šetření, tedy ještě před zahájením daňové kontroly, uvedl, že emise dluhopisů byla vydána za účelem výstavby „výstavba areálu Lípa“. Opakovaně ale v průběhu řízení upřesňoval, že tím má na mysli souvislost s výstavbou, nikoli pouze její financování v průběhu výstavby. Není tak pravdivá teze žalovaného, že žalobce své tvrzení o účelu emise dluhopisů měnil a modifikoval v návaznosti na výsledek daňové kontroly. Bylo prokázáno, že výstavba byla financována dlouhodobým bankovním úvěrem od České spořitelny a.s. už v roce 2011, smlouva o úvěru byla předložena dne 2. 10. 2019. Dále bylo prokázáno, že ke dni 30. 6. 2015 byl předčasně splacen zůstatek tohoto úvěru ve výši 34 092 500 Kč. Finanční prostředky získané emisí dluhopisů tedy byly použity z více než 85 % na žalobcem tvrzený účel.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

19. Pokud žalovaný požadoval prokázání tvrzení žalobce, ten upozornil, že jednání o bankovním úvěru probíhá vesměs ústně, bylo by tak nutné zjistit konkrétní jména pracovníků banky, kteří se na jednáních v roce 2012 podíleli. Žalovaný přebírá názor vybraného správce daně, že pokud by výstavba a její financování byly zajištěny bankovním úvěrem, tak úroky z tohoto úvěru akceptuje jako daňově uznatelné, což je zřejmé z jeho akceptace bankovních úroků z tohoto úvěru, které byly zaplacený v období 2011 až 2015. Ale úroky z dluhopisů upsaných fyzickou osobou, byť mají naprosto shodnou věcnou podstatu, žalovaný jako daňově účinný náklad neuznává.
20. Uvedl-li žalovaný, že ani Česká spořitelna a.s. ve své odpovědi ze dne 20. 2. 2020 nepotvrdila tvrzení žalobce o neposkytnutí kontokorentního úvěru, tak opomněl uvést, že se ve své odpovědi odvolala na bankovní tajemství a odmítla požadovanou informaci poskytnout. Potvrdila ovšem, že úvěrový rámec byl navýšen o 50 000 000 Kč dne 5. 12. 2013, tedy rok po emisi dluhopisů. Jelikož vybraný správce daně tajil v neveřejné části spisu i tuto výzvu bance, nemohl na ni žalobce reagovat.
21. Další důkaz pro neprokázání ekonomické opodstatněnosti emise dluhopisů žalovaný spatřoval v tom, že finanční částku získanou emisí dluhopisů žalobce následně zapůjčil spojené osobě JIP východočeská, a.s. s úrokem 3 % p. a. Žalovaný nijak nezpochybňoval úrokový výnos žalobce, ale zcela vylučuje úrokový náklad s tímto výnosem úzce spojený. Žalovaný přitom nerozporoval rozdíl úrokových sazeb (náklad 7 % vs. výnos 3 %), ale celý úrokový náklad posoudil jako daňově neúčinný.
22. Zjištění žalovaného, že žalobce disponoval dostatečným množstvím finančních prostředků, neboť dne 6. a 9. 12. 2013 poskytl spojené osobě další půjčky ve výši 43 000 000 Kč, svědčí o snaze fabulovat skutkový stav. Tyto půjčky byly spojené osobě poskytnuty rok po emisi dluhopisů a ve zřetelné souvislosti s navýšením úvěrového rámce ze strany České spořitelny a.s. Nemůže to tedy nic dokládat o množství vlastních finančních prostředků v roce 2012. V případě poskytnutí půjčky spojené osobě jsou dluhopisy zdrojem dlouhodobého financování, zatímco poskytnutá půjčka byla krátkodobá a byla zcela splacena v roce 2014.
23. Žalovaný citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008-82, dle něhož je podstatné, aby byl mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy (výnosy) přímý a bezprostřední vztah. Tedy že bez vynaložení daných nákladů by podnikatel očekávané příjmy nezískal či neměl možnost získat. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2020, č. j. 10 Afs 79/2020-32, toto dále rozvíjí tak, že daňový subjekt musí být schopen (i dodatečně) vysvětlit ekonomickou opodstatněnost svého počínání, tj. smysluplnost transakce pro výkon jeho ekonomické činnosti. Žalobce měl za to, že smysluplnost transakce dostatečně vysvětlil. Finanční prostředky získané z emise dluhopisů krátkodobě použil pro svůj výnos z poskytnuté půjčky a dlouhodobě získal zdroj financování své činnosti. V roce 2015 předčasně splatil investiční bankovní úvěr, čímž se zlepšila jeho kredibilita. Současně si žalobce zajistil lepší ukazatel *cash flow*, každoročně ve výši cca 5 000 000 Kč, protože je zavázán platit pouze úroky, nikoli jistinu dluhopisů. Emisí dluhopisů si také dlouhodobě zajistil neměnnost zápůjční úrokové sazby. Pro srovnání, Česká republika v roce 2021 vyplácela ze svých dluhopisů úrok ve výši 6,3 %. Žalobce tak považoval úrokovou sazbu ve výši 7 % p. a. stanovenou v roce 2012, tedy v době ještě trvající hospodářské krize v ČR, za adekvátní. Žalovaný výši sazby nijak nezpochybnil.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

24. Odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2021, č. j. 9 Afs 297/2020-24, je dle žalobce nepřipadný. V citovaném rozsudku emitent z emise dluhopisů neobdržel žádné finanční prostředky a emise dluhopisů měla pouze krýt zápočty pohledávek a závazků, a to i těch, které teprve vzniknou v následujících letech. Žalobce naopak získal na svůj bankovní účet finanční prostředky ze všech upsaných dluhopisů.
25. Žalovaný též uvedl, že tvrzení žalobce, kdy účel emise prokazoval vyčíslením ukazatelů rentability, nijak nezpochybnouval. Žalovaný tedy přiznal ukazatelům rentability způsobilost důkazního prostředku, který nezpochybnuje, ale už je jako důkaz nehodnotí.
26. Žalovaný v rámci odvolacího řízení připustil jediné pochybení prvostupňového orgánu, a to že nebyl proveden žalobcem navrhovaný výslech svědka X. V rámci odvolacího řízení byl sice výslech tohoto svědka proveden, leč dle žalobce nezákonně. Žalovaný totiž připustil, že tento výslech provedly stejné úřední osoby, které se účastnily řízení v prvním stupni. Dle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu se tedy jednalo o úřední osoby, jež měly být vyloučeny pro svoji podjatost.
27. Obdobně to platí o důkazním prostředku označeném jako svědecká výpověď X, daňového poradce X. Ani tento důkazní prostředek nelze osvědčit jako důkaz, neboť se jedná o výslech daňového poradce a ten ve věci svého zmocnitele nemůže vypovídat jako svědek, ani kdyby ho zmocnitel zbavil mlčenlivosti (§ 6 odst. 9 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky).
28. Pokud by byl správný právní názor žalovaného, že X neposkytl žalobci finanční prostředky na základě úpisu dluhopisů, jednalo by se o bezdůvodné obohacení na straně žalobce. Pak by skutečně sjednané úroky nemohly být daňově uznatelným nákladem. Takovým nákladem by mohlo být pouze vydání prospěchu z bezdůvodného obohacení, nikoli jen vydání bezdůvodného obohacení, jehož úroková sazba je podle občanského zákoníku vyšší. Přitom je nutné postupovat stejně u dlužníka i u věřitele. Potom se ale právní názor žalovaného dostává do kolize s jeho rozhodnutím č. j. 4861/21/5200-10421-711811 (dále jen „rozhodnutí DPFO“) směřujícím proti X, že u věřitele se jedná o ostatní příjem podléhající dani z příjmu podle § 10 zákona č. 586/1992, o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). U dlužníka úrokové náklady, popř. vydání prospěchu z bezdůvodného obohacení, žalovaný neuznává jako daňově účinné, u věřitele požaduje jejich zdanění z důvodu příjmu přijatého z bezdůvodného obohacení.
29. Ohledně mzdových nákladů žalovaný argumentoval tím, že více než polovina DPP byla uzavřena v sobotu 1. 3. 2014. Ve svém odvolání žalobce upozornil, že datum uvedené na smlouvě nijak nesevčí o skutečném datu uzavření smluvního vztahu, resp. nutně nemusí být skutečným datem uzavření dohody, zvláště v případě DPP. Vybraný správce daně při žádném výsledku svědka nepoložil otázku na skutečné datum uzavření DPP, resp. na skutečné datum zahájení výkonu práce. Tato pochybnost vybraného správce daně se objevila až ve výsledku kontrolního zjištění za rok 2014. Správní orgány neustále tvrdily, že předmětem DPP byl mj. výkon činnosti prodavač(ka) a skladnické práce, což žalobce opakovaně vyvracel. Žalobce nevyloučil, že to mohli někteří svědci uvést, ale tito zjevně vypovídali o jiném pracovně právním vztahu než s žalobcem. Úvaha žalovaného o tom, kolik hodin by mohli pracovníci měsíčně odpracovat, aby odměna činila maximálně 10 000 Kč, je irelevantní. Žalobce při uzavírání DPP nepředpokládal, že rozsah vykonávané činnosti tohoto limitu dosáhne. Vyplacená odměna se tomuto limitu přiblížila pouze v 0,12 % osoboměsíců a 0,008 % z vyplacených odměn.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

30. Žalobce namítl nepřezkoumatelnost stanovení kontrolního vzorku svědků a třetích osob vybraným správcem daně. Neurčitost výběru svědků a třetích osob by nebyla akceptovatelná ani v případě, kdy by všichni poskytli stejná svědectví a stejná vyjádření, k čemuž ovšem nedošlo. Nelze seznat ani to, jak žalovaný hodnotil zásadní změnu kvantity kontrolního vzorku (snížení v řádu desítek procent). Jediným rozpoznatelným kritériem pro výběr bylo to, že se jednalo výlučně o bývalé zaměstnance společnosti JIP východočeská, a.s. k 31. 12. 2015, leč ani toto kritérium správní orgány neuvedly. Tvrdili žalovaný, že u dvou svědků se o bývalé zaměstnance nejednalo, jde pouze o náhodu, neboť tito zaměstnanci u této společnosti svůj pracovní poměr k 31. 12. 2015 ukončili a v průběhu dalšího období do pracovního poměru opět nastoupili.
31. Žalobce měl za to, že výsledky 61 ze 108 svědků byly provedeny nezákonně, protože žalobci byla tajena jejich identita až do okamžiku zahájení výsledku. Hodnocení výsledků je také zkresleno dezinterpretací nebo zásadním zestručněním toho, co při výsleších zaznělo a co je zachyceno v protokolech o výsledku: 13 svědkům nebyla žádná odměna z DPP vyplacena; 22 svědků uvedlo, že nechápou předmět jednání (rok, ke kterému vypovídali nebo nerozlišovali různé daňové subjekty); 22 svědků vypovídalo nepravdivě; 47 svědků potvrdilo tvrzení žalobce.
32. Žalobce podotkl, že ačkoli žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 12. 2011, č. j. 7 Afs 82/2011-137, dle něhož jsou irelevantní domněnky svědka či jeho zprostředkovaná zjištění, z hodnocení svědeckých výpovědí vyplývá, že žalovaný se tohoto výkladu Nejvyššího správního soudu nedržel – viz bod 228 napadeného rozhodnutí, dle něhož svědci „vypovídali o svých subjektivních náhledech“.
33. Žalovaný své hodnocení odůvodnil i tím, že žalobce evidoval oběžná aktiva pouze ve výši 367 000 Kč. Toto zjištění je nepravdivé. Vybraný správce daně si vyžádal výstupy z účetnictví žalobce a zde musel zjistit, že kromě zásob materiálu ve výši 367 000 Kč žalobce vlastnil movité věci (inventář) v hodnotě cca 70 000 000 Kč a měl v pronájmu (finanční leasing) movité věci v pořizovací ceně cca 373 000 000 Kč.
34. Žalovaný se odkazoval na výzvy, které vybraný správce daně zaslal třetím osobám. I v tomto případě byl stanoven kontrolní vzorek, opět nepřezkoumatelný, neboť nejsou uvedena žádná přezkoumatelná kritéria ani následná modifikace kvantity vzorku. Žalovaný konstatoval, že obdržel 450 odpovědí třetích osob z 667 obeslaných výzvou správce daně, což značí snížení o třetinu. Žalovaný zjištění zhodnotil tak, že ve 389 případech se neshodoval podpis, v 89 případech byl rozdíl formy DPP, ve 12 případech DPP obsahovala formální chybu (např. jiné razítko zaměstnavatele). Žalovaný především nijak nehodnotí své vlastní zjištění, že nejméně v 60 případech, tj. ve 13 %, pracovníci na DPP nebyli zaměstnání u JIP východočeská a.s. na hlavní pracovní poměr, přesto výkon činnosti na DPP i těchto pracovníků spojuje s výkonem jejich zaměstnání na hlavní pracovní poměr v JIP východočeská a.s.
35. Žalovaný pak uzavřel, že bylo prokázáno, že účelem uzavírání DPP byl zejm. způsob hrazení přesčasových hodin na hlavní pracovní poměr, doplatku do výše dohodnuté mzdy či prémie v rámci hlavní pracovní poměr u JIP východočeská a.s. Tento závěr nemá oporu ve zjištěném stavu. Žalovaný přitom přehlíží § 79 odst. 3 daňového řádu vylučující použití vysvětlení třetí osoby jako důkazního prostředku. Takových vysvětlení třetích osob lze ve spise nalézt minimálně 30. Žalovaný ve svém odůvodnění zmiňuje i to, že ze 450 odpovědí třetích osob jich 31 poskytlo svědeckou výpověď, a všechny tyto výpovědi potvrdily

Shodu s prvopisem potvrzuje:

pochybnosti vybraného správce daně, což není pravda. Z protokolů o výsledích těchto svědků plyne, že 8 těchto svědků potvrdilo svůj podpis, 6 svědků ho nevyloučilo. 17 svědků svůj podpis sice vyloučilo, ale hodnota takového důkazu pro tvrzení žalovaného je prakticky nulová. Pokud se těchto 17 svědků vyjadřovalo k DPP, tak 15 jich existenci DPP potvrdilo, minimálně 13 svědků jich při své výpovědi zjevně vypovídalo o svém hlavním pracovním poměru v JIP východočeská a.s., 2 svědci byli v kontaktu se správcem daně ještě před svým výsledkem (svědek X doslova uvedl, že byl vybraným správcem daně bombardován).

36. Žalovaný považoval za irelevantní, pokud žalobce v odvolání poukázal na rozpor postupu vybraného správce daně, který má důvodné pochybnosti o tom, zda byly DPP řádně uzavřeny, a proto mzdové náklady vyloučil z daňově uznatelných nákladů, ale zároveň nijak nezpochybnil správnost sražené a odvedené daně z tohoto příjmu. Úvahu žalovaného, že se jedná o oblast skutkově zcela odlišnou od té řešené, žalobce nepovažoval za řádné vypořádání se s odvolacím důvodem. Jedině za předpokladu, že všechny DPP byly platné a žalobce tak byl v postavení plátce daně, měl povinnost daň z příjmu srazit a odvést, což učinil a žalovaný to nezpochybňuje. Žalobce poukázal na skutečnost, že žalovaný neuznal mzdové náklady ze všech DPP, tedy považuje je za jedinou množinu nákladů. Současně ovšem žalovaný uzavřel, že všechny odměny z DPP byly vyplaceny správně, a proto z nich byla i správně odvedena daň. Pro tento svůj názor přitom používá argument, že všechny DPP byly uzavřeny na výkon činnosti pro spojenou osobu.
37. Žalobce vybranému správci daně předložil 1 524 DPP a 1 528 mzdových listů. Všechny tyto listiny jsou důkazními prostředky, které musí správce (ne)osvědčit jako důkaz, přitom by měl svojí přezkoumatelnou úvahu minimálně uvést, proč některý důkazní prostředek jako důkaz neosvědčil. Pokud důkazní prostředek jako důkaz osvědčí, pak musí každý důkaz hodnotit jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti. Správní orgány však takto nepostupovaly.
38. Žalovaný akceptoval postup vybraného správce daně, který tajil identitu většiny svědků až do okamžiku zahájení výslechu, když pouze zopakoval nepodložená tvrzení vybraného správce daně, že se žalobce pokoušel ovlivnit svědky před jejich výsledkem. To má vyplývat z úředního záznamu ze dne 3. 6. 2019, č. j. 1252444/19/2801/65264-609125, dle žalobce jde však o spekulaci, a žalovaný ani nehodnotil výsledky svědků, které proběhly v době, kdy je snad měl ovlivňovat. Ve spise není žádný důkaz, který by prokazoval údajné ovlivňování svědků. Žalovaný zmínil, že žalobce podal 26 stížností proti tajení identity svědků a jednání žalobce označuje za obstrukční. Žalovaný ovšem neuvedl, že tyto stížnosti byly podávány při výsledích svědků a správce daně nebyl schopen tuto stížnost vyřídit ihned při jednání a ponechal si pro rozhodnutí zákonnou lhůtu 60 dní. Přesto ve výsledích svědků pokračoval, na návrh žalobce na přerušení výslechu do doby rozhodnutí o podané stížnosti nepřistoupil. Jakmile bylo rozhodnuto o první stížnosti, žalobce již další nepodával.
39. Žalobce ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění za rok 2014 a následně v odvolání poukázal na nátlak na svědky, kdy až do 19. 8. 2019 bylo součástí poučení svědka podle daňového řádu i poučení obviněného podle § 93 trestního řádu. Např. v případě výslechu svědka X (dne 7. 11. 2018, č. j. 1701718/18/2801-60564-605231) je prokázáno, že svědek v intencích poučení předložil vybranému správci daně své vlastní poznámky (str. 4 protokolu). Teprve na zásah žalobce byla tato část poučení svědka odstraněna. Žalovaný toto odmítá s tím, že svědci podle trestního řádu poučováni nebyli, protokoly o výsledích

Shodu s prvopisem potvrzuje:

svědků, které proběhly do 19. 8. 2019, svědčí o opaku, byť zde není uveden přímý odkaz na trestní řád.

40. Bylo prokázáno, že s některými svědky a třetími osobami byl vybraný správce daně přinejmenším v telefonickém kontaktu ještě před podáním svědecké výpovědi a zasláním listin. Vybraný správce daně toto zamlčel a ani nevyhotovil úřední záznam podle § 63 daňového řádu. Toto se prokázalo výpověďmi některých svědků a písemnostmi zaslanými třetími osobami. Dle žalovaného přitom vybraný správce daně přesně ví (po 3 letech v rámci odvolacího řízení), o čem s těmito osobami telefonicky hovořil, což je nevěrohodné. Pokud jde ovšem o údajné ovlivňování svědků žalobcem, pak vybranému správci daně k jeho konstatování postačilo, že se 5 ze 108 svědků vyjádřilo tak, že byli někým před svojí výpovědí telefonicky kontaktováni (ani neuvedli kým), což se žalobci jevilo jako nerovný přístup k obdobným okolnostem. Žalobce dodal, že tvrzení žalovaného o ovlivňování svědkyně X, která byla vyslechnuta dne 21. 8. 2019, je nevěrohodné, neboť v té době byla identita svědků tajena již 10 měsíců. Nepřípadná je též argumentace, že svědek X hovořil o ovlivňování žalobcem, poněvadž jeho výpověď nebyla vybraným správcem daně hodnocena z důvodu nevyřízení stížnosti žalobce v průběhu daňové kontroly.
41. Žalovaný odmítl i odvolací námitku žalobce týkající se způsobu vedení výsledků svědků, kdy jim při výslechu byly správcem daně předkládány částečně zakryté listiny, což žalovaný označil za zcela běžný způsob. Dle žalobce by zakrývání části listiny mohlo být důvodné pouze v případě, kdy by svědkovi nebyla zakrytá část následně odkryta. Pokud je ale svědkovi následně ukázána listina celá, postrádá postup vybraného správce daně smysl. Po vznesení stížností žalobcem pak vybraný správce daně v tomto nepokračoval, byť byly stížnosti vyřízeny jako nedůvodné.
42. Žalobce v odvolání namítal nekompetentnost vybraného správce daně ke grafologickému posouzení obsahu DPP, když měl žalobce za to, že se vybraný správce daně cítil být oprávněn zpochybňovat pravost podpisu dokonce i v případě, kdy svědek svůj podpis výslovně potvrdil. Žalovaný však postupu vybraného správce daně přisvědčil.
43. Žalobce měl dále za to, že vybraný správce daně neodstranil rozpor daný tím, že mu třetí osoby ohledně DPP poskytly listiny odlišné od listin poskytnutých žalobcem. Nesouhlasil také s tím, že na základě vyjádření cca jedné třetiny dotčených zaměstnanců na DPP (jejichž zákonnost a relevanci žalobce beztak zpochybňuje) byly vyloučeny veškeré mzdové náklady na DPP. Upozornil též, že vybraný správce daně nijak neřešil osoby, které se k výslechu nedostavily. Vybraný správce daně argumentoval tím, že v závěru léta 2019 se opakovaně ukázalo, že se sdělení svědků opakují a nelze tak předpokládat, že by další výsledky přinesly nové poznatky. Žalobce k tomu podotkl, že ani toto nevysvětluje výběr a rozsah kontrolního vzorku.
44. Stran hodnocení nájemních smluv a z nich vyplývajících povinností pronajímatele a nájemce žalobce v odvolání poukazoval na změny dané novým občanským zákoníkem. Dle výkladového stanoviska č. 15 Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti „[b]ude záležet jen na soudu, který pro případ konkrétního sporu posoudí, zda drobnou údržbu a drobné opravy související s užíváním bytu je povinen provést na svůj náklad nájemce (§ 2257 odst. 2 NOZ) nebo už půjde o povinnost pronajímatele (§ 2257 odst. 1 NOZ); zmíněné zrušené nařízení vlády může být ideovým vodítkem“. Právě s ohledem na propojenost žalobce (pronajímatel) s JIP východočeská a.s. (nájemce) měl žalobce obavy, aby náklady na opravy a údržbu pronajatého majetku byly i

Shodu s prvopisem potvrzuje:

nadále daňově uznatelné u nájemce. Nyní už lze výkladová stanoviska seznat, a mohlo se tak jednat až o přehnanou opatrnost. Z důvodu výkladového ujasnění došlo počátkem roku 2018 k navrácení stavu povinností nájemce tak, jak bylo ujednáno v nájemní smlouvě.

45. Žalovaný přisuzoval žalobci obstrukční jednání spočívající v podávání stížností, čímž zjevně nerespektuje § 261 odst. 2 daňového řádu, dle něhož nesmí být podání stížnosti stěžovateli na újmu. Žalobce podal více stížností se stejným předmětem, protože vybraný správce daně nebyl schopen o nich rozhodnout ihned, přičemž stále pokračoval v jednání, zejm. ve výsledcích svědků.
46. Žalobce souhlasil se závěrem žalovaného, že na projednávaný případ nelze aplikovat koncept esenciálních nákladů, nesouhlasil však s důvodem nemožnosti použití tohoto institutu. Odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2020, č. j. 1 Afs 204/2020-45, je nepřipadný, poněvadž řešil situaci, kdy je daň stanovena podle pomůcek, ne dokazováním. Při daňové kontrole žalobce stran finančních prostředků získaných emisí dluhopisů prokázal nejen konkrétní výnosy (úrokové příjmy), ale i jejich použití na předčasné splacení bankovního úvěru. Podle žalobce se tak důkazní břemeno přesunulo na žalovaného, jehož pouhá nepodložená úvaha k unesení důkazního břemene stačit nemůže.

Vyjádření žalovaného

47. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Úvodem podotkl, že žalobní námitky korespondují s odvolacími námitkami, popř. je rozvíjejí, pročez odkázal na napadené rozhodnutí.
48. Dle žalovaného nelze přisvědčit námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Tu vyvrací mj. skutečnost, že žalobce proti závěrům obsaženým v napadeném rozhodnutí brojí a obsírně s nimi polemizuje. Dle judikatury není povinností soudu (*per analogiam* správního orgánu) reagovat na každý dílčí argument uplatněný v žalobě a ten obsáhle vyvrátit; jeho úkolem je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní. Nadto lze na určitou námitku reagovat i tak, že v odůvodnění rozhodnutí prezentuje od názoru (zde žalobce) odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní; lze akceptovat i odpovědi implicitní.
49. Žalovaný upozornil na četnost a obsah podání žalobce (např. „stížnosti“ dle § 261 daňového řádu či námitky podjatosti podle § 77 téhož zákona; bod 194 napadeného rozhodnutí), jakož i jeho další úkony v průběhu daňového řízení, což považoval za účelový postup žalobce s cílem oddálit ukončení daňové kontroly a vyvolat nepřehlednost daňového řízení.
50. Žalovaný odmítl výklad žalobce, že prvostupňový orgán nemohl hodnotit všechny důkazy, jelikož sám neprovedl daňovou kontrolu, pročez nebyla naplněna hypotéza § 147 odst. 4 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, neboť ke stanovení daně nedošlo výlučně na základě výsledku daňové kontroly, přičemž výsledkem je její doměření dle § 143 odst. 1 daňového řádu. Sám žalobce si je vědom vybrané působnosti správců daně podle § 10 odst. 4 zákona č. 456/2011 Sb. Tato zahrnuje toliko provádění kontrolních postupů a vyhledávací činnosti, avšak nikoliv pravomoc k vedení nalézacího nebo jiného řízení při správě daní jako celku. Daňová kontrola končí seznámením daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole a vybraný správce daně v tomto okamžiku (dne 8. 9. 2020; bod 3 napadeného rozhodnutí) ztratil pravomoc, na základě které by mohl vůči žalobci dále postupovat. Ta přešla na prvostupňový orgán, který správně stanovil daň podle výsledku daňové kontroly, a v odůvodnění dodatečných platebních výměrů odkázal na zprávu o

Shodu s prvopisem potvrzuje:

daňové kontrole (§ 147 odst. 4 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020); analogicky viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2022, č. j. 10 Afs 111/2020-56.

51. Co se týče námitek nevyužití výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, nelze jí přisvědčit. Jak vyplývá z judikatury shrnuté v bodech 118 až 121 napadeného rozhodnutí, jestliže správci daně vznikne pouhé podezření a potřebná zjištění nejsou úplná, není podmínka k vydání výzvy naplněna, a správce daně může daňovou kontrolu provést bez vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Onou základní podmínkou pro výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení je důvodný předpoklad doměření daně, tj. správce daně musí mít opravdu věcné, nikoliv jen formální důvody, které musí dostatečně jasně prezentovat právě ve výzvě dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Pouze v takovém případě totiž může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat a případné důvodné podezření nebo předpoklad správce daně buď potvrdit, anebo vyvrátit. Opačný výklad by neodpovídal smyslu žalobcem citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, který své závěry formuloval s cílem šetřit práva daňového subjektu. Nelze proto uzavřít, že zjištění získaná v rámci vyhledávací činnosti (místního šetření) vedou vždy k důvodnému předpokladu doměření daně a k vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56).
52. Žalovaný odkázal na body 120 až 125 napadeného rozhodnutí a setrval na tom, že dokumenty – smlouva o úpisu mezi žalobcem a X nebo nájemní smlouvy – byly převzaty při daňové kontrole DPPPO za zdaňovací období 2011 a 2012, kdy předmětem šetření byly odlišné skutečnosti (tj. „opravy vs. technické zhodnocení“, odpisy atd.), přičemž daňová kontrola za předmětná zdaňovací období na předchozí daňovou kontrolu nenavazuje. Předané podklady k emitovaným dluhopisům či vyhledávací činnost provedená před zahájením daňové kontroly nebyly takové povahy, aby jen na jejich základě mohl správce daně důvodně předpokládat doměření daně. Jejich samotné „shromáždění“ nepostačovalo pro učinění závěru o důvodnosti doměření daně, resp. postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, k tomu došlo až na základě výsledků šetření prováděných v rámci daňové kontroly.
53. Co se týče námitek ke způsobu vedení správního spisu či zadržování dokumentů použitých jako důkaz ve vyhledávací části spisu, žalovaný se jimi zabýval v bodech 94 až 110 napadeného rozhodnutí. Žalobce sice namítá, že nelze zjistit, jaké listiny a v jakém počtu jsou obsahem spisu, přičemž není vyloučena manipulace se spisem, leč relevantním způsobem nezpochybňuje, že se se všemi listinami založenými ve spise mohl seznámit a popř. k nim podat své vyjádření, nepoukázal na žádný konkrétní rozpor v souslednosti listin, atd. Žalovanému nebylo zřejmé, jakým způsobem by mohla žalobcem tvrzená a neprokázaná pochybení správce daně ovlivnit výsledek daňového řízení. Žalobci nebylo upřeno právo opakovaně nahlížet do spisu a vždy mu byl předán soupis listin veřejné i neveřejné části, bylo mu umožněno nahlédnout do veškerých příloh (listin) veřejné části spisu, tudíž mu v průběhu daňové kontroly muselo být zřejmé, co je v dané chvíli obsahem spisového materiálu (bod 103 napadeného rozhodnutí).
54. Žalobci nebyly tajeny žádné písemnosti a se spisem nebylo manipulováno, neboť přeražení listin z neveřejné do veřejné části spisu předpokládá daňový řád v § 65 odst. 2 a 3 ve znění do 31. 12. 2020 (o tomto přeražení včetně zdůvodnění byl vždy učiněn úřední záznam). K tezi žalobce, že žalovaný opomíjí rozdíl mezi důkazem a důkazním prostředkem, lze doplnit, že jistý druh písemností (např. výzva třetí osobě, úřední záznamy o ohledání věci, vysvětlení podané osobou před zahájením dílčího daňového řízení, která má být v dalším

Shodu s prvopisem potvrzuje:

řízení vyslechnuta jako svědek) lze ve vyhledávací části spisu ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů, v případě daňové kontroly potom nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole. Vybraný správce daně nepochybil, neboť ponechání důkazních prostředků v neveřejné části až do doby jejich vyhodnocení a zařazení do výsledku kontrolního zjištění bylo způsobeno i postupem žalobce, kdy jejich zveřejnění by mohlo ohrozit dosažení cíle správy daní a pro zařazení těchto listin v neveřejné části spisu byl dán zákonný důvod (body 101 a 105 napadeného rozhodnutí). Podklady z řízení vedeného u upisovatele dluhopisů X přitom byly do spisového materiálu zařazeny úředními záznamy (č. j. 1791330/20/2801-60564-609559 a č. j. 1016236/20/2801-60564-605231), a absence úředních záznamů z telefonických hovorů správce daně se svědky či třetími osobami nemůže ovlivnit zákonnost vedení spisu, jestliže podkladem pro závěry správce daně jsou skutečnosti zjištěné ze svědeckých výpovědí a listin obdržených od třetích osob, které součástí spisu jsou (bod 106 napadeného rozhodnutí).

55. Odkaz žalobce na náleží Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2020, sp. zn. IV. ÚS 4141/18, není přílehlavý, neboť žádné srovnatelně (a Ústavním soudem popsané) intenzivní nedostatky detekovány nebyly, nedošlo k nepřípustné manipulaci se spisovým materiálem či k zatajování nebo nezahrnutí listin do spisového materiálu. Provedené změny ve spisovém materiálu byly řádně zdokumentovány.
56. Ani v případě ukončení daňové kontroly a vyřízení námitek žalovaný neshledal, že by mohlo dojít ke zkrácení žalobce na jeho právech. Žalobci byla stanovena přiměřená lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění za dotčená zdaňovací období, byla s ním řádně projednána zpráva o daňové kontrole a vybraný správce daně se vypořádal se všemi relevantními připomínkami uplatněnými v rámci protokolárního jednání. Žalovaný setrval na tom, že důvod pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole nebyl opodstatněný. Po opakovaném odepření podpisu vybraný správce daně podepsal zprávu o daňové kontrole a podepsaný stejnopis předal žalobci, který ho převzal. Vybraný správce daně tedy postupoval v souladu se zákonem, když daňovou kontrolu ukončil podle § 88 odst. 4 a 6 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020. Daňová kontrola byla řádně ukončena, zpráva o daňové kontrole se stala důkazním prostředkem, a dodatečné platební výměry tudíž nejsou zatíženy procesní vadou (body 89 až 92 napadeného rozhodnutí). Význam projednání zprávy o daňové kontrole je i s ohledem na koncentraci upravenou v § 88 odst. 3 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, zcela formální, jak již mnohokrát vysvětlil Nejvyšší správní soud (rozsudek ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, obdobně i judikatura uvedená v bodu 28 napadeného rozhodnutí).
57. V souvislosti s námitkami nedostatečně zjištěného skutkového stavu a dezinterpretace svědeckých výpovědí žalovaný stejně jako v bodech 63 až 75 napadeného rozhodnutí uvedl, že všechny důkazní prostředky byly hodnoceny jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech a bylo přihlédnuto ke všem relevantním skutečnostem, které v řízení vyšly najevo.
58. Co se týče dluhopisů, žalovaný odkázal na body 129 a 130 napadeného rozhodnutí, v nichž jsou popsány detaily jejich emise a úpisu a dále na body 132 až 134 a 148 až 166 napadeného rozhodnutí s tím, že listiny předložené dne 7. 6. 2018 neobsahovaly údaje nutné k identifikaci prvního vlastníka, jak požaduje § 6 odst. 1 zákona č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, tudíž je nebylo možno považovat za řádně vydané podle § 5 odst. 1 zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech. Vybraný správce daně nepokládal vyjádření upisovatele dluhopisů za věrohodné, neboť je nelogické, aby na srozumitelnou výzvu k

Shodu s prvopisem potvrzuje:

předložení originálů dluhopisů v jeho držení předkládal jen dokumenty v držení žalobce a až v reakci na výzvy k podání dodatečných příznání k DPFO, kdy byl na nedostatky oněch listin upozorněn, začal tvrdit, že teprve dne 2. 4. 2019 předkládá originály dluhopisů. O účelovosti argumentace žalobce svědčí i jeho tvrzení, že mu nelze klást k tíži, že třetí osoba svou povinnost součinnosti splnila později, než měla, a pokud by mu bylo umožněno, aby se zúčastnil procesu předávání listin, mohl by se proti jednání třetí osoby bránit.

59. Dle žalovaného vybraný správce daně správně neakceptoval úrokové náklady z dluhopisů jako daňově účinné i z důvodu, že žalobce neprokázal, že finanční prostředky ve výši 40 000 000 Kč použil na deklarovaný účel, jakož ani to, že mu úrokové náklady přinesly reálné či očekávané příjmy, že byly ekonomicky opodstatněné a racionální, tudíž že tyto náklady vynaložil v souladu s § 24 odst. 1 ZDP (bod 136 napadeného rozhodnutí). Žalovaný k tomu citoval judikaturu zmíněnou v bodech 47 až 50 napadeného rozhodnutí a doplnil, že dle ustálené judikatury musí mezi vynaloženými výdaji a podnikatelskou činností existovat jasná vazba a nelze uznat výdaje, které neodpovídají ekonomicky racionálnímu a přiměřenému chování a nedávají z ekonomického hlediska smysl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2021, č. j. 6 Afs 193/2019-59); k cíli a účelu § 24 odst. 1 ZDP dále odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001.
60. Jak bylo uvedeno v bodu 131 napadeného rozhodnutí, důvodem pro emisi dluhopisů byla dle žalobce skutečnost, že mu bylo v roce 2012 vydáno stavební povolení na výstavbu „areálu v Lípě“, ale nebyla mu v té době navýšena hodnota kontokorentu, resp. mu nebyl v roce 2012 poskytnut úvěr. Byť žalobce tvrdí, že opakovaně upřesňoval, že tím má na mysli „souvislost“ s výstavbou, nikoli jen její financování v průběhu výstavby, žádnou konkrétní „souvislost“ neuvedl. Žalovaný setrval na tom, že žalobce své původní vyjádření změnil s tím, že nikdy netvrdil, že prostředky měly být použity výhradně na účel výstavby „areálu v Lípě“, a poukazyval na předčasnou splátku úvěru v roce 2015 či poskytnutou návratnou půjčku společnosti JIP východočeská, a.s., což podle něj prokazuje účel emise (bod 175 napadeného rozhodnutí). Významné je také to, že v rozporu s tvrzeními o způsobu využití finančních prostředků z emise i „Stanovisko k výběru způsobu financování společnosti JIP majetková“ ze dne 1. 10. 2012 zpracované společností Nexia AP a.s. obsahuje pasáž o tom, že „[s]polečnost JIP majetková byla vybrána v rámci skupiny společností JIP, jako společnost, která převezme roli podnikové banky. Společnost jako jediná bude získávat cizí zdroje a ty bude distribuovat dále ve skupině. Tím se zjednoduší situace proti současnosti, kdy společnost JIP majetková stejně ručí svým majetkem za půjčky či úvěry čerpané jinými společnostmi ve skupině. Společnosti ve skupině nyní mají splatné závazky a je nezbytné získat další financování pro jejich další existenci.“. Financování „skupiny společností JIP“ ale žalobce v průběhu daňového řízení jako účel emise dluhopisů v roce 2012 neuvedl, natož aby je objasnil a doložil. Takové změny tvrzení o účelu emise dluhopisů činí argumentaci žalobce nevěrohodnou.
61. Žalovaný měl za to, že žalobce neunesl důkazní břemeno, ačkoli k tomu byl opakovaně správcem daně vyzván (bod 137 napadeného rozhodnutí). Vybraným správcem daně bylo analýzou finančních toků prováděných v inkriminovaném období zjištěno, že žalobcem obdržené finanční prostředky na jím deklarovaný účel použity nebyly, jestliže zůstatky na jeho bankovním účtu nevykazovaly po přijetí těchto finančních prostředků takový zůstatek, který by mohl představovat rezervu na financování výstavby „areálu v Lípě“.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

Nadto bylo v rozporu s tvrzením žalobce zjištěno, že mu na financování „areálu v Lípě“ byl již v roce 2011 poskytnut úvěr od České spořitelny a.s., a to v celkové výši 62 940 000 Kč, kdy tento byl v souladu s úvěrovou smlouvou v plné výši v roce 2011 řádně vyčerpán a v následujících letech i řádně splácen (předčasná splátka úvěru v roce 2015 v kontextu zjištěných skutečností neprokazuje „ekonomické opodstatnění“ emise v roce 2012, potažmo jasnou vazbu mezi úrokovými náklady a tvrzeným podnikatelským záměrem; bod 173 napadeného rozhodnutí). Nebylo prokázáno tvrzení žalobce, že mu nebyla kladně vyřízena žádost o navýšení „kontokorentu“, naopak z odpovědi České spořitelny a.s. vyplývá, že v následujícím roce 2013 byl žalobci úvěrový limit navýšen o 50 000 000 Kč (tvrzení žalobce, že se tomu tak stalo až rok po emisi, nemá žádnou relevanci). Finanční prostředky, které žalobce získal od X, byly obratem či následující den přeposlány na účet společnosti JIP Východočeská a.s., když dne 3. 12. 2012 žalobce s touto společností uzavřel smlouvu o návratné půjčce, ve které se zavázal, že jí jednorázově půjčí finanční prostředky ve výši 34 000 000 Kč při úroku 3 % p. a., aniž by takovou částkou reálně disponoval, a nadto v době, kdy dle jeho tvrzení potřeboval zajistit financování výstavby „areálu v Lípě“. Finanční prostředky přijaté z emise dluhopisů byly poskytnuty za nevýhodných podmínek (úrok ve výši 3 % oproti úrokové sazbě v případě dluhopisů ve výši 7 %), a nadto výnosové úroky žalobci plynuly pouze po krátkou dobu, když půjčka byla uhrazena již v roce 2014 (oproti splatnosti dluhopisů 15 let). Půjčka společnosti JIP Východočeská a.s. byla v roce 2013 poskytnuta opakovaně (ve výši 43 000 000 Kč), tudíž je zřejmé, že žalobce disponoval dostatečným množstvím finančních prostředků pro investice. Pokud měla společnost JIP Východočeská a.s. potřebu finančních prostředků v roce 2012, tyto jí mohly být poskytnuty přímo upisovatelem dluhopisů X (v té době předsedou dozorčí rady této společnosti), aniž by byl žalobce neúčelně zatížen nákladovými úroky z titulu emise dluhopisů po dobu následujících 15 let ve výši celkem 42 000 000 Kč (body 139 až 141 napadeného rozhodnutí).

62. Žalovaný nezpochybňoval, že v rámci soukromého práva záleží výhradně na rozhodnutí žalobce, jak si upraví své smluvní vztahy (body 180 a 181 napadeného rozhodnutí). Nebyla tudíž hodnocena efektivita podnikatelských rozhodnutí žalobce, ale ekonomická racionalita dotčených transakcí. Žalobci nebylo určováno, jak si má počínat coby podnikatelský subjekt, neboť tyto dva náhledy na problematiku, tedy na její soukromoprávní pozadí a na veřejnoprávní dopady v oblasti daňového práva, nelze zaměňovat.
63. Žalovaný považoval za liché výtky žalobce, že připustil, aby výslech svědka X v odvolacím řízení provedly stejné úřední osoby jako v prvním stupni, neboť se podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu jednalo o úřední osoby, jež měly být vyloučeny pro svou podjatost. Postup spočívající v doplnění spisového materiálu je výslovně předvídan v § 115 odst. 1 daňového řádu (bod 6 napadeného rozhodnutí). Co se týče § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, ten dopadá na případy, kdy úředník rozhodující o věci na úrovni finančního úřadu přejde na finanční ředitelství a dostane k posouzení odvolání proti rozhodnutí, na jehož vydání se na úrovni finančního úřadu podílel. Stejně tak se jedná i o případ, kdy úředník finančního úřadu při rozhodování ve věci v prvním stupni konzultuje svůj postup či své rozhodnutí s úředníkem nadřízeného finančního ředitelství, který by měl následně rozhodovat o odvolání v dané věci. Ze spisového materiálu ovšem nic takového nevyplývá.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

64. Je nutno odmítnout tvrzení žalobce, že nezákonná byla také výpověď X – tj. daňového poradce, neboť tuto svědeckou výpověď navrhl X v řízení týkajícím se DPFO (k tomu viz níže a také body 150 a násl. napadeného rozhodnutí).
65. Žalobce se taktéž mylí v tom, že se názor žalovaného dostává do kolize s rozhodnutím DPFO, neboť v tomto případě úrokové náklady nejsou uznány jako daňově účinné, a u věřitele X jsou zdaněny jako jeho příjem z bezdůvodného obohacení dle § 10 ZDP. Tvrzení žalobce je zcela nepodložené a nemá oporu ve spisovém materiálu, neboť důvodem doměření DPFO X bylo to, že příjmy přijaté na jeho bankovní účet v roce 2015 a 2017 (a vždy ve výši 2 800 000 Kč) nejsou příjmy podle § 8 odst. 1 písm. a) ZDP, tedy příjmy plynoucí z úroků z držby cenných papírů, které jsou zdaňovány zvláštní sazbou daně dle § 36 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 36 odst. 3 ZDP ve znění pro rok 2012, nejedná se ani o příjmy, které by bylo možno klasifikovat jako příjmy uvedené v § 6 až § 9 ZDP, a proto byly tyto příjmy podřazeny pod § 10 ZDP. Žalovaný přitom také v rozhodnutí DPFO vycházel ze shodných skutkových okolností (otázky „faktické právní existence dluhopisů“), neboť řízení u žalobce i X se vzájemně prolínají (bod 151 napadeného rozhodnutí).
66. Ohledně mzdových nákladů podle DPP v celkové výši 28 629 248 Kč bylo vybraným správcem daně zjištěno, že dané činnosti byly vykonány ve spojení s činností společnosti JIP východočeská, a.s., nebo tyto dle výpovědi svědků (či odpovědí třetích osob) nebyly vykonány vůbec. Žalovaný odkázal na body 187 a násl. napadeného rozhodnutí a zprávu o daňové kontrole. Hlavní činností žalobce je pronájem nemovitostí a dalšího hmotného majetku, správa a údržba nemovitostí, úklidové služby atd., společnost JIP východočeská, a.s. je zaměřena na velkoobchodní a maloobchodní prodej (potravin, koloniální zboží, „non food“), a to prostřednictvím prodejen Cash&Carry, Plus JIP, maloobchodních prodejen i velkoobchodních skladů. Žalobce mj. uvedl, že k výraznému nárůstu mzdových nákladů proti roku 2013 došlo z důvodu, že *„vlastní spousta nemovitostí a na jejich údržbu jsou najímání pracovníci na dohodu“*, dle žalovaného však v roce 2014 došlo u žalobce k nárůstu správy a údržby jen u jednoho podnikatelského areálu proti roku 2013. Zároveň žalobce nepředložil důkazní prostředky, jež by odůvodňovaly značný nárůst mzdových nákladů souvisejících s realizací správy a údržby nabytého areálu.
67. Stěžejní zjištění vybraného správce daně lze shrnout tak, že víc než polovina DPP byla uzavřena v sobotu 1. 3. 2014, mají obdobný rozsah a je v nich vymezen jeden či více opakujících se pracovních úkolů (úklid svěřených prostor, mytí výloh a dveří, recyklace a třídění odpadu, provádění fyzických inventur, skladnické práce, či prodavač). Tvrzení žalobce, že jestliže někteří svědci uvedli činnosti prodavače a skladnické práce, vypovídali zjevně o jiném pracovně právním vztahu, nemá jakoukoli oporu ve spisu. Značná část podpisů na DPP vykazuje shodné znaky, typ a sklon písma a sjednaná odměna uvedená na DPP se podstatně liší s odměnou na mzdových listech (na 126 mzdových listech je dokonce uvedena mzda ve výši 0 Kč, přestože DPP byly s těmito zaměstnanci dle žalobce uzavřeny). Tzv. nulové DPP byly se zaměstnanci uzavírány v den jejich nástupu do hlavního pracovního poměru u společnosti JIP východočeská, a.s. (bod 190 napadeného rozhodnutí). Z 69 předložených výplatních listin bylo 15 výplatních listin vytvořeno až po vydání výzvy k předložení dokladů v roce 2018, když na jedné z nich se nadto nachází razítko společnosti JIP východočeská, a.s. Jsou tak zcela nevěrohodné. Pokladní (účetní) doklady prokazující výplatu mezd v hotovosti žalobce nepředložil, sdělil, že docházka byla po 3 letech skartována, přičemž evidenci provedené práce neeviduje. Nelze proto dospět k

Shodu s prvopisem potvrzuje:

jinému závěru, než že žalobce nijak neprokázal, že dohodnuté podmínky v DPP (vymezený pracovní úkol, rozsah práce max. 300 hodin aj.) byly naplněny, resp. že pro něj práce uvedené v DPP byly skutečně provedeny (bod 191 napadeného rozhodnutí).

68. Z výsledků svědků vyplynulo, že toliko 11 svědků (ze 108) uvedlo, že vykonávali práci na dohodu či „vedlejšák“ u žalobce, když z jejich výpovědí současně vyplynulo, že činnost vykonávali na majetku společnosti JIP východočeská, a.s., či že předložené DPP nepodepsali, podpis není jejich nebo DPP neznali (obdobně bylo nejméně v 63 případech zjištěno, že podpis na předložené DPP není svědka, nebo si podpisem svědek není jist, či ve 30 případech bylo zjištěno, že písemná forma DPP není svědkům vůbec známa, a nepamatují si, že by měli s žalobcem DPP podepsanou). Ve 3 případech sami svědci přinesli a předložili svou dohodu o provedení práce, jež se vzhledově ani textově neshodovala s DPP předloženou žalobcem. Nejméně v 67 případech svědci uvedli, že pro žalobce nepracovali, že pracovní úkol uvedený na DPP nevykonávali nebo byl součástí jejich pracovní náplně v rámci hlavního pracovního poměru u společnosti JIP východočeská, a.s. – např. že prováděli fyzické inventury zboží, jež souviselo s obchodní činností této společnosti, konkrétně alkohol, cukrovinky, či tabákové výrobky.
69. I s ohledem na výpovědi těchto svědků tak nemá relevanci tvrzení žalobce, že vlastnil, popř. měl v pronájmu movité věci, neboť žalobce žádné zboží (a pracovní úkol spočívající v inventarizaci se vyskytuje na 535 DPP), jež bylo předmětem fyzických inventur, prokazatelně neneviduje. Svědci uvedli, že DPP byly uzavírány za účelem proplácení „přesčasových hodin“ odpracovaných u společnosti JIP východočeská, a.s. v rámci hlavního pracovního poměru nebo jako doplatek mzdy dohodnuté za práce prováděné pro společnost JIP východočeská, a.s., jednou svědeckou výpovědí byla potvrzena i úprava hodinové sazby za účelem dodržení maximálního rozsahu povolených 300 hodin, když bylo uvedeno, že „proplácena byla každá třetí hodina“ (bod 194 napadeného rozhodnutí).
70. O závěru žalovaného, tj. že jestliže byly nějaké práce v rámci DPP skutečně vykonány, byly vykonány pro společnost JIP východočeská, a.s., nikoliv pro žalobce, svědčí také odpovědi od třetích osob, z nichž např. vyplynulo, že podpisy osob na DPP předložených žalobcem se vizuálně neshodují s podpisy osob na DPP předložených těmito fyzickými osobami (a neshoduje se grafická podoba DPP s těmi předloženými žalobcem, avšak je shodná s DPP předloženými svědky). DPP (ukončení DPP) byly opatřeny razítkem společnosti JIP východočeská, a.s., kdy nejméně ve 390 případech bylo zjištěno, že třetí osoby byly současně zaměstnány u této společnosti, přičemž bylo také sděleno, že DPP byly propláceny přesčasové hodiny, které vznikaly v rámci hlavního pracovního poměru u společnosti JIP východočeská, a.s. (body 196 a 197 napadeného rozhodnutí).
71. Stran tajení identity svědků žalovaný uvedl, že vybraný správce daně postupoval v souladu s § 96 odst. 6 daňového řádu, když nesdělil žalobci bližší označení osob předvolaných k výsledkům (bod 80 napadeného rozhodnutí), neboť z průběhu svědeckých výpovědí a z odpovědí od třetích osob vyplynulo, že žalobce se snaží svědky a třetí osoby ovlivňovat a sděluje jim návodné odpovědi na otázky správce daně. Někteří svědci uvedli konkrétní jména a telefonní čísla, z nichž byli kontaktováni, byli žalobcem seznamováni s listinami, které bude vybraný správce daně při výsledku předkládat, bylo jim sděleno, že mají listiny potvrdit, byli dotazováni, zda se k výsledku dostaví a uklidňováni tím, že je to běžná záležitost, popř. i vyzývání ke spojení se s kontaktní osobou. Svědci byli nabádáni k tomu, že stačí, když budou říkat, že si nic nepamatují, kdy kontaktující osoba sdělovala budoucím svědkům návrhy na odpovědi a dále ujištění, že pokud by svědek dostal pokutu,

Shodu s prvopisem potvrzuje:

tak bude kontaktujícím nahrazena (podrobně strany 96, 97, 100, a 101 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný dále citoval odpověď třetí osoby X, jež zaslala svou odpověď na listině, v jejímž záhlaví je i emailová korespondence s předmětem „Re: Na vyřízení, dejte vědět, paní se staví“, kde je uvedeno: „Paní ať pošle na FÚ co má a napíše, že ostatní už nearchivuje, není to její povinnost. Chodí to všem bývalým zaměstnancům, máme tady kontrolu z FÚ.“. Obdobně se formulace odpovědi „neexistuje žádná povinnost tyto dokumenty skladovat“ vyskytla například také v odpovědi třetí osoby X [viz také e-mailová korespondence, kdy „dne 13. 3. 2019 v 10:12 JIP Slaný napsal(a): S pozdravem X, mzdová účetní JIP východočeská, a.s.“ (bod 198 napadeného rozhodnutí)].

72. Důvodná není ani žalobcova námitka rozpornosti postupu vybraného správce daně, který měl pochybnosti o tom, zda byly DPP řádně uzavřeny, a proto mzdové náklady vyloučil z daňově uznatelných nákladů, ale nezpochybnil správnost sražené a odvedené daně. Žalovaný v bodech 208 až 210 napadeného rozhodnutí podotkl, že pochybnosti ohledně faktického vyplacení odměn plynoucích z DPP sděleny nebyly, skutečná výplata odměn ze závislé činnosti nebyla zpochybnována, když tato ani nemá vliv na hospodářský výsledek žalobce. Žalovaný odmítl námitku žalobce, že byl vybraný správce daně povinen zabývat se prověřováním výše a důvodnosti zvláštní sazby daně, pokud předmětem daňové kontroly bylo prověřování DPPO, tedy mzdových nákladů z DPP, jež žalobce uplatnil jako daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. V této věci se jedná o prokazování nákladů u žalobce, nikoli o prověřování správnosti zdanění práce (odvedené srážkové daně), jde tedy o oblasti skutkově odlišné.
73. Co se týče námitek týkajících se hodnocení nájemních smluv a z nich plynoucích povinností pronajímatele a nájemce, žalovaný odkázal na body 216 až 223 napadeného rozhodnutí. I po rekonstrukci soukromého práva platí práva a povinnosti, které již smluvní strany vykonávají a upravily jinak. Z nájemní smlouvy je zřejmé, že žalobce zavázal nájemce, společnost JIP východočeská, a.s., k udržování pořádku a čistoty v pronajatých prostorách a před pronajatými prostorami, kdy nájemce je povinen také provádět veškerou údržbu a opravy veškerého pronajatého majetku, a to až do úrovně technického zhodnocení. Nájemce se zavazuje užívat předmět nájemní smlouvy jako řádný hospodář, je povinen na svůj náklad udržovat předmět nájmu v provozuschopném stavu, odstranit na své náklady závady a poškození a odpovídá za nakládání s odpad až do doby jejich předání osobě oprávněné k jejich likvidaci. Příslušné služby byly dostatečně zajištěny nájemcem pronajatých prostor, což bylo potvrzeno i provedenými svědeckými výpověďmi či skutečnostmi zjištěnými z odpovědí třetích osob. Nelze odhlédnout ani od toho, že smlouva je uzavřena mezi personálně propojenými společnostmi (bod 193 napadeného rozhodnutí).
74. Za nezákonný nelze označit postup vybraného správce daně, který předkládal svědkům částečně zakryté listiny, neboť považoval za vhodné seznámit svědky nejprve jen s příslušnou částí listiny, aby odpovědi svědků nebyly ovlivněny obsahem zbývajících částí listiny, a poté byla svědkovi ukázána celá listina. Jde o běžný postup při provádění svědeckých výpovědí. Co se týče údajně nesprávného poučení před prováděním svědeckých výpovědí, to by neznamenal zásah do práv žalobce, ale případně do práv svědka, pokud by v souvislosti s jeho svědeckou výpovědí bylo zahájeno řízení o přestupcích (body 238 a 239 napadeného rozhodnutí).
75. Ohledně nemožnosti aplikovat koncept esenciálních (minimálně nutných) nákladů žalovaný podotkl, že nebyly splněny podmínky pro jejich uplatnění, jak byly definovány

Shodu s prvopisem potvrzuje:

například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019-43, jimiž jsou neexistence pochybností o vynaložení výdajů (byť např. může být sporná jejich výše) a stanovení daně náhradním způsobem dle pomůcek; tyto musí být splněny současně. Jak bylo uvedeno již v bodu 251 napadeného rozhodnutí, ve věci žalobce nebyla naplněna vazba nákladů na realizované výnosy, neboť v této věci nelze identifikovat konkrétní příjmy, kterých by žalobce nemohl dosáhnout bez vynaložení dotčených nákladů, pokud tyto byly vynaloženy při realizaci ekonomické činnosti osoby spojené, tj. společnosti JIP východočeská, a.s. Navíc byla daň stanovena dokazováním, nikoli pomůckami. Takový závěr učinil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 12. 11. 2020, č. j. 1 Afs 204/2020-45.

76. Žalobce krátce před jednáním zaslal soudu žádost o jeho odročení, což odůvodnil současně předloženými důkazními návrhy. Soud důkazy neprovedl (viz níže) a proto žádosti nevyhověl.

Jednání před soudem

77. Při jednání dne 16. 1. 2023 žalobce setrval na svém procesním stanovisku a obsáhle shrnul žalobu. Úvodem popsal fungování skupiny JIP s tím, že žalobce představuje „servisní společnost“ zajišťující prostory, logistiku atd. pro ostatní členy skupiny. V roce 2014 se žalobce na radu daňového poradce rozhodl změnit dosavadní nevhodnou praxi, kdy se zaměstnanci JIP východočeská, a.s. zdarma starali o majetek žalobce, a to právě tím, že zaměstnancům JIP východočeská, a.s. nabídl uzavření DPP.
78. Rozdílnost DPP předložených žalobcem oproti DPP předloženým zaměstnanci vysvětlil žalobce tak, že v průběhu daňové kontroly požádal poradenskou společnost o ověření správnosti DPP, a ta tyto DPP upravila, aby obsahovaly veškeré náležitosti; následně část DPP podepsali zaměstnanci a část byla podepsána neznámo kým. DPP byly koncipovány tak, aby jejich uzavírání bylo co nejjednodušší, proto se opakují předměty činností (úklid, údržba). Tvrdil-li žalovaný, že DPP byly uzavírány s cílem platit přesčasy zaměstnanců JIP východočeská, a.s., žalobce předložil mzdové listy X u žalobce a JIP východočeská, a.s. za rok 2014, z nichž vyplývá, že tento zaměstnanec měl vykázané přesčasy u JIP východočeská, a.s. a běžné odpracované hodiny u žalobce; dále předložil přehled mzdových výdajů za rok 2014 u zaměstnanců JIP východočeská, a.s. se zaznamenanými přesčasy. Žalobce předložil znalecký posudek zabývající se tím, jaké by byly tržní mzdové náklady na činnosti, které byly předmětem dotčených DPP, přičemž tyto náklady (uvedené v určitém rozsahu) odpovídají nákladům žalobce.
79. Ohledně výběru svědků a jejich počtu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2013, č. j. 8 Afs 39/2012-126. Akcentoval, že v případě svědků – zaměstnanců šlo o právní laiky, což mohlo ovlivnit jejich náhled na povahu pracovněprávních vztahů, na které byli dotazováni. Co se týče posuzování nájemních smluv, žalobce zdůraznil, že nebyly hodnoceny smlouvy uzavřené s jinými subjekty, než je JIP východočeská, a.s.; za údržbu objektů byl odpovědný žalobce coby nájemce.
80. Žalobce se též domníval, že žalovaný mohl přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek za využití esenciálních nákladů, k čemuž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2021, č. j. 2 Afs 186/2019-30, momentálně napadený v rozšířeném senátu – usnesení o postoupení ze dne 6. 4. 2022, č. j. 8 Afs 296/2020-106.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

81. Pokud jde o dluhopisy, žalobce předložil evidenční kartu investičního majetku, z níž vyplývá, že konečná hodnota „areálu v Lípě“ nebyla 40 000 000 Kč, nýbrž cca 65 000 000 Kč, a další dokumenty související s úvěrem od České spořitelny a.s. a jeho čerpáním.
82. Žalovaný setrval na svém procesním stanovisku a stručně shrnul svou argumentaci.
83. Soud zamítl důkazní návrhy žalobce: úřední záznam o podaném vysvětlení X ml. ze dne 19. 12. 2022, č. j. KRPE-93177-119/TČ-2020-170080; výslech X, stávajícího jednatele žalobce; znalecký posudek 3/2022 vypracovaný Ing. Martinem Koldinským (Určení tržně obvyklé výše personálních nákladů) spolu s aplikací výsledků znaleckého posudku zpracovanou Rödl & Partner Tax, k.s.; výslech X, finanční ředitelky skupiny JIP, spolu s e-mailem ze dne 5. 12. 2017 od paní X ze společnosti Landmark paní X; výslech X, která je od roku 2014 mzdovou účetní skupiny JIP a má na starost mzdovou agendu žalobce, spolu s protokolem o jejím výslechu ze dne 19. 12. 2022, č. j. 1743980/22/2801-60564-605231, ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2017; výslech X, který působil jako vedoucí pobočky v Brně, spolu s protokolem o jeho výslechu ze dne 21. 11. 2022, č. j. 1664066/22/2801-60564-605231, ve vztahu k zdaňovacímu období roku 2017; mzdové listy X u žalobce a JIP východočeská, a.s. za rok 2014 (vygenerované 13. 1. 2023); přehled mzdových výdajů za rok 2014 u zaměstnanců JIP východočeská, a.s. se zaznamenanými přesčasy (vygenerován 13. 1. 2023); evidenční karta investičního majetku („areál v Lípě“); pořízení hmotných investic – Lípa; přehled čerpání úvěru od České spořitelny a.s.; dodatek č. 3 ke smlouvě o úvěru č. 2450/10/LCD ze dne 4. 1. 2011.
84. K zamítnutí důkazních návrhů soud předně konstatuje, že jejich provádění je nadbytečné, když pro rozhodnutí soudu postačuje obsah správního spisu. Dále soud odkazuje na ustálenou judikaturu správních soudů, dle níž se těžiště dokazování ohledně stanovení výše výsledné daně nachází v daňovém řízení, nikoli v řízení soudním, viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2021, č. j. 6 Afs 223/2020-28, bod 18 a tam citovaná judikatura, či rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 21. 10. 2020, č. j. 55 Af 14/2018-39. Lze dodat, že žalobce svůj narativ ohledně důvodu uzavírání DPP a rozdílnosti jejich verzí přestřel až při jednání soudu (resp. několik dní před jednáním v žádosti o odročení), ač tak mohl učinit v žalobě, což sice není v rozporu se zásadou koncentrace (jde o novou argumentaci k existujícímu žalobnímu bodu), leč tvrzení žalobce a navržené důkazní prostředky se vzhledem k okolnostem jeví nevěrohodné.

Posouzení žaloby soudem

85. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházeje přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Po posouzení věci dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
86. Soud předesílá, že žalobce v žalobě v zásadě jen opakuje, co již namítal v odvolání. Za situace, kdy žalobce vůči vypořádání odvolacích námitek neuplatňuje konkrétní a usouvztažněné pochyby, argumentaci správních orgánů konkrétně nevyvrací, s jednotlivými úvahami správních orgánů přímo nepolemizuje, ale jen opakuje to, na co už bylo reagováno, se soudu neotvírá možnost, aby působil jako arbitr mezi konkurujícími argumenty. Role soudu proto zůstává v tom, aby přezkoumal, zda úvahy správních orgánů jsou racionální a logicky soudržné, přičemž v tomto ohledu v napadeném rozhodnutí soud žádné deficity, které by měly vliv na zákonnost rozhodnutí, neshledal. Soud proto k

Shodu s prvopisem potvrzuje:

jednotlivým námitkám obecně odkazuje na argumentaci žalovaného obsaženou v napadeném rozhodnutí (zopakovanou též výše ve vyjádření k žalobě), s níž se soud ztotožňuje a níže ji stručně shrnuje, a případně ji rozvíjí o vlastní úvahy.

87. Dále soud k některým, obecně či stručně formulovaným žalobním bodům uvádí, že rozsah a kvalita soudního přezkumu se odvíjí od formulace žalobních bodů. Je to žalobce, kdo se domáhá přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí. Soud pak podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumává napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Je tak výlučně na žalobci, aby v podané žalobě konkrétně specifikoval skutkové a právní důvody, pro které se domáhá soudního přezkumu napadeného rozhodnutí. Neučiní-li tak, respektive uplatní-li žalobce námitku toliko v obecné rovině, soudu nezbude než žalobou napadené rozhodnutí přezkoumat taktéž toliko v obecné rovině. Soud totiž není oprávněn a rovněž ani povinen na žalobní body jakkoliv usuzovat nebo je dovozovat. K obdobnému závěru dospěl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, ve kterém konstatoval, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“*
88. Pokud jde o námitku, že měla být využita výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu, soud ji shledal nedůvodnou, k čemuž odkazuje na body 118 až 125 napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný podrobně vysvětlil, že konkrétní a důvodné pochybnosti stran daňové akceptace úrokových nákladů z dluhopisů a mzdových nákladů z DPP nabyt vybraný správce daně až v průběhu daňové kontroly. Soud souhlasí s tím, že pokud žalobce v roce 2014 předal vybranému správci daně listiny týkající se emise dluhopisů (nikoli dluhopisy samé, navíc při daňové kontrole s jiným předmětem) a v květnu 2017 při místním šetření uvedl důvod vydání dluhopisů, tak to nejsou zjištěná naplňující podmínky pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Nadto žalobce v průběhu správního i soudního řízení vehementně popíral, že k doměření daně mělo vůbec dojít. Jinými slovy žalobce nikdy nepřipustil, že doměření bylo v pořádku, že ho mohl a měl učinit sám žalobce a že brojí pouze proti penále. Žalobce tím tedy vyvrací vlastní argumentaci. Lze dodat, že žalobce tento žalobní bod navázal jen na dluhopisy, nikoli i na mzdové náklady.
89. Za bezpředmětnou považuje soud námitku, že prvostupňový orgán nevyhotovil zprávu o daňové kontrole, tudíž sám nehodnotil důkazy. Teze žalobce popírá smysl institutu vybrané působnosti správce daně podle § 10 odst. 4 zákona č. 456/2011 Sb., protože by místně příslušný správce daně nemohl nikdy využít výsledky daňové kontroly provedené vybraným správcem daně. Ohledně toho, že daň byla doměřena, a nikoli stanovena, soud poukazuje na to, že § 147 odst. 4 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, je systematicky zařazen do dílu *Společná ustanovení pro nalézací řízení*, přičemž do hlavy IV *Nalézací řízení* náleží vyměřovací i doměřovací řízení, pročez je citované ustanovení aplikovatelné i na případ žalobce. Prvostupňový orgán tak mohl ve svém rozhodnutí plně odkázat na zprávu o daňové kontrole a nemusel se „osobně“ účastnit daňové kontroly.
90. Soud nepřisvědčuje námitce nikoli řádného vedení správního spisu, k čemuž odkazuje na body 94 až 110 napadeného rozhodnutí. Ohledně přerazování listin z veřejné do neveřejné části soud konstatuje, že poukaz žalobce na to, že v tak krátkém čase nebylo možné tolik listin přeradit, vychází z předpokladu, že vybraný správce prováděl vlastní hodnocení

Shodu s prvopisem potvrzuje:

těchto listin až v průběhu jejich přerazování, což neodpovídá realitě. K žalobcem označenému úřednímu záznamu ze dne 27. 5. 2020, č. j. 1146581/20/2801-60564-605231, soud podotýká, že přerazované listiny jsou dostatečně identifikovány svým typem – jsou přerazena předvolání svědků, kteří se již účastnili výslechů, a dále výzvy třetím osobám. Uvést přesný počet listů a přesné označení listin nebylo dle soudu nutné, listiny lze ztotožnit po nahlédnutí do přehledu spisu (a žalobci byl při každém nahlížení do správního spisu předán soupis listin veřejné i neveřejné části). Je pravda, že k přerazení některých listin došlo až po zahájení projednání zprávy o daňové kontrole, soud ovšem ověřil, že tím nemohlo dojít k újmě na právech žalobce. Přerazené protokoly o ústním jednání s žalobcem ze dne 22. 5. 2017 a 22. 8. 2014 musely být žalobci známy, dále byl přerazen protokol o výslechu X ze dne 23. 6. 2020 z jiného řízení, který byl však následně vyslechnut i v tomto řízení, a protokol o výslechu X ze dne 10. 6. 2020, který ovšem nebyl hodnocen v rámci zprávy o daňové kontrole, ale až v napadeném rozhodnutí.

91. Co se týče okamžiku přerazování listin, žalobce tvrdí, že s ohledem na dikci [*Písemnosti zakládáné do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů.*] první věty § 65 odst. 2 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, měly být písemnosti z neveřejné do veřejné části spisu zařazeny jindy – dříve, než stanoví věta druhá tohoto ustanovení (*Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole.*). Soud s tím nesouhlasí, neboť druhá věta je *lex specialis* aplikovaný při daňové kontrole k větě první, která je *lex generalis* aplikovaný obecně. Vybraný správce daně tedy postupoval správně.
92. Ohledně administrativních vad (nesouhlasí počet listin uvedený na prezenčním razítku s jejich skutečným počtem, či jsou otisknuta dvě prezenční razítka s různým počtem příloh) soud konstatuje, že s ohledem na rozsah správního spisu lze určité drobné nedostatky očekávat, přičemž tyto nemohou mít vliv na zákonnost vedení správního spisu. Žalobce z těchto chyb nedovozoval konkrétní újmu na svých právech, natož aby ji prokazoval.
93. Konkrétní újmu na svých právech žalobce netvrdil ani v rámci námitky možné manipulace se správním spisem, když se omezil na to, že nebylo vyloučeno, že se spisem mohlo být manipulováno. Netvrdil tedy, že ve správním spisu něco chybí, přebývá, bylo změněno atd., popřípadě že se k nějaké písemnosti nemohl vyjádřit. Soud na takto neurčitou námitku nemůže vejít, resp. ani ji posoudit.
94. Pokud jde o nahlížení do „elektronického spisu“, žalovaný uvedl, že žalobci byl při nahlížení předán soupis listin veřejné i neveřejné části, bylo mu umožněno nahlédnout do veškerých příloh (listin) veřejné části spisu, tudíž mu v průběhu daňové kontroly muselo být zřejmé, co je v dané chvíli obsahem spisového materiálu. V bodě 105 napadeného rozhodnutí žalovaný vysvětlil, že v případě listin zaslaných do datové schránky správce daně byla vytištěna hlavní listina a dále záznam přijatých souborů, z něhož je patrné, jaké soubory byly přijaty. Přílohy nebyly vytištěny z důvodu, že by spisový materiál obsahoval tisíce listin, tyto jsou obsahem příloženého CD. Soud proto uzavírá, že žalobci muselo být z vytištěné hlavní strany zřejmé, že listiny jsou v elektronické podobě a má výslovně požádat o nahlédnutí do elektronického spisu. Mimoto, jak vyplývá z bodů 104 a 105 napadeného rozhodnutí, mělo jít o listiny zaslané samotným žalobcem.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

95. Co se týče řádnosti ukončení daňové kontroly a odepření podpisu žalobcem, soud odkazuje na body 27 a 89 až 92 napadeného rozhodnutí. Soud je na rozdíl od žalobce toho názoru, že správní orgány mohly argumentovat § 88 odst. 4 a současně odst. 6 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020. Odst. 6 byl nepochybně primárně aplikovaným ustanovením z hlediska účinků projednání a oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly, bylo ovšem na místě také žalobci předat (jím nepodepsanou) zprávu o daňové kontrole, za přiměřeného použití odst. 4.
96. Žalobce byl s argumenty, proč vybraný správce daně nepovažoval odepření podpisu za důvodné, seznámen při projednání zprávy o daňové kontrole (protokol ze dne 8. 9. 2020, č. j. 1543279/20/2801-60564-605231), což soud považuje za dostačující. Následně žalobce uplatnil svou argumentaci stran odepření podpisu v odvolání a žalovaný se jí zabýval, přičemž soud v tomto postupu správních orgánů žádné procesní pochybení nespatřuje (tj. nebylo třeba samostatného formalizovaného rozhodnutí o ne/přípustnosti odepření podpisu). Jediným argumentem žalobce pro odepření podpisu přitom byl rozsah zprávy o daňové kontrole, což žalovaný přesvědčivě vyvrátil v bodu 89 napadeného rozhodnutí, kde též náležitě ozřejmil, že význam projednání zprávy o daňové kontrole je toliko formální. Soud dodává, že s ohledem na řádné ukončení daňové kontroly dne 8. 9. 2020 je lichá také námitka vadného doručování žalobci po tomto datu.
97. Ohledně úroků z dluhopisů soud odkazuje na body 132 až 134 a 148 až 166 napadeného rozhodnutí. Soud je ve shodě s žalovaným, že dvojí předložení dluhopisů, a to v prvním případě bez identifikace prvního vlastníka, jde k tíži žalobce. Nic na tom nemění fakt, že dluhopisy nepředkládal žalobce, nýbrž třetí osoba. Výzva X byla naprosto jednoznačná, neboť ve výroku je uvedeno, že má předložit „*Veškeré listiny vztahující se k dluhopisům (včetně originálů dluhopisů), které byly vydány emitentem JIP majetková, s.r.o.* [následuje identifikace dluhopisů]“. Plná moc od X pro daňového poradce, který měl listiny vyzvednout, výslovně odkazuje na zmíněnou výzvu. Také v protokolu ze dne 7. 6. 2018 (č. j. 1237364/18/2801-60564-605231) o výslechu X (nedostavil se pro nemoc), zastoupeného daňovým poradcem, je zachyceno, že byly předány originály dluhopisů. Teze žalobce, že není nic neobvyklého, že se jméno prvního vlastníka vytiskne na listinu až po uzavření smlouvy o úpisu, není ničím podložena. Tvrzení žalobce, že pokud by byl předávání listin přítomen, mohl se bránit jednání třetí osoby, soud považuje za účelové, neboť má za vyloučené, že by třetí osoba a její zástupce nepochopili obsah výzvy, popř. že by snad úmyslně ve snaze žalobce poškodit předkládali vadné listiny. Jestliže X následně tvrdil, že dluhopisy (resp. „*přílohy emisních podmínek, definující podobu dluhopisu*“) předložené dne 7. 6. 2018 byly zapůjčeny od žalobce, neboť pouze ten má emisní podmínky s přílohami s úředně ověřeným podpisem, tak vlastně vůbec nevysvětluje, proč na výzvu nepředložil originály dluhopisů, příp. kdo je měl tehdy v dispozici. Nelze odhlédnout ani od toho, že X je osobou napojenou na žalobce. S ohledem na výše uvedené lze uzavřít, že závěr správních orgánů, že dluhopisy nebyly řádně vydány, je správný.
98. Soud se dále ztotožňuje s názorem správních orgánů, že žalobce neprokázal, že finanční prostředky z dluhopisů použil na deklarovaný účel a že mu úrokové náklady přinesly reálné či očekávané příjmy, tedy že byly ekonomicky opodstatněné a racionální, k čemuž odkazuje na body 136 až 143 napadeného rozhodnutí. Žalobce argumentuje zjednodušeně řečeno tím, že finanční prostředky získané emisí dluhopisů použil na „areál v Lípě“ v širším slova smyslu, resp. že jej použil ke svému provozu jako takovému (čímž se zlepšila jeho kredibilita a *cash flow*), což však nemůže vést k závěru, že tento konkrétní náklad

Shodu s prvopisem potvrzuje:

přinesl žalobci i konkrétní výnosy, resp. jakékoli výnosy. Žalobce ani nezpochybnil, že peníze (jejich podstatnou část) vypůjčené na základě dluhopisů obratem a za nižší úrok zapůjčil spojené osobě JIP východočeská, a.s. (které poskytl půjčku i následující rok), přičemž opět poukazuje na celkový kontext, k čemuž soud opakuje, že nelze „rozředit“ náklady do celkové ekonomické situace žalobce a uzavřít, že se v důsledku financování dluhopisy zlepšila.

99. Na rozdíl od žalobce považuje soud za relevantní sdělení České spořitelny a.s., že mu byl v roce 2013 navýšen kontokorentní úvěr. Přestože nejde o rozhodný rok 2012, jde o indicii svědčící o tom, že žalobce byl v období časově blízkém osobou, která měla možnost získat bankovní úvěr. Soud dále konstatuje, že Česká spořitelna a.s. ve svém podání ze dne 20. 2. 2020 neodmítla sdělit vybranému správci daně informaci, zda bylo žalobci v roce 2012 odmítnuto poskytnutí kontokorentního úvěru – v průvodním přípisu je pouze uvedeno, že jsou zasílány požadované listiny a je připojena smlouva o kontokorentním úvěru z 12. 9. 2003 a její dodatky č. 1, 3, 8, 11, 14, 15, 20 (ze dne 26. 4. 2012), 23 a 24 a dále smlouva o kontokorentním úvěru ze dne 16. 7. 2014 a její dodatek č. 1. Dle soudu proto lze usuzovat, že žalobce neměl v rozhodné době zásadní problém získat bankovní úvěr.
100. Zcela nerozhodné jsou potom okolnosti zdanění X, které nejsou předmětem tohoto řízení. V projednávané věci správní orgány postupovaly správně, k namítané diskrepanci oproti přístupu ke zdanění v jiném řízení u jiného daňového subjektu nemůže soud přihlížet.
101. Soud odmítá výklad § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu zaujatý žalobcem, který měl za to, že byl-li výslech X během odvolacího řízení proveden prvostupňovým orgánem, pak šlo o výslech provedený podjatými úředními osobami. Žalovaný správně poukázal na to, že je takový postup umožněn § 115 odst. 1 daňového řádu, přičemž úředník prvostupňového orgánu se tím, že na základě pokynu nadřízeného správce daně doplnil dokazování, nepodílí na rozhodování v téže věci na jiném stupni – řízení o odvolání vede a o odvolání rozhoduje nadřízený orgán (viz bod 63 tohoto rozsudku).
102. Výslech X, daňového poradce X, byl veden k okolnostem převzetí listin týkajících se dluhopisů v sídle žalobce od X (finanční ředitelka), které následně předložil při jednání dne 7. 6. 2018. Lze jej shrnout tak, že se X považoval jen za pošťáka, listiny vyzvedl a předal, výzvu vybraného správce daně nečetl, listiny blíže nezkoumal. X neodmítl vypovídat a ani soudu se nejeví, že by tato výpověď porušovala § 6 odst. 9 zákona č. 523/1992 Sb., poněvadž se výslech netýkal skutečností, o nichž se dozvěděl v souvislosti s výkonem daňového poradenství – úkolem X bylo převzít a předat listiny. Nadto jeho výpověď navrhl X coby jeho klient. Mimoto nebyla jeho výpověď žalobci ani k tíži, ani ku prospěchu (bod 153 napadeného rozhodnutí).
103. Pokud jde o mzdové náklady z DPP, soud má za to, že vybraný správce daně shromáždil dostatečné množství důkazů a indicií vyvracejících daňové tvrzení žalobce, k čemuž odkazuje na body 187 a násl. napadeného rozhodnutí. Je nutné předeslat, že metoda kontrolního vzorku je legitimním nástrojem, kdy lze na základě zjištění z určité části usuzovat na celek. Je proto lichá obecná námitka žalobce, že správní orgány měly (musely) uznat nezkontrolovanou část mzdových nákladů.
104. Co se týče nepřezkoumatelnosti stanovení kontrolního vzorku svědků a třetích osob, soud odkazuje na str. 77 a 101 zprávy o daňové kontrole. Svědci (třetí osoby) byli vybíráni napříč Českou republikou, aby byla pokryta celá oblast působení žalobce, s přihlédnutím k demografii (pohlaví a věk) a byly zahrnuty osoby s různými pracovními úkoly dle DPP.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

Soudu se takové vymezení kontrolního vzorku jeví jako zcela dostačující, přičemž žalobce ho nijak konkrétně nezpochybňoval, např. že by byli vybíráni jen svědci z určité oblasti. Jediná konkrétnější námitka žalobce spočívá v tom, že šlo o bývalé zaměstnance JIP východočeská, a.s., což má patrně implikovat jejich motivaci k poškození bývalého zaměstnavatele. Soud konstatuje, že toto tvrzení je spekulativní, neboť jednak jej žalobce ničím nepodložil, jednak se jeví jako vyloučené, aby desítky či stovky osob (svědci a třetí osoby) byly vedeny společným záměrem poškodit bývalého zaměstnavatele, nehledě na to, že by se tím samy vystavovaly nebezpečí postihu za křivou výpověď.

105. Soud je přesvědčen, že statistický vzorek svědků byl v daném případě zcela dostačující z hlediska kvantitativnosti. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2013, č. j. 8 Afs 39/2012-126, soud nepovažuje za přílehlavý v tom směru, že by snad závazně určoval minimální procentuální požadavek na kontrolní vzorek svědků. Naopak tento judikát v bodu 65 akcentuje individuálnost stanovení vzorku, přičemž čím více svědků připadá v úvahu, tím menší může vzorek být (v projednávané věci přicházelo v úvahu cca 1500 svědků oproti cca 800 svědků v citovaném judikátu). Významné je dále to, že svědecké výpovědi nebyly osamoceny, jelikož byly doplněny a podpořeny zjištěními od třetích osob, kde byl kontrolní vzorek větší (36,6 % oproti 7,1 %). Namítané snížení vzorků svědků a třetích osob bylo zapříčiněno neposkytnutím součinnosti ze strany oslovených osob, nikoli postupem žalovaného. Oba vzorky si přitom i po svém snížení zachovaly dostatečnou kvantitu, tudíž i svou vypovídací hodnotu. Dalším a stěžejním rozdílem projednávané věci oproti citovanému judikátu je to, že citovaný judikát v bodu 66 uvedl, že z kontrolního vzorku hovořil ve prospěch i neprospěch tamějšího žalobce přibližně stejný počet svědků, což ovšem v projednávaném případě neplatí, neboť převážná většina svědků potvrzovala pochybnosti vybraného správce daně.
106. Žalobce předestřel své hodnocení výsledků svědků, kterým se snaží vyvrátit to provedené správními orgány, leč soud se přiklání k závěrům správních orgánů, jak jsou uvedeny v bodech 194 a 195 napadeného rozhodnutí a širěji na str. 78 až 101 zprávy o daňové kontrole. Žalobce neuvedl, jak se v hodnocení správních orgánů projevovalo zestručnění výsledků svědků, nerozporoval zjištění z konkrétních výsledků a omezil se např. na ničím neupřesněné tvrzení, že 22 svědků vypovídalo nepravdivě (zřejmě těch, kteří vypovídali v jeho neprospěch). Soud podotýká, že u 11 svědků tvrdících, že pracovali na DPP u žalobce, zároveň z jejich výpovědi vyplynulo, že vlastní činnost byla vykonávána na majetku JIP východočeská, a.s. Teze žalobce, že žalovaný akceptoval domněnky či zprostředkovaná zjištění svědků, vychází z dezinterpretace obratu, že svědci „vypovídali o svých subjektivních náhledech“ v bodu 228, protože z kontextu je zjevné, že je tím míněno to, že svědci vypovídali o skutečnostech tak, jak je vnímali.
107. Soud pokládá tajezení identity svědků před jejich výsledkem za odůvodněné a vysvětlené v bodech 80, 101, 198, 236 a 237 napadeného rozhodnutí a na str. 96, 97, 100, 101, 152 a 153 zprávy o daňové kontrole. Nejde o pouhé spekulace či „mlhavá sdělení“, jak tvrdil žalobce. Podstatné je rovněž to, že žalobce byl zpraven o konání výsledků a účastnil se jich, nešlo tedy o jakési tajné výsledky bez vědomí a účasti žalobce. Vybraný správce daně přitom mohl argumentovat i sdělením svědka X, že byl ovlivňován žalobcem, byť následně jeho výpověď k věci samé nehodnotil. Okolnosti vedoucí k tajezení identity svědků před provedením jejich výsledků jsou totiž odlišnou skutečností od sdělení svědka k věci samé, nemají vliv na výsledek řízení, ale toliko na způsob jeho vedení. Důvod, proč nedošlo k hodnocení výsledku tohoto svědka, byl přitom ryze procesní, neboť nebyla včas vyřízena

Shodu s prvopisem potvrzuje:

stížnost (na zakrývání částí listin), na věrohodnost sdělení o ovlivňování to nemohlo mít žádný vliv.

108. Co se týče poučení svědků (konkrétně výslech X dne 7. 11. 2018, č. j. 1701718/18/2801-60564-605231), že mají možnost při výslechu nahlížet do poznámek či různých dokumentů, ovšem za předpokladu, že je dají k nahlédnutí vyslychajícímu, toto skutečně odpovídá dikci § 93 trestního řádu, leč soud nemá za to, že by tím mohlo být zasaženo do práv žalobce. Jak uvádí doktrína [Baxa Josef et alia, *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR)], „*Zákon nestanoví kromě formálních náležitostí před výslechem žádné podrobnosti k samotnému průběhu výslechu. Přesto jistě není žádný důvod, aby se zde postup správce daně lišil od postupu jiných orgánů (orgánů činných v trestním řízení, soudu v civilním řízení, jiného správního orgánu apod.) v řízeních, kde jsou vyslycháni svědci. [...] Nic zřejmě nebrání tomu, aby svědek při výslechu nahlížel do poznámek či různých dokumentů, ovšem za předpokladu, že je dá k nahlédnutí vyslychajícímu, a tato skutečnost je zaznamenána v protokolu.*“. Soud se tímto názorem ztotožňuje, úprava výslechu v daňovém řádu je strohá, přičemž se jeví jako logické a vhodné ohledně možnosti svědka nahlížet do svých poznámek přejmout *per analogiam* komplexnější a racionální úpravu zakotvenou v jiných procesních předpisech upravujících výslech svědků.
109. K telefonickým hovorům se svědky soud podotýká, že nebylo nutné vyhotovovat úřední záznamy – dle § 63 daňového řádu se má učinit úřední záznam o *důležitých úkonech* a zjištěních z obsahu telefonického hovoru. Pokud šlo o dotazy svědků (třetích osob) k „technickým“ okolnostem – jak dlouho bude výslech trvat, kde se bude konat, zda mohou poslat kopie listin, co mají poslat, když nic nemají (bod 106 napadeného rozhodnutí), pak to lze jen stěží označit za důležité úkony či zjištění. Žalobce přitom netvrdil a ani neprokázal, že by obsahem telefonických hovorů bylo něco, co by splňovalo podmínky § 63 daňového řádu a bylo způsobilé zasáhnout do jeho práv.
110. Pokud jde o zakrývání částí listin, soud nepřisvědčuje námitce žalobce, že by zakrývání částí listin dávalo smysl jen tehdy, pokud by následně celá listina nebyla svědkovi ukázána. Žalovaný v bodu 238 napadeného rozhodnutí ozřejmil, že považoval za vhodné seznámit svědky nejprve pouze s částí listiny, aby jejich odpovědi nebyly ovlivněny obsahem zbývající části listiny, což je dle soudu rozumné. Poté, co již svědek vypověděl (s vyloučením ovlivnění zakrytými částmi listiny), nebylo třeba ji dále zakrývat. Pokud by přitom svědek reagoval změnou výpovědi po odkrytí listiny, musel by to vybraný správce daně hodnotit, byť je dle soudu zřejmé, že by taková výpověď byla nevěrohodná. Nic takového (změnu výpovědi) ovšem žalobce netvrdil.
111. Ohledně sdělení třetích osob a jimi poskytnutých listin, soud nejprve konstatuje, že nešlo o vysvětlení dle § 79 odst. 3 daňového řádu. Výzvy ke splnění povinnosti dle § 11 odst. 1 písm. d) daňového řádu ve všech případech jednoznačně a srozumitelně uvádějí, že třetí osobou mají být předloženy „*listiny prokazující vznik pracovněprávního vztahu mezi výše uvedenou osobou a obchodní korporací JIP majetková, případně pracovněprávního vztahu mezi výše uvedenou osobou a obchodní korporací JIP východočeská a.s.*“, přičemž pokud nemá třetí osoba takové listiny k dispozici, má to sdělit a zdůvodnit. Je tak zcela jasné, že nešlo o podání vysvětlení, nýbrž o poskytnutí listin s tím, že „vysvětlení“ by se případně týkalo jen té okolnosti, proč nemůže třetí osoba požadované listiny předložit. Soud odmítá i tvrzení žalobce, že výzvy mohly vést třetí osoby k mylné domněnce, že mají sdělovat skutečnosti ke společnosti JIP východočeská a.s., protože je evidentní, že primárně mají třetí osoby zasílat listiny týkající se žalobce.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

112. Soud také přisvědčuje tezi žalovaného, že sražená a odvedená daň za zaměstnance na DPP nebyla předmětem tohoto řízení, nemůže být tedy ani předmětem přezkumu soudu v tomto řízení.
113. Pokud jde o tvrzení žalobce uvedená při jednání, jak již soud uvedl výše, těžiště dokazování ohledně stanovení výše výsledné daně se nachází v daňovém řízení, přičemž žalobce svůj narativ ohledně důvodu uzavírání DPP a rozdílnosti jejich verzí předestřel až při jednání soudu (resp. několik dní před ním). V žalobě se žalobce soustředil na rozporování provádění výslechů a získávání podkladů od třetích osob a polemiku se zjištěními správních orgánů. Neuváděl zde, že by tvrzení sdělená při jednání soudu vyjevil již v řízení před správními orgány a že by v tomto směru navrhoval důkazy. Tento argumentační posun se proto soudu jeví jako nevěrohodný. Ostatně, i kdyby tyto skutečnosti žalobce tvrdil dříve, tak vysvětlení, že se snažil *ex post* „doladit“ DPP s poradenskou firmou, mluví v jeho neprospěch, přičemž zástupce žalobce dokonce sám uznal, že část DPP byla podepsána neznámo kým. Koneckonců údajná odůvodněná motivace žalobce k uzavírání DPP nijak nevyvrací zjištění správních orgánů, jak jsou uvedena v bodech 187 a násl. napadeného rozhodnutí, tedy že buď šlo o činnosti vykonávané fakticky ve spojení s činností JIP východočeská, a.s., nebo tyto práce ani nebyly vykonávány.
114. Ohledně hodnocení nájemní smlouvy žalobce s JIP východočeská a.s. soud nespatřuje problém v tom, že nebyly hodnoceny také jiné nájemní smlouvy. Tato osoba je spojená s žalobcem a jedná se o jeho nejvýznamnějšího nájemce, nadto jde o osobu, jejíž zaměstnanci měli pracovat dle (správními orgány zpochybněných) DPP pro žalobce. Je tak zjevné, že tato nájemní smlouva měla pro věc největší význam. Soud odkazuje na body 192 a 193 a dále 219 až 223 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný vysvětlil, proč považoval obsah nájemní smlouvy za relevantní pro věc – pronajímatel JIP východočeská a.s. se zavázal pro nájemce, žalobce, udržovat pronajaté nemovitosti a nakládat s odpady, což je v protikladu s tvrzením žalobce, že potřeboval své zaměstnance na DPP pro tyto činnosti. Tezi žalobce, že s ohledem na nový občanský zákoník byla situace nejasná, soud odmítá a opět odkazuje na označené body napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný řádně vypořádal i tuto námitku.
115. K problematice esenciálních nákladů soud nejprve zdůrazňuje, že jde o nový a nepřípustný žalobní bod, poněvadž k rozšíření žaloby o tento bod došlo po lhůtě dle § 71 odst. 2 s. ř. s., a žaloba neobsahovala ani zárodek tohoto bodu. Žalobce naopak v žalobě výslovně uvedl, že souhlasí s tím, že na projednávaný případ nelze aplikovat koncept esenciálních nákladů, aby následně při jednání sdělil, že žalovaný měl přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek za využití esenciálních nákladů. Nad rámec právě uvedeného soud toliko stručně podotýká, že i kdyby byla žalobní námitka včasná, byla by nedůvodná. Soud odkazuje na bod 251 napadeného rozhodnutí, přičemž nepovažuje za přílehlavou argumentaci žalobce odkazující na věc řešenou v rozšířeném senátu Nejvyššího správního soudu. Jak vyplývá z usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2022, č. j. 8 Afs 296/2020-106, rozšířený senát se má vyjádřit k otázce: „Je třeba stanovit daň náhradním způsobem v souladu s § 98 daňového řádu, tj. dle pomůcek či sjednáním daně, jestliže je zpochybněn pouze určitý konkrétní náklad či druh nákladu, pokud zbývající nezpochybněné náklady nejsou dostatečné k dosažení konkrétního zdanitelného výnosu, přestože je správcem daně zpochybněna pouze marginální část celkového účetnictví?“. Jak uvádí žalovaný, v projednávaném případě není možno identifikovat konkrétní příjmy, kterých by žalobce nemohl dosáhnout bez vynaložení předmětných nákladů, jestliže tyto náklady byly vynaloženy při realizaci

Shodu s prvopisem potvrzuje:

ekonomické činnosti osoby spojené, společnosti JIP východočeská a.s., k čemuž soud odkazuje na odůvodnění rozsudku výše. Vyřešení otázky projednávané před rozšířeným senátem je tudíž pro projednávanou věc irrelevantní, protože zde vůbec není onen konkrétní zdanitelný výnos, čímž je aplikace esenciálních nákladů vyloučena.

Závěr

116. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
117. Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 16. ledna 2023

Mgr. Milan Tauber v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: