



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Tomáše Kocourka a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **JIP majetková, s.r.o.**, IČO 25922858, se sídlem Nad Vinným potokem 4, Praha, zast. Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem, se sídlem Šikulova 17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2021, č. j. 41412/21/5200-11434-711926, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 1. 2023, č. j. 17 Af 1/2022-116,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a přehled dosavadního řízení

[1] V tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud zabývá otázkou, zda náklady na úroky z dluhopisů, které žalobkyně emitovala koncem roku 2012, a mzdové náklady vztahující se k dohodám o provedení práce uzavřeným v roce 2014 byly výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (výnosů) žalobkyně podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

[2] Žalobkyně je jednou ze společností skupiny JIP, která se zaměřuje na velkoobchod s potravinami. Role žalobkyně ve skupině je taková, že vlastní nemovitý a movitý majetek, který pronajímá ostatním společnostem skupiny.

[3] V daňových přiznáních k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014 uplatnila jako daňově účinné náklady mimo jiné úroky z jí emitovaných

dluhopisů ve výši 2 800 000 Kč ročně (tj. celkem 5 600 000 Kč). Ve zdaňovacím období roku 2014 dále uplatnila jako daňově účinné náklady mzdové náklady z dohod o provedení práce (dále též „DPP“ či „dohody“) ve výši 28 629 248 Kč.

[4] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) po proběhnutí daňové kontrole doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 30. 9. 2020, č. j. 7336614/20/2010-52524-108523 a č. j. 7407227/20/2010-52524-108523, daň za zdaňovací období roku 2013 a 2014 z důvodu neuznání výše uvedených nákladů jako daňově účinných a uložil jí uhradit odpovídající penále. Dospěl totiž k závěru, že žalobkyně uplatnila výše uvedené náklady v rozporu s § 24 ZDP. Ze zprávy o daňové kontrole plyne, že tento názor zbudoval na následujících zjištěních.

[5] Žalobkyně koncem roku 2012 emitovala 40 000 000 kusů korunových dluhopisů s dobou splatnosti 15 let a s pevným úrokovým výnosem 7 % p. a. Upisovatelem byl Jan Plšek, ročník 1941 (dále jen „Jan Plšek st.“), společník žalobkyně, její bývalý jednatel, otec jejího stávajícího jednatele a v té době předseda dozorčí rady sesterské společnosti JIP východočeská, a.s. (dále jen „JIP východočeská“). Dluhopisy, resp. hromadné listiny, však podle správce daně nesplňovaly zákonné formální náležitosti, protože neobsahovaly údaje o jejich prvním vlastníkovi, a navíc Jan Plšek st. předložil dvě odlišné verze těchto hromadných listin. V průběhu daňové kontroly se nadto nepodařilo prokázat ani ekonomickou opodstatněnost emise dluhopisů. Žalobkyně tvrdila, že získané finanční prostředky byly určeny zejména k výstavbě areálu v Lípě (budova velkoobchodu), což se však neprokázalo. Správce daně zjistil, že v roce 2011 dostala žalobkyně na financování výstavby tohoto areálu bankovní úvěr a v roce 2013 jí banka zvýšila limit kontokorentu. Nepotvrdilo se tvrzení žalobkyně, že jí banka odmítla v roce 2012 zvýšit limit kontokorentu (což uvedla jako jeden z důvodů emise dluhopisů). V prosinci 2012 uzavřela žalobkyně se společností JIP východočeská smlouvu na dobu neurčitou o půjčce částky 34 000 000 Kč s úrokem 3 % p. a. Bezprostředně po připsání jednotlivých částek za dluhopisy od Jana Plška st. na účet žalobkyně odeslala žalobkyně tyto finanční prostředky společnosti JIP východočeská v souvislosti s právě uvedenou půjčkou, prostředky z dluhopisů tedy použila na tuto půjčku. Vzhledem ke všemu právě uvedenému správce daně nepovažoval úroky z emise dluhopisů za daňově účinný náklad. Žalobkyně podle něj postupovala účelově s cílem dosáhnout daňového zvýhodnění pro sebe a ovládající osobu (Jan Plšek st.), která díky právní úpravě vzhledem k výši nominální hodnoty dluhopisů své příjmy z přijatých úroků *de facto* nedanila.

[6] Jako daňově účinný náklad neuznal správce daně ani mzdové náklady za DPP. Oproti roku 2013 došlo ke skokovému nárůstu účtovaných odměn z DPP, proto v rámci daňové kontroly správce daně zjišťoval příčinu tohoto nárůstu. Žalobkyně to odůvodnila nejprve jen tím, že vlastní větší množství nemovitostí, které pronajímá zejména sesterským společnostem (ponejvíce společnosti JIP východočeská), a na jejichž údržbu a úklid najímá pracovníky na dohodu. Úklid a údržba nemovitostí však dle nájemních smluv měla být zajišťována nájemcem, nikoliv pronajímatelem (žalobkyní). Doložila 1 524 DPP a 1 528 mzdových listů. Dohody mají podobný obsah a více než polovina z nich byla uzavřena v sobotu (1. 3. 2014). Výše odměny pracovníka uvedená v DPP se často podstatně lišila od odměny na mzdovém listu. Správce daně provedl výslech 110 svědků (vycházel ze 108

pokračování

svědeckých výpovědí) a k výzvě obdržel 450 odpovědí bývalých zaměstnanců žalobkyně spolu s dohodami, které měli tito zaměstnanci k dispozici. Velká část dohod doložených zaměstnanci se po obsahové i formální stránce lišila od dohod, které předložila žalobkyně. Náplň práce byla podobná, jako měli zaměstnanci na hlavní pracovní poměr u JIP východočeská. Správce daně uzavřel, že svědecké výpovědi ani analýzy jednotlivých dohod neprokázaly, že práce prováděné na základě DPP byly vůbec vykonávány, a pokud ano, zda pro žalobkyni. Neprokázalo se, že náklady na mzdy žalobkyně vynaložila k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných výnosů za zdaňovací období roku 2014.

[7] Žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 11. 2021, č. j. 41412/21/5200-11434-711926 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil. I po doplnění dokazování v odvolacím řízení se žalovaný ztotožnil se závěrem správce daně, že dluhopisy nebyly vydané platně, protože na nich nebyl uveden jejich první vlastník. Nedůvěryhodně působí i okolnosti, za nichž byly hromadné listiny s dluhopisy správci daně předloženy. Z protokolu o ústním jednání ze dne 7. 6. 2018 plyne, že zástupce pana Plška st. poskytl správci daně originály dluhopisů, které neobsahovaly identifikační údaje jejich prvního vlastníka. V paralelně vedeném daňovém řízení s panem Plškem st. však pan Plšek st. uvedl, že tyto listiny ve skutečnosti nejsou originály dluhopisů, nýbrž jen přílohy emisních podmínek definující podobu dluhopisu. Při ústním jednání konaném dne 2. 4. 2019 (uskutečněném v rámci nyní řešené daňové kontroly) předložil další verzi hromadných listin s dluhopisy, které údaje prvního vlastníka – Jana Plška st. – obsahují. V pořadí druhé předložené dluhopisy však neobsahují úředně ověřený podpis, a podpisy se nadto vizuálně liší. Žalovaný potvrdil též závěr, že emise neměla racionální ekonomický důvod, protože 1) banka nepotvrdila tvrzení žalobkyně, že jí v roce 2012 odepřela navýšení limitu kontokorentu, a v roce 2013 tento limit navýšila; 2) na výstavbu areálu v Lípě žalobkyně získala a čerpala bankovní úvěr; 3) finanční podpora společnosti JIP východočeská prostřednictvím financí získaných díky dluhopisům byla pro žalobkyni nevýhodná a neefektivní, 4) žalobkyně neprokázala použití finančních prostředků na výstavbu areálu v Lípě. Správce daně své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o oprávněném uplatnění rozporovaných nákladů unesl. Žalobkyni tížilo důkazní břemeno ohledně oprávněnosti snížení základu daně uplatněním nákladu představujícího úroky z emitovaných dluhopisů, které neunesla.

[8] Žalobkyně neodstranila pochybnosti správce daně ani o opodstatněnosti mzdových nákladů na DPP. Naopak správce daně své pochybnosti založil na velkém množství zjištění. Dohody a mzdové listy zhodnotil správce daně ve zprávě o daňové kontrole vyčerpávajícím způsobem. Na odvolací námítky týkající se hodnocení nájemní smlouvy s JIP východočeská z roku 2007, zejména rozložení povinnosti údržby pronajímaných prostor, žalovaný reagoval tak, že záleží na smluvních stranách, jak si práva a povinnosti upraví, na čemž ničeho nemění ani účinnost zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku. Proto je správný závěr správce daně, že pokud se v nájemní smlouvě nájemce (JIP východočeská) zavázal k úklidu a běžné údržbě pronajímaného areálu, nedává smysl, aby pro tytéž účely žalobkyně (pronajímatelka) uzavírala DPP. Správce daně také náležitě vysvětlil, na základě jakých kritérií sestavil reprezentativní vzorek svědků, a žalovaný se ztotožnil i s věcným vypořádáním jejich výpovědí. Vzorek svědků považuje žalovaný s ohledem na výsledky provedeného dokazování za dostatečný. Žalovaný neshledal důvodnými ani další četné

odvolací námitky, jimiž žalobkyně brojila proti způsobu provádění důkazů a proti různým úkonům správce daně v průběhu daňové kontroly.

[9] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“). V ní uplatnila tři okruhy žalobních námitek: 1) proti způsobu vedení daňové kontroly, 2) proti tomu, že jí nebyly uznány úrokové náklady z dluhopisů, a 3) proti tomu, že jí nebyly uznány mzdové náklady z DPP.

[10] Městský soud žalobu rozsudkem ze dne 16. 1. 2023, č. j. 17 Af 1/2022-116 (dále jen „napadený rozsudek“), zamítl. Při ústním jednání zamítl důkazní návrhy žalobkyně.

[11] Ztotožnil se se závěrem o neuznání daňové účinnosti úroků z dluhopisů emitovaných žalobkyní koncem roku 2012. Jde k tíži žalobkyně, že předložila dvě verze hromadných listin. Ve shodě s daňovými orgány městský soud nepovažoval za prokázané, že žalobkyně finanční prostředky z dluhopisů použila na deklarovaný účel a že jí přinesly reálné či očekávané výnosy. Tvrzení, že žalobkyně použila finance ke svému provozu jako takovému, aby zlepšila svou kredibilitu a *cash-flow*, nevede k závěru, že právě tyto finanční prostředky jí zajistily konkrétní výnosy. Finanční prostředky nelze „rozředit“ do celkového provozu s tvrzením, že se díky nim zlepšila ekonomická situace žalobkyně. Ze sdělení České spořitelny ze dne 20. 2. 2020 nadto nelyne, že žalobkyni nebylo povoleno navýšení limitu kontokorentu, naopak z něj a bankou předložených listin plyne, že žalobkyně neměla zásadní problém získat bankovní úvěr.

[12] Ani mzdové náklady na DPP neuplatnila žalobkyně dle městského soudu oprávněně. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole vysvětlil, jakým způsobem vybíral svědky a třetí osoby, které vyzýval k doložení DPP a mzdových listů. Vymezení kontrolního vzorku má městský soud za dostačující. Jediná konkrétnější námitka stran výběru svědků spočívající v tom, že se jedná o bývalé zaměstnance JIP východočeská, kteří se mohli snažit bývalého zaměstnavatele poškodit, je spekulativní. Jednak ji žalobkyně ničím nepodložila a dále považuje městský soud za vyloučené, aby se desítky až stovky osob vedené společným záměrem poškodit bývalého zaměstnavatele vystavovaly nebezpečí postihu za křivou výpověď.

[13] Vzorek oslovených svědků a třetích osob je dostatečný i z množství hlediska. Rozsudek NSS ze dne 11. 10. 2013, č. j. 8 Afs 39/2012-126, na nějž žalobkyně poukazuje, závazně neurčuje minimální procentní požadavek na vzorek svědků, naopak klade důraz na individuálnost stanovení vzorku. Svědecké výpovědi byly navíc podpořeny zjištěními od třetích osob s mnohem vyšším kontrolním vzorkem (36,6 %). Je též podstatné, že převážná většina svědků potvrzovala pochybnosti správce daně. Městský soud se neztotožnil s hodnocením svědeckých výpovědí prezentovaným žalobkyní. Žalobkyně neuvedla, jaký vliv mělo jí tvrzené zestručnění výslechů, nerozporovala jednotlivá zjištění. Ničím nepodložila své tvrzení, že 22 svědků vypovídalo nepravdivě.

[14] Žalobkyně při jednání soudu vysvětlovala důvody uzavírání DPP. Těžiště dokazování však leží v daňovém řízení a žalobkyně při jednání soudu značně posunula svou argumentaci a poprvé se snažila vysvětlit, proč se jí předložené dohody liší od těch

pokračování

předložených zaměstnanci. I pokud by toto vysvětlení bylo pravdivé, svědčí v neprospěch žalobkyně – to, že sama žalobkyně uznala, že druhá verze dohod byla podepsána neznámým, působí nevěrohodně. Údajná motivace k uzavírání DPP ničeho nemění na tom, že práce vykonávané na základě těchto dohod buďto vůbec nebyly vykonávány, nebo byly, ale pro společnost JIP východočeská.

[15] Žalovaný hodnotil nájemní smlouvu s JIP východočeská správně. Není vadou, že nehodnotil jiné nájemní smlouvy, protože JIP východočeská byla nejvýznamnějším nájemcem žalobkyně, a také je podstatné, že to byli její zaměstnanci, kdo uzavírali DPP se žalobkyní. Proto měla nájemní smlouva s JIP východočeská pro věc největší význam. JIP východočeská se v nájemní smlouvě zavázala udržovat pronajaté nemovitosti a nakládat s odpady, což je v protikladu s tvrzením žalobkyně, že potřebovala své zaměstnance na DPP pro tyto činnosti.

[16] Konečně, městský soud shledal nepřipustnou námitku týkající se institutu tzv. esenciálních nákladů, protože o tuto námitku žalobkyně rozšířila žalobu až po uplynutí lhůty k jejímu podání. V projednávaném případě navíc nejsou zjiřitelné konkrétní výnosy, kterých by žalobkyně nemohla dosáhnout bez vynaložení předmětných nákladů.

[17] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka v kasační stížnosti nevznesla konkrétní námítky, které by se týkaly způsobu vedení daňové kontroly, nepovažuje Nejvyšší správní soud za potřebné rekapitulovat, jak tuto část žalobní argumentace městský soud vypořádal.

II. Obsah kasační stížnosti

[18] Proti napadenému rozsudku podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost. Její důvody podřadila pod důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[19] Stěžovatelka namítla, že se městský soud nedostatečně zabýval skutkovým stavem vyplývajícím ze správního spisu a pouze přebral argumentaci žalovaného. Městskému soudu vytkla, že bez zjevného důvodu neprovedl jí navržené důkazy při ústním jednání. Není jí jasné, jak mohl městský soud hodnotit věrohodnost důkazů, jimiž se odmítl zabývat.

[20] K nákladům na úroky z dluhopisů stěžovatelka uvedla, že finanční prostředky získané díky emisi dluhopisů sloužily pouze k její podnikatelské činnosti. Pokud nedošlo k platnému vydání dluhopisů, protože na nich není uveden první vlastník, znamená to nanejvýš, že se nejedná o úroky z dluhopisů, ale úroky z úvěru.

[21] Závěr, že stěžovatelka mohla v roce 2012 získat bankovní úvěr, je spekulativní a nepodložený. Byla proto nucena Nejvyššímu správnímu soudu předložit nový důkaz – dopis České spořitelny ze dne 9. 9. 2011, v němž jmenovaná banka odmítla financovat skupinu JIP. Navíc úvěr ve výši 62,94 milionů Kč, který žalobkyně získala na areál v Lípě,

naprosto nedostačoval – musela ho dofinancovat z jiných prostředků (s čímž ostatně úvěrová smlouva počítá). Z bankovního úvěru musela vynaložit 23 milionů na nákup obchodního podílu na společnosti NEWCOS. s.r.o., která vlastnila pozemky na stavbu areálu v Lípě. Areál v Lípě stál celkem 71,33 milionů Kč, z dluhopisů byl financován ve výši 31,39 milionů Kč, zbytek byl využit na jinou developerskou činnost stěžovatelky.

[22] Stěžovatelka poskytla krátkodobou půjčku společnosti JIP východočeská, protože v mezidobí nastal problém se stavebním povolením a práce na stavbě areálu v Lípě se zdržely (stavba začala až v roce 2013). Využila toho, že má na účtu finanční prostředky ke krátkodobé půjčce. Takový postup je v podnikatelském prostředí obvyklý. JIP východočeská půjčku splatila v lednu 2014, což plyne z účetního deníku.

[23] Ke mzdovým nákladům na DPP uvedla, že napadený rozsudek je zmatečný a nepřezkoumatelný, protože městský soud označil předložené důkazy za nevěrohodné, aniž by je provedl. Žalovaný řádně neodůvodnil, proč neuznal veškeré mzdové náklady.

[24] Důvody uzavření DPP v roce 2014 vysvětlila v kasační stížnosti stejně jako při jednání konaném před městským soudem. Uvedla, že ji daňový poradce upozornil, že zaměstnanci JIP východočeská vykonávají v pronajatých prostorách činnosti, které nejsou zohledněny v hrazeném nájemném, tedy že *de facto* provádějí údržbu stěžovatelčiných prostor a movitého majetku zdarma. Stěžovatelka tedy zaměstnancům JIP východočeská nabídla uzavření DPP, tedy aby tyto činnosti prováděli vedle hlavního pracovního poměru jako přivýdělek.

[25] Nesprávná je argumentace žalovaného a městského soudu, že občanský zákoník neuložil stěžovatelce povinnost udržovat věc v takovém stavu, aby mohla sloužit ke svému užívání (§ 2205 občanského zákoníku). Nado stěžovatelka uzavřela dne 18. 5. 2015 s JIP východočeská dodatek č. 3 k nájemní smlouvě, z něž rovněž tato povinnost vyplývá. Tento dodatek navrhla Nejvyššímu správnímu soudu provést jako důkaz.

[26] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti brojila proti závěrům o pochybnostech, které zapříčinily formální nedostatky předložených dohod. To, že jsou si dohody podobné, je při takovém množství uzavíraných dohod běžné. Po uzavření DPP jí poradenská společnost připravila nové, lepší verze dohod, které měly být distribuovány zaměstnancům k podpisu. To se však bohužel nestalo a nové verze dohod podepsal patrně někdo na mzdovém oddělení stěžovatelky. Stěžovatelka uznala, že tato chyba mohla oprávněně vzbudit pochyby správce daně a žalovaného, nicméně podle ní nemá vliv do oblasti daňové uznatelnosti mzdových nákladů, protože tento rozpor nic nevypovídá o tom, že pracovníci danou práci vykonali a stěžovatelka jim za to vyplatila mzdu. Nelze jí klást k tíži souběh zaměstnaneckých poměrů pracovníků [hlavní pracovní poměr (dále jen „HPP“) u společnosti JIP východočeská a DPP u stěžovatelky], ani to, že na 126 mzdových listech je uvedena mzda ve výši 0 Kč. Činnost vykonávaná pro stěžovatelku vycházela z aktuálních potřeb a mohlo se stát, že v daném měsíci nevznikla potřeba výkonu dané práce. NSS v minulosti dovodil možnost uzavírat tzv. nulové DPP.

pokračování

[27] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, jak hodnotil žalovaný předložené dohody a svědecké výpovědi. Není jí jasné, z čeho žalovaný dovodil, že činnosti uvedené v dohodách nevykonávali zaměstnanci pro ni, ale pro společnost JIP východočeská. Pracovní či jakákoliv jiná smlouva není sama o sobě způsobilým důkazním prostředkem pro závěr, zda náklad na mzdu je, či není daňově uznatelný, což však žalovaný na základě 450 doložených dohod učinil.

[28] Stěžovatelka brojila i proti tomu, jak proběhly a byly vyhodnoceny výsledky svědků. Není jasné, na základě jakých kritérií správce daně svědky vybíral. Městský soud sice uvedl, že se mu odůvodnění výběru svědků zdá být dostatečné, s tím však stěžovatelka nesouhlasí. Namítla, že vůbec nebyli vyslechnuti vedoucí poboček, resp. osoby, které pracovníkům práci zadávaly a mohly způsob výkonu činnosti osvětlit nejlépe. Množství svědků bylo podle ní nedostatečné – vyslechnuto bylo pouhých 7 % z celkového počtu dohodářů. Z judikatury NSS plyne, že za dostatečně reprezentativní lze považovat vzorek pohybující se v desítkách procent. Městský soud se také mylí v tom, že svědecké výpovědi byly podpořeny zjištěními od třetích osob. Svědecké výpovědi nejsou konzistentní, což demonstrovala na několika konkrétních výpovědích, z nichž podle ní neplyne, že by dané činnosti byly vykonávány pro společnost JIP východočeská, navíc se výpovědi různí. Žalovaný z nich vytrhával věty z kontextu a hodnotil je tendenčně. Městský soud nevzal v potaz časový odstup výsledků svědků od provádění činnosti (4 roky).

[29] Z provedeného dokazování podle ní neplyne, že by bylo možné vyloučit všechny mzdové náklady. Trvá na tom, že mzdové náklady vynaložila na činnost prováděnou na jejím majetku. Bez uzavřených dohod by tedy nemohla generovat zdanitelné výnosy z pronájmu. Proto měl správce daně stanovit daň dle pomůcek. Nesouhlasí ani s tím, že se námitkou městský soud odmítl zabývat, protože byla opožděná, jelikož stanovit daň na základě pomůcek jsou správce daně a žalovaný povinni *ex officio*, a městský soud se tudíž také esenciálními výdaji a stanovením daně na základě pomůcek musí zabývat z úřední povinnosti.

III. Vyjádření žalovaného

[30] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout. Napadený rozsudek považuje za přezkoumatelný, protože všechny žalobní body městský soud vypořádal v souladu s nároky, které na odůvodnění klade judikatura NSS, a o podstatě jeho závěrů nelze pochybovat. Ve všech otázkách, které nepodrobil svému originálnímu náhledu, se městský soud ztotožnil se závěry orgánů finanční správy. To, že městský soud neprovedl stěžovatelkou navržené důkazy, rovněž považuje za souladné s judikaturou.

[31] Stěžovatelka podle něj závěry o formálních nedostatcích dluhopisů a souvisejících nesrovnalostech nepochybnila, namísto toho tvrdila snížený důkazní standard stran účelu použití finančních prostředků z nich získaných. Stěžovatelka neuvedla žádnou konkrétní souvislost financí získaných z dluhopisů s areálem v Lípě. Financování skupiny společností JIP v daňovém řízení jako účel emise dluhopisů v roce 2012 neuváděla, proto jsou tato tvrzení předložená až v řízení před správními soudy nevěrohodná. Stěžovatelkou uváděné důvody emise nejsou ekonomicky opodstatněné.

[32] Stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ani v případě daňové účinnosti uplatněných mzdových nákladů. V průběhu daňové kontroly ani odvolacího řízení nebylo prokázáno, že práce uvedené na DPP daní pracovníci pro stěžovatelku skutečně provedli. Ospravedlnění formálních nedostatků dohod, které stěžovatelka uvedla v kasační stížnosti, považuje žalovaný za nevěrohodné. Není nezákonným postupem, pokud žalovaný hodnotí důkazy rozdílně od stěžovatelky. Žalovaný zrekapituloval zjištění učiněná správcem daně, přičemž tato potvrzují pochybnosti, zda zaměstnanci pracující na DPP prováděli dané práce pro stěžovatelku. Je podle něj zřejmé, jakým způsobem městský soud k otázce stanovení kontrolního vzorku svědků přistoupil a že klíč pro jeho stanovení byl stěžovatelce znám. Není relevantní, zda stěžovatelka zaměstnancům mzdu fakticky uhradila a zda z ní odvedla srážkovou daň, protože prověřování správnosti zdanění práce a výše odvedené srážkové daně se v tomto řízení neposuzuje. Stěžovatelka nyní dohání svou procesní pasivitu v daňovém řízení.

[33] Žalovaný má za to, že k námitce esenciálních nákladů a stanovení daně dle pomůcek nebyl městský soud povinen přihlídnout *ex officio*. Je sice pravdou, že využití tohoto institutu se stěžovatelka v daňovém řízení nemusí dovolávat, nicméně daň jí byla zákonně stanovena dokazováním, nebyla splněna základní podmínka pro stanovení esenciálních nákladů – vazba nákladů na realizované výnosy.

IV. Posouzení kasační stížnosti

[34] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti. Ta byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[35] Kasační stížnost není důvodná.

Namítané nedostatečné odůvodnění napadeného rozsudku

[36] Stěžovatelka postrádá v napadeném rozsudku autentickou reakci městského soudu na jí předloženou žalobní argumentaci (včetně doplnění, které prezentovala při jednání). Vytyká mu, že pouze přejal závěry žalovaného. Této stížní námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku poukázal na to, že žalobkyně v žalobě opakuje, co již namítala v odvolání, což mu brání být arbitrem mezi jejími argumenty a závěry žalovaného. Mohl pouze posoudit racionalitu a logickou soudržnost již vyřčených názorů žalovaného na v žalobě zopakované námitky. Vady, které by měly vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neshledal, proto na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí odkázal a případně je doplnil o vlastní úvahy.

[37] Právě nastíněný způsob vypořádání žalobní argumentace opakovaně Nejvyšší správní soud aproboval. Například v rozsudku ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128, bodě 16, uvedl, že „nelze vyloučit, že se závěry přezkoumávaného správního rozhodnutí budou

pokračování

přezkoumávajícímu správnímu soudu jevit natolik přiléhavé, že nenalezne dostatečné množství jiných slov, jimiž by na straně jedné vyjádřil prakticky totéž a jimiž by na straně druhé přesvědčivě a pro stěžovatele uspokojivě demonstroval, že uvažuje zcela samostatně.“ V rozsudku ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015-31, uvedl, že „pokud žalobce v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán.“ V rozsudku ze dne 30. 3. 2020, č. j. 1 Azs 513/2019-34, uvedl, že „vada nepřezkoumatelnosti není založena ani tehdy, když by krajský soud pouze odkázal na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožnil. To ostatně odpovídá i zásadě procesní ekonomie. Není důvodu, aby bylo v rozhodnutí soudu řečeno stejnými slovy v podstatě to samé; v takovém případě je vhodnější, aby si soud závěry správního orgánu osvojil se souhlasnou poznámkou.“

[38] Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že ač se v nynější věci stěžovatelka nedopustila pouhého kopírování odvolacích námitek do žaloby, v podstatě namítala v obou podáních totéž – řadu procesních pochybení správce daně, vysvětluje (týmž způsobem) formální nedostatky předložených hromadných listin a ekonomickou opodstatněnost emise dluhopisů (kterou, na rozdíl od tvrzení uvedených v kasační stížnosti, v době podání odvolání viděla v posílení své kapitálové přiměřenosti, nikoliv pouze ve výstavbě areálu v Lípě). Stran mzdových nákladů v odvolání polemizovala s průkazností samotných dohod, množstvím vyslechnutých svědků. Popřela následné vyhotovení dohod, které však v kasační stížnosti výslovně připouští. Napadla hodnocení nájemní smlouvy s JIP východočeská i vyhodnocení výslechů svědků. Se všemi odvolacími důvody se žalovaný pečlivě vypořádal.

[39] Ač se s ohledem na rozsah a složitost projednávané věci může jevit vypořádání žaloby městským soudem jako strohé, má jej Nejvyšší správní soud za dostatečné a přezkoumatelné. Není na překážku, že se k dluhopisům vyjádřil „pouze ve 3 odstavcích“, jak mu vytýká stěžovatelka. V těchto třech odstavcích se totiž náležitě vypořádal se žalobními námitkami, které stěžovatelka ve vztahu k dluhopisům uplatnila.

Námitka neprovedení důkazů městským soudem

[40] Stěžovatelka dále namítla, že městský soud měl při jednání provést jí navržené důkazy. V důsledku jejich neprovedení porušil zásadu materiální pravdy a popřel cíl správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady [§ 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)].

[41] Městský soud při svém rozhodování nebyl ve skutkových otázkách omezen skutkovým stavem zjištěným správními orgány. Jeho povinností bylo zvážit rozsah doplnění dokazování tak, aby nenahrazoval činnost žalovaného, přičemž případné doplnění dokazování by muselo směřovat ke skutkovému stavu, který zde byl v době rozhodování žalovaného (rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2013, č. j. 2 Afs 32/2012-33). Současně však platí, že možnost soudu doplnit dokazování nelze bez dalšího zaměnit za jeho povinnost (rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2008, č. j. 8 As 47/2005-104). Podle rozsudku NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS, „[s]oud rozhodne, které z navržených důkazů

provede a které nikoli (§ 52 odst. 1 s. ř. s.); to jej však nezabavuje povinnosti takový postup odůvodnit.“

[42] V rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, zdejší soud uvedl, že „[j]e třeba v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím ze strany daňového subjektu na straně druhé, který si jejich existence v konkrétním případě mohl být dobře vědom, nicméně rozhodne se je uplatnit až v žalobním řízení z důvodu jakési procesní taktiky. Na provedení důkazů nově navržených v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat tehdy, pokud (1.) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení (viz bod 42) a (2.) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.).“ Jakkoliv byl citovaný rozsudek posléze z jiných důvodů zrušen Ústavním soudem, stal se zmíněný právní názor součástí ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 4. 6. 2015, č. j. 7 Afs 99/2015-27, a ze dne 15. 12. 2016, č. j. 5 Afs 94/2016-34).

[43] Je tedy zřejmé, že závěry týkající se možnosti doplnit dokazování v řízení před soudem nejsou univerzální a nelze odhlížet od toho, podle jakého procesního řádu bylo vedeno řízení před správním orgánem a zda je napadené správní rozhodnutí založeno na závěru o neunesení břemene tvrzení a břemene důkazního (viz rozsudek NSS č. j. 5 Afs 94/2016-34). Z tohoto důvodu jsou odkazy na judikaturu, které jsou součástí argumentace stěžovatelky v kasační stížnosti (konkrétně na rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2007, č. j. 4 Afs 176/2006-84), nepřipadné, neboť se netýkají podmínek, za nichž lze v soudním řízení doplnit dokazování, jestliže je přezkoumávané daňové rozhodnutí založeno na závěru o neunesení důkazního břemene. Skutečnost, že ve vztahu k důkazním návrhům se neuplatní koncentrace plynoucí z § 71 odst. 2 s. ř. s., která se týká uplatňování nových žalobních bodů, neznamená, že pro provádění důkazů v řízení před soudem neplatí výše uvedené limity vycházející z toho, že soudní řízení není pokračováním řízení daňového.

[44] Městský soud navržené důkazy neprovedl ze dvou důvodů. Prvním byla nadbytečnost. K rozhodnutí mu postačoval obsah správního spisu. Dále důkazy neprovedl, protože těžiště dokazování ohledně stanovení daně leží v daňovém řízení, a také proto, že žalobkyně narativ ohledně důvodů uzavírání DPP rozvedla až při jednání a důkazy k jejich podpoře zaslala městskému soudu krátce před konáním jednání. Nová tvrzení by na věc podle něj neměla vliv, i kdyby byla pravdivá.

[45] Ač si Nejvyšší správní soud dovede představit zevrubnější odůvodnění neprovedení navrhovaných důkazů, ve světle výše citované judikatury důvody předložené městským soudem ob stojí. Městský soud se neomezil na pouhou konstataci, že k rozhodnutí postačí obsah správního spisu, ale vysvětlil, že nově navrhované důkazy by nemohly na jeho postoji ke správnosti závěrů žalovaného ničeho změnit. Z celkového kontextu odůvodnění napadeného rozsudku je naprosto zřejmé, že městský soud měl skutkový stav zjištěný orgány finanční správy za dostatečný (pochopitelně v kontextu celého průběhu daňové

pokračování

kontroly a doměřovacího řízení, tedy v nich uplatněných daňových tvrzení stěžovatelky a důkazních návrhů). Stěžovatelce nic nebránilo, aby již v daňové kontrole navrhla vyslechnout osoby, jejichž výslech navrhla provést v řízení před městským soudem. Skutečnost, že tyto osoby byly po vydání rozhodnutí žalovaného vyslechnuty orgány činnými v trestním řízení, v důsledku čehož vznikly protokoly o výslechu jako nové důkazní prostředky, nemění nic na tom, že stěžovatelka objektivně mohla tyto důkazní návrhy vznést již v daňovém řízení. A neučinila tak. Totéž platí i pro další listiny, jimiž navrhla provést důkaz v řízení před městským soudem. Objektivně novým důkazním prostředkem je pouze znalecký posudek. I ve vztahu k němu platí, že jeho zpracování mohlo být navrženo v daňové kontrole či doměřovacím řízení. Přičemž je třeba doplnit, že závěry žalovaného ohledně daňové uznatelnosti nákladů na DPP nejsou založeny na skutečnostech, které by mohly být tímto znaleckým posudkem zpochybněny. Provedení tohoto důkazu v řízení před městským soudem by bylo tedy neúčelné.

[46] Lze dodat, že úkolem městského soudu nebylo ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu správně zjistit a stanovit daň, nýbrž přezkoumat, zda tak učinily správní orgány, a to v mezích uplatněných žalobních bodů a s ohledem na průběh daňového řízení (plnění povinnosti tvrzení a důkazní). Neprovedením důkazních prostředků tudíž městský soud nerezignoval na tuto povinnost, protože jej netížila.

Společná východiska k prokázání daňové uznatelnosti nákladů

[47] Podle § 24 odst. 1 věty první ZDP *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

[48] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[49] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[50] Smysl § 24 odst. 1 ZDP vyložil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, v němž uvedl, že vynaložené výdaje (náklady) se nemusí vždy reálně projevit v příjmech (výnosech) daňového poplatníka, resp. že mezi výdaji a příjmy nutně nemusí být dán vztah přímé úměry. „*Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování ‚věcné a časové souvislosti‘ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů.*“ (zvýraznění doplněno). V rozsudku ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111, zdejší soud mezi daňově účinné výdaje zařadil pouze výdaje splňující mimo jiné podmínku, že byly vynaloženy v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů. Současně platí, že daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že učinil výdaj a že tento výdaj souvisí s dosažením, zajištěním a udržením

příjmů (např. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004-70). „*Neunese-li daňový subjekt důkazní břemeno (...), nelze uplatněné výdaje považovat za prokázané, a tedy je nelze odečíst od dosažených příjmů. Jde o důsledek procesního neúspěchu, který má dopad na výši daňové povinnosti daňového subjektu.*“ (rozsudek NSS ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, který se sice vztahoval k zákonu o správě daní a poplatků, nicméně skrze právě citovaný závěr lze vykládat i nyní účinný daňový řád).

[51] V kontextu nyní posuzované věci jsou velmi výstižné závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 9. 2020, č. j. 2 Afs 229/2018-54. Podle něj je třeba zkoumat celkovou obchodní smysluplnost transakce a to, zda se daňový subjekt v okamžiku, kdy transakci uzavíral, mohl rozumně domnívat (s přihlédnutím ke všem rizikům, jež mohl v dané době rozumně odhadnout a zohlednit), že daná transakce mu může s rozumnou pravděpodobností v budoucnu generovat výnos. K tomu je samozřejmě daňový subjekt povinen předestřít správci daně příslušná tvrzení o ekonomické podstatě transakce a svém uvažování o tom, jakým způsobem, z čeho a kdy má transakce pravděpodobně v budoucnu generovat výnos.

Úroky z dluhopisů

[52] Sporným účastníci řízení učinili, zda je úrok ze stěžovatelkou emitovaných korunových dluhopisů nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných výnosů.

[53] Pro přehlednost Nejvyšší správní soud považuje za vhodné uvést, že ač jsou v nyní projednávané věci posuzovány korunové dluhopisy vydané před 1. 1. 2013, orgány finanční správy nepostavily závěr o neuznání tohoto nákladu jako daňově účinného na tom, že stěžovatelka zneužila právo, pokud si náklady na úroky z dluhopisů odečetla ze základu daně ve smyslu § 24 ZDP. Konstatoval sice, že zvolený způsob financování podniku emisí dluhopisů postrádal ekonomicky zdůvodnitelný smysl, nicméně to použil pouze jako podpůrný a doplňkový argument pro doměření daně. Níže uvedená argumentace proto nenavazuje na ustálenou a obsáhlou judikaturu zdejšího soudu o aplikaci institutu zneužití práva ve věcech přímých i nepřímých daní. Primárním důvodem neuznání daňové účinnosti uplatněných úrokových nákladů nebylo, že by stěžovatelka uměle vytvořila podmínky pro uplatnění daňové výhody. Stěžejními důvody neuznání daňové účinnosti úrokových nákladů totiž byly: a) formální nedostatky dluhopisů a pochybný způsob jejich emise, b) neprokázání, že stěžovatelka prostředky získané díky dluhopisům vynaložila na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných výnosů v rámci své podnikatelské činnosti.

[54] Jakkoliv Nejvyšší správní soud nezpochybňuje závěry, k nimž žalovaný dospěl ve vztahu k otázce, zda byly dluhopisy platně emitovány, nemá tuto argumentační linii za klíčovou, neboť jak správně namítá stěžovatelka, bylo prokázáno, že peněžní prostředky od upisovatele dluhopisů reálně obdržela při úpisu a emisi dluhopisů. Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že i kdyby nebyly dluhopisy platně emitovány, mají být úroky z půjčených

pokračování

prostředků stejně právně kvalifikovány jako úroky z tzv. úvěrového nástroje. Nejvyšší správní soud nicméně poukazuje na to, že podmínky daňové účinnosti úrokových nákladů jsou shodné, ať již jde o úroky z dluhopisů, nebo úroky z úvěru, tedy musí být prokázána jejich přímá vazba na zdanitelné výnosy. Považuje proto za účelné zaměřit se dále jen na ekonomické opodstatnění transakce, na jejímž základě získala stěžovatelka peněžní prostředky, z nichž v rozhodných zdaňovacích obdobích vyplácela úroky, a ponechat stranou platnost emise dluhopisů.

[55] Správce daně prokázal své pochybnosti o daňové účinnosti úrokových nákladů, a to ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 27. 6. 2018 upínající se k oběma rozhodným zdaňovacím obdobím, v níž vyzval stěžovatelku, aby předložila důkazní prostředky prokazující ekonomickou podstatu emise dluhopisů. V rámci své vyhledávací činnosti totiž jednak zjistil některé jejich formální nedostatky, jednak neměl k dispozici žádné důkazní prostředky stran využití prostředků získaných emisí dluhopisů. Důkazní břemeno přešlo zpět na stěžovatelku, která byla svými dalšími tvrzeními a důkazy povinna rozptýlit pochybnosti správce daně.

[56] Stěžovatelka předložila v kasační stížnosti řadu tvrzení, jimiž odůvodňovala oprávněnost emise dluhopisů a jimiž ospravedlňovala jejich formální defekty. Nejvyšší správní soud nicméně považuje za naprosto stěžejní, že ani v průběhu daňové kontroly, ani v odvolacím řízení stěžovatelka nevyvinula žádnou procesní aktivitu směřující k předestření dostatečně konkrétního a uceleného tvrzení, jímž by odůvodnila souvislost emise dluhopisů s budoucími výnosy, a dále k prokázání těchto tvrzení. Základní omyl stěžovatelky plynoucí z obsahu kasační stížnosti spočívá v tom, že se patrně domnívá, že nedostatek své procesní aktivity při daňové kontrole a navazujícím doměřovacím řízení může nahradit aktivitou v soudním řízení. Jak ovšem vyplývá z výše uvedeného, podstatou soudního řízení je posouzení zákonnosti závěrů žalovaného; nejedná se o pokračování daňového řízení, v němž by stěžovatelka dostala ještě jednu (již několikátou) příležitost věrohodně vysvětlit ekonomické souvislosti emise dluhopisů z pohledu zajištění či udržení zdanitelných výnosů a tato svá tvrzení prokázat. Z hlediska soudního přezkumu rozhodnutí založeného na aplikaci břemene tvrzení a břemene důkazního je tak stěžejní pohled zpět do daňové kontroly a navazujícího doměřovacího řízení, a to na podkladě obsahu správního spisu, jenž zachycuje průběh tohoto kontrolního postupu a daňového řízení.

[57] Stěžovatelka má pravdu, že z dokumentů týkajících se emise dluhopisů neplyne žádný účel této ekonomické transakce, v jejímž důsledku vznikly úrokové náklady, jejichž daňovou účinnost stěžovatelka uplatňuje. Bylo tedy na stěžovatelce, aby věrohodně a podrobně vysvětlila, jak o emisi dluhopisů uvažovala z hlediska využití získaných peněžních prostředků na zajištění či udržení zdanitelných výnosů.

[58] Správce daně měl k dispozici pouze poznatky získané z místního šetření, které u stěžovatelky provedl v květnu 2017. V návaznosti na něj dne 23. 5. 2017 zmocněná zástupkyně stěžovatelky sdělila, že stěžovatelka přistoupila k financování formou dluhopisů, jelikož bankovní ústav nenavýšil hodnotu kontokorentu. V roce 2012 bylo vydáno stavební povolení na výstavbu areálu v Lípě, stěžovatelce nebyl v roce 2012 poskytnut úvěr. Výzvou ze dne 27. 6. 2018 vyzval správce daně stěžovatelku, aby předložila důkazy k prokázání

tohoto svého tvrzení. Na výzvu reagovala stěžovatelka vyjádřením ze dne 27. 7. 2018, v němž uvedla, že k danému dni může předložit prakticky shodný názor vyjádřený při zahájení daňové kontroly, podle nějž stěžovatelka přistoupila k financování vydáním dluhopisů, jelikož jí bankovní ústav nenavýšil kontokorent, přičemž nelze v této věci vyloučit i další souvislosti známé osobě, která je zrovna na dovolené. Žádné důkazní prostředky neoznačila, poukázala toliko na nedostatky výzvy. O vyřízení stížnosti proti výzvě byla stěžovatelka vyrozuměna přípisem ze dne 24. 9. 2018, v němž jí bylo zcela detailně vysvětleno, že z předložené části účetnictví nelze vysledovat vazbu emitovaných dluhopisů na zdanitelné výnosy. Konkrétně bylo stěžovatelce sděleno, že musí předložit důkazní prostředky, z nichž vyplývá, že prostředky získané z emise dluhopisů byly využity na výstavbu areálu v Lípě, a tedy že úroky z těchto dluhopisů představují daňově uznatelné náklady podle § 24 odst. 1 ZDP. Stěžovatelka nijak nereagovala. Správci daně byly dne 2. 10. 2019 předloženy kopie smluv o úvěru, mj. smlouvy o úvěru č. 2450/10/LCD ze dne 3. 1. 2011, kterou stěžovatelka uzavřela se společností Česká spořitelna, a. s. Podle této smlouvy byl stěžovatelce poskytnut úvěr ve výši 62 940 000 Kč na financování a refinancování koupě obchodního podíl ve společnosti NEWCOS s. r. o., která je vlastníkem pozemků v Lípě, a na financování nákladů na výstavbu areálu v Lípě do výše 39 940 000 Kč. Část úvěru určená na financování výstavby areálu mohla být poskytnuta až po splnění podmínky, že bude bance prokázáno investování částky 17 120 000 Kč z vlastních zdrojů do výstavby areálu. Současně byla předložena smlouva o návratné půjčce, kterou stěžovatelka uzavřela dne 3. 12. 2012 se společností JIP východočeská a podle níž jí měla v průběhu prosince 2012 půjčit částku 34 000 000 Kč na dobu neurčitou na úrok ve výši 3 % p. a.

[59] Dne 31. 5. 2020 byl stěžovatelce doručen správcem daně výsledek kontrolního zjištění, v němž shrnul svá dosavadní zjištění týkající se ekonomické odůvodněnosti emise dluhopisů. Poukázal (stručně řečeno) na to, že stěžovatelka obdržela na financování výstavby areálu v Lípě úvěr od České spořitelny, jenž byl řádně vyčerpán, přičemž prostředky získané emisí dluhopisů obratem půjčila za nižší úrok společnosti JIP východočeská. Stěžovatelka tedy neprokázala použití prostředků z emise dluhopisů na výstavbu areálu v Lípě.

[60] Stěžovatelka se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila dne 26. 6. 2020 tak, že podle správce daně byl úvěr u České spořitelny předčasně splacen dne 30. 6. 2015 částkou 34 092 500 Kč. Tím tedy správce daně sám zjistil a prokázal souvislost emise dluhopisů a výstavby areálu v Lípě. Dále uvedla, že *hlavním* smyslem emise dluhopisů bylo posílení její kapitálové přiměřenosti. Meziroční srovnání (roky 2012 a 2013) ukazuje, že ukazatel ROE se snížil z 17,89 % na 17,30 % a ukazatel ROA se zvýšil z 7,8 % na 8,26 %. Stěžovatelka dále potvrdila správnost závěru správce daně, že použila prostředky získané emisí dluhopisů na půjčku společnosti JIP východočeská. Podle stěžovatelky není správce daně oprávněn hodnotit účelnost jejích ekonomických operací, tedy zda mohla emitovat dluhopisy, nebo zda tak měla učinit společnost JIP východočeská. V doplnění ze dne 16. 7. 2020 stěžovatelka správci daně vytkla, že se nedůvodně zaměřil na otázku, zda byly veškeré prostředky získané emisí dluhopisů použity na výstavbu areálu v Lípě, neboť stěžovatelka se nikdy nezmínila, že by se jednalo o výhradní účel emise.

pokračování

[61] Na této argumentaci setrvala stěžovatelka i v odvolacím řízení. Poukázala na to, že získané finanční prostředky zhodnotila krátkodobou půjčkou a zbývajících 6 000 000 Kč využila ve své činnosti, což připustil i správce daně zjištěním, že se tyto prostředky „rozptýlily“ v činnosti stěžovatelky. Odmítla zpochybnění ekonomického opodstatnění emise dluhopisů vytrvalým úsudkem o jedné investiční akci (areál v Lípě), ačkoliv nárůst dlouhodobého majetku v daném období je z předloženého účetnictví patrný, a tedy i potřeba financování investic.

[62] Nejvyšší správní soud v návaznosti na výše provedenou rekapitulaci tvrzení stěžovatelky zdůrazňuje, že v daňovém řízení tížilo stěžovatelku břemeno tvrzení, následované břemenem důkazním, pokud jde o souvislost emise dluhopisů se zajištěním či udržením zdanitelných výnosů. Nebylo povinností správce daně za stěžovatelku dohledávat tvrzení o souvislosti emitovaných dluhopisů se zajištěním či udržením zdanitelných výnosů, ledaže by vyplývaly z účetnictví či jiných důkazních prostředků (k tomu však nedošlo). Stěžovatelka v daňové kontrole ani navazujícím doměřovacím řízení nepředestřela žádné ucelené tvrzení, kterým by osvětlila své ekonomické záměry, k jejichž naplnění se rozhodla vydat dluhopisy. Z judikatury vyplývá, že z hlediska daňové uznatelnosti nákladů není určující, zda sledované ekonomické záměry ve skutečnosti vedly ke vzniku zdanitelných výnosů, postačí, že k tomuto cíli alespoň směřovaly podle ekonomicky opodstatněné úvahy. Správci daně nezbylo než se „odpíchnout“ od úvodní informace získané v květnu 2017 při místním šetření, že dluhopisy byly emitovány k zajištění prostředků na výstavbu areálu v Lípě. Stěžovatelka vždy jen reagovala na zjištění správce daně vyvracející tuto tezi, a to způsobem, že zjištění, která správce daně učinil, označila právě za důvod emise dluhopisů. Postupně se tak vytvořilo několik linií (eventualit), jejichž racionálnost žalovaný v napadeném rozhodnutí spolehlivě vyvrátil.

[63] Stěžovatelka při daňové kontrole ani v doměřovacím řízení netvrdila, že by prostředky z emise dluhopisů byly použity na úhradu stavebních prací při realizaci areálu v Lípě. S tímto příběhem přišel až stávající zástupce stěžovatelky v roce 2023 při jednání městského soudu a v kasační stížnosti (tato „příběhová“ linka se tak objevuje po 10 letech od emise dluhopisů – sic!). Tuto souvislost stěžovatelka v daňovém řízení připustila pouze do té míry, že část prostředků získaných v prosinci 2012 emisí dluhopisů ve výši 34 092 500 Kč byla dne 30. 6. 2015 použita k předčasnému splacení úvěru u České spořitelny, který získala v lednu 2011 na výstavbu areálu v Lípě. S ohledem na značný časový odstup mezi emisí dluhopisů a zapojením takto získaných prostředků do realizovaného investičního záměru, jenž byl kolaudován v roce 2014, je toto vysvětlení nevěrohodné. Žalovaný ostatně poukázal na to, že dne 30. 6. 2015, kdy byla provedena předčasná splátka úvěru, získala stěžovatelka půjčku od společnosti JIP východočeská ve výši 254 000 000 Kč (bod 173 napadeného rozhodnutí). Souvislost mezi emisí dluhopisů a předčasnou splátkou úvěru proto nelze mít za prokázanou. Na tento argument žalovaného stěžovatelka v řízení před městským soudem nereagovala.

[64] Kasační námitka, podle níž stěžovatelka použila významnou část prostředků z dluhopisů přímo k úhradě stavebních prací při výstavbě areálu v Lípě a prostředky z úvěru poskytnutého Českou spořitelnou byly čerpány postupně po dobu několika let (i po emisí dluhopisů), je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť nemá předobraz v žádném

žalobním bodu, jenž byl uplatněn ve lhůtě pro podání žaloby (po uplynutí lhůty pro podání žaloby nelze rozšiřovat žalobu o nové žalobní body, jak plyne z § 71 odst. 2 s. ř. s., což se vztahuje i na argumentaci přednesenou při jednání městského soudu). Stěžovatelce přitom nic nebránilo, aby tuto argumentaci uplatnila již v žalobě, neboť se týká její vlastní ekonomické činnosti, o které sama musela mít nejlepší přehled. Tato nepřípustná kasační námitka nicméně dokresluje, jak „pružně“ stěžovatelka mění svá tvrzení, pokud jde o konkrétní způsob využití prostředků získaných emisí dluhopisů, což Nejvyšší správní soud jen utvrzuje v závěru, že stěžovatelka dostatečným způsobem nepředestřela v daňovém řízení věrohodné tvrzení o parametrech ekonomického záměru, který emisí dluhopisů sledovala. V době emise dluhopisů věděla, za jakých podmínek jí byl Českou spořitelnou poskytnut úvěr. Musela si tedy učinit rozvahu, zda prostředky z dluhopisů použije na úhradu stavebních nákladů, čímž mimo jiné splní podmínku čerpání úvěru, nebo zda tyto prostředky použije na refinancování úvěru od České spořitelny. Nelze přitom akceptovat výhradu stěžovatelky, že podstatné je užití prostředků *v souvislosti* s výstavbou areálu v Lípě, neboť z hlediska ekonomické úvahy je konkrétní způsob využití prostředků z emise dluhopisů důležitým faktorem pro rozhodnutí o vnějším financování, nejedná se o nějakou nepodstatnou subtilitu, která není předem řízena a postačí, že „se přihodí“ souhrnou okolností.

[65] Jakmile byly zpracovány závěry kontrolního zjištění, stěžovatelka tvrdila, že hlavním důvodem emise dluhopisů bylo posílení její kapitálové přiměřenosti. Tuto tezi stěžovatelka nikdy blíže nerozvedla, a není tak vůbec zřejmé, jak posílení kapitálové přiměřenosti souvisí se zajištěním či udržením zdanitelných výnosů, tedy s podmínkou daňové uznatelnosti úrokových nákladů.

[66] Stěžovatelka vydávala za účel emise dluhopisů skutečnost, že poskytla půjčku spřízněné společnosti JIP východočeská. Toto tvrzení vychází ze zjištění správce daně, podle něž v době, kdy stěžovatelka emitovala dluhopisy, uzavřela smlouvu o půjčce se společností JIP východočeská, aniž by však měla prostředky ve výši sjednané půjčky. Jakmile upisovatel dluhopisů uhradil jednotlivé platby za dluhopisy, ihned je stěžovatelka převedla společnosti JIP východočeská. Vzhledem k podmínkám (výše úroku a splatnost), za nichž byly dluhopisy emitovány a půjčka sjednána, je zřejmé, že se nejedná o ekonomicky racionální chování. Stěžovatelka se emisí dluhopisů zavázala vyplácet úrok ve výši 7 % p. a. po dobu 15 let, tyto prostředky nijak nevyužila ke své ekonomické činnosti, přenechala je na předem nesjednanou dobu spřízněné společnosti, za což měla nárok na úrok ve výši 3 % p. a. Na této ekonomické transakci tak ročně trátila na úrokovém rozdílu 4 %. Úrokový výnos z půjčky poskytnuté společnosti JIP východočeská tak nelze považovat za ekonomicky obhajitelný záměr, jehož naplnění měla emise dluhopisů sledovat, a to ani částečně v rozsahu tohoto úrokového výnosu. Sama stěžovatelka prezentuje tuto epizodu jako nezamýšlené, provizorní, nicméně vzhledem k nastalým okolnostem ekonomicky racionální zhodnocení volných prostředků, pro které neměla jiné využití. Skutečnost, že stěžovatelka neměla po dobu cca jednoho a půl roku od emise dluhopisů potřebu tyto prostředky využít, nesvědčí o tom, že vydáním dluhopisů sledovala nějaký konkrétní ekonomický záměr, jenž by měl přímou vazbu na zdanitelné výnosy.

pokračování

[67] S právě uvedeným souvisí zjištění plynoucí z výsledku svědka Ing. Š., jenž byl proveden v odvolacím řízení a z něhož vyplynulo, že stěžovatelka byla v rámci skupiny vybrána jako společnost, která převezme financování skupiny. Doporučil vydat dluhopisy. Stěžovatelka si zjištění plynoucí z výsledku neosvojila jako vysvětlení ekonomické racionality vydání dluhopisů, naopak argumentace obsažená v kasační stížnosti je s tím v rozporu. Žalovaný nadto v bodě 176 napadeného rozhodnutí vyvrátil, že by tento záměr stěžovatelka reálně sledovala.

[68] Tvrdila-li stěžovatelka, že po celou dobu disponovala díky emisi dluhopisů částkou 6 000 000 Kč a že se v následujících letech zvýšila hodnota jejího hmotného majetku, nejedná se o tvrzení, která by se týkala přímé souvislosti mezi emisí dluhopisů a konkrétním záměrem zajistit či udržet díky tomu zdanitelné výnosy. Stěžovatelka totiž konkrétně netvrdí, jakým způsobem tuto částku použila. Zmiňuje-li teprve v kasační stížnosti, že tuto částku použila na technické zhodnocení obchodních prostor v Praze - Bořanovicích nebo na výstavbu či přestavbu areálů v Českých Budějovicích a Pardubicích, jedná se o nepřípustné nové skutečnosti, k nimž nemůže Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 5 s. ř. s. přihlídnout. Ve světle těchto tvrzení se ukazuje, jak nepřijatelně obecné bylo tvrzení předložené v daňovém řízení, podle něž stěžovatelka „použila 6 mil. korun pro svoji ekonomickou činnost“.

[69] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že stěžovatelka v rámci daňové kontroly ani v doměřovacím řízení nepředestřela taková tvrzení, z nichž by vyplývalo, že emisí dluhopisů sledovala konkrétní ekonomický záměr, jenž byl přímo spojen se zajištěním či udržením zdanitelných výnosů. Ani z provedeného dokazování žádný takový ekonomický záměr nebylo možné s jistotou dovodit. Náklady na úroky z dluhopisů tak nelze považovat za daňově účinné. Pokud se stěžovatelka snažila při jednání městského soudu a následně v kasační stížnosti předestřít zcela novou tezi, podle níž byly prostředky získané emisí dluhopisů skutečně použity v převážně části na úhradu stavebních prací v areálu v Lípě, přichází tento pokus o plausibilní daňové tvrzení pozdě, neboť mohlo a především mělo být prezentováno v daňovém řízení. Úkolem správních soudů je přezkoumat správnost závěrů, které správní orgány učinily ohledně neunesení břemene tvrzení a břemene důkazního, což také učinily. Soudy však nemohou prověřovat zcela nové vysvětlení stěžovatelky o jejím ekonomickém záměru spatřem s emisí dluhopisů. Soudní řízení totiž není pokračováním doměřovacího řízení, v němž bylo rozhodnuto na základě závěru o neunesení břemene tvrzení a břemene důkazního.

[70] **Nejvyšší správní soud neprovedl důkaz** dopisem České spořitelny ze dne 6. 9. 2011 adresovaným společnosti JIP východočeská, v němž tato banka uvádí, že „není možno poskytovat další bankovní financování skupině firem JIP“. Nejvyšší správní soud, s odkazem na výše citovanou judikaturu týkající se dokazování ve správním soudnictví, tento důkaz neprovedl, tudíž z něj ani nevycházel. Stěžovatelka věděla minimálně ze zprávy o daňové kontrole, že správce daně nemá za prokázané, že banka stěžovatelce odmítla půjčit peníze. Naopak, vzhledem k navýšení limitu kontokorentu v roce 2013 správce daně oprávněně vycházel z předpokladu, že pro stěžovatelku nebylo těžké obstarat si bankovní financování, kteroužto úvahu potvrdil jako správnou i městský soud. Stěžovatelka tímto dopisem musela disponovat v daňovém řízení, ale nepředložila jej (ve správním spise se nenachází, ostatně

stěžovatelka dopis označila za „nový důkaz“). Za takové situace má Nejvyšší správní soud pozdější předložení důkazu za obstrukční taktizování. Městský soud proto, v souladu s obsahem správního spisu, dospěl ke správnému závěru, že stěžovatelka v rozhodné době neměla zásadnější problém získat bankovní úvěr.

[71] Nejvyšší správní soud doplňuje, že stěžovatelka se v kasační stížnosti dovolává daňové účinnosti úrokových nákladů ve výši odpovídající úrokovým výnosům z půjčky poskytnuté společnosti JIP východočeská podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, popřípadě podle § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. K tomu je třeba uvést, že stěžovatelka ve lhůtě pro podání žaloby neuplatnila žalobní bod, jenž by obsahově odpovídal této kasační námitce. Stěžovatelka v žalobě (bodě 41) pouze zmínila, že žalovaný nezpochybnil úrokový výnos stěžovatelky, ale zcela vyloučil úrokový náklad s tímto výnosem úzce spojený. To je podle stěžovatelky v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu (správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly). V průběhu daňové kontroly i doměřovacího řízení přitom byla daňová účinnost nákladových úroků právně posuzována pouze podle § 24 odst. 1 ZDP. Z takto kuse formulované argumentace stěžovatelky zahrnuté do žaloby tedy nelze dovozovat, že by se domáhala posouzení daňové uznatelnosti (alespoň části) nákladových úroků podle jiného ustanovení zákona (tedy za splnění odlišných podmínek). Kasační námitka je proto podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná, neboť byla uplatněna až v kasační stížnosti, ačkoliv stěžovatelce nic nebránilo vznést ji v žalobě ve lhůtě pro podání žaloby. Nad rámec toho Nejvyšší správní soud uvádí, že daňově uznatelné jsou na základě § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP pouze náklady uvedené v § 25 ZDP, které nelze podle tohoto ustanovení uznat za daňově účinné. Stěžovatelka netvrdí, že by se v případě posuzovaného nákladu jednalo o nějaký z případů uvedených v § 25 ZDP, a nevyplývá to *prima facie* ani z textu tohoto ustanovení. Pokud jde o § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, ten neupravuje daňovou účinnost nákladů, nýbrž úpravu základu daně o některé výnosy. Tímto ustanovením tedy nelze odůvodnit daňovou účinnost nákladových úroků. Stěžovatelka nenamítala nezákonnost napadeného rozhodnutí z toho důvodu, že ze základu daně nebyly vyloučeny výnosy z půjčky poskytnuté stěžovatelkou společností JIP východočeská. Jakkoliv tyto otázky (daňová účinnost nákladů a vyloučení výnosů ze základu daně) do určité míry spolu souvisí, nelze je směřovat.

Mzdové náklady na DPP

[72] Orgány finanční správy neuznaly jako daňově účinné ani náklady na odměny, které stěžovatelka vyplatila zaměstnancům na základě DPP. Zaměstnanci měli provádět údržbu nemovitostí a vozového parku či údržbu a úklid vnitřního vybavení prodejen, které stěžovatelka pronajímala. Stěžovatelce se nepovedlo prokázat, že dané práce byly zaměstnanci vůbec vykonávány, a pakliže byly, tak že byly vykonávány pro ni (a nikoliv pro jejího nájemce, společnost JIP východočeská). Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem ztotožňuje a považuje jej za dostatečně důkazně podložený. Naopak stěžovatelka v průběhu daňové kontroly své tvrzení neprokázala.

Nájemní smlouva

pokračování

[73] Základní teze stěžovatelky, že musela dohody uzavřít, protože její prostory spravovali zaměstnanci společnosti JIP východočeská nad rámec nájemní smlouvy, nemá oporu v samotné nájemní smlouvě, a alterace jejích tvrzení v průběhu celého řízení působí krajně nevěrohodně.

[74] Z bodů 8.9 a 8.10 nájemní smlouvy uzavřené mezi stěžovatelkou a společností JIP východočeská dne 31. 3. 2007 (příloha č. 6 k č. l. 1310 správního spisu) jednoznačně plyne, že *nájemce je povinen* v každém ročním období udržovat v čistotě a bezpečném stavu prostory nacházející se před předmětem nájmu a je oprávněn a *povinen* provádět veškerou údržbu a opravy najatého majetku, a to až do úrovně technického zhodnocení. Nájemce je povinen na svůj náklad udržovat předmět nájmu v provozuschopném stavu. Dle bodu 8.7 se nájemce zavazuje užívat předmět nájmu jako řádný hospodář. Dle bodu 8.11 nájemní smlouvy nájemce odpovídá za nakládání s odpady.

[75] V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období roku 2014 stěžovatelka „citovala“ daná smluvní ujednání, přičemž vypustila z dané citace slovo „povinen“, aby následně svou odvolací argumentaci stavěla na tom, že nájemce povinnost udržovat a uklízet pronajaté prostory neměl a že panují nejasnosti ohledně výkladu daných ustanovení. V odvolání též namítla, že účinnost občanského zákoníku od 1. 1. 2014 vnesla do dané problematiky (určení práv a povinností smluvních stran ohledně údržby pronajímané věci) chaos. Na tuto odvolací námitku žalovaný zcela správně reagoval tak, že účinnost občanského zákoníku nemá na práva a povinnosti z dané nájemní smlouvy žádný vliv, a vycházel ze skutečného znění nájemní smlouvy, které výslovně zakotvuje povinnost nájemce spravovat a udržovat pronajaté prostory.

[76] Teprve v řízení o kasační stížnosti předložila stěžovatelka Nejvyššímu správnímu soudu dodatek č. 3 ze dne 18. 5. 2015 k předmětné nájemní smlouvě, na jehož základě měla povinnost udržovat předmět nájmu a prostory před ním v čistotě a provádět opravy a běžnou údržbu přejít na pronajímatele (stěžovatelku). Nejvyšší správní soud tento důkaz neprovedl, a ani k němu proto nepřihlížel, protože je-li dodatek skutečně z května 2015, pak jím stěžovatelka disponovala dlouho před zahájením daňové kontroly, věděla, jaké důsledky vyvozuje z nájemní smlouvy správce daně, ale rozhodla se dodatek nepředložit. Takové procesní taktizování jde jen k její tíži. V podrobnostech Nejvyšší správní soud odkazuje na výše citovanou judikaturu stran doplnění dokazování před správními soudy v daňových věcech, v nichž bylo rozhodnuto na základě neunesení důkazního břemene. Samotná skutečnost, že mezi stěžovatelkou a společností JIP východočeská měl být uzavřen dodatek k nájemní smlouvě, jenž upravoval vzájemné povinnosti odchylně od obsahu nájemní smlouvy, je nová, byla poprvé uplatněna v řízení o kasační stížnosti (do té doby stěžovatelka tvrdila, že ke změně povinností došlo výlučně v důsledku změny právní úpravy soukromého práva, nikoliv v důsledku uzavření dodatku ke smlouvě), a Nejvyšší správní soud k ní proto nemohl podle § 109 odst. 5 s. ř. s. přihlídnout. Dokazování takové skutečnosti by bylo neúčelné.

[77] Nejvyššímu správnímu soudu se jeví jako zcela nadbytečné a nesmyslné, aby za účelem úklidu a údržby pronajímaných věcí stěžovatelka uzavřela přes 1 500 dohod o provedení práce, ačkoliv povinnost údržby pronajímaných věcí stíhala nájemce. To bylo

v daňovém řízení řádně prokázáno a správními orgány odůvodněno. Účinnost nových právních norem upravujících nájem, která jsou ovšem pouze dispozitivního charakteru, nemá za následek neplatnost (a tedy nepoužitelnost) obsahově odchylných práv a povinností plynoucích z dříve uzavřených nájemních smluv. Tato nepřesvědčivá argumentace stěžovatelky vůbec nevede k závěru, že stěžovatelka důvodně vynaložila náklady na odměny pro tyto pracovníky, a to pro zajištění či udržení výnosů podle § 24 odst. 1 ZDP. Provedenou analýzou právních vztahů mezi stěžovatelkou a nájemci (zejména společností JIP východočeská) bylo vyvráceno, že by uzavření DPP stěžovatelkou se zaměstnanci a vynaložení nákladů na jejich odměny bylo podmínkou udržení stávajících výnosů plynoucích z uzavřených nájemních vztahů. Skutečnost, že stěžovatelka ke své činnosti nepotřebovala využívat práci zaměstnanců na DPP, dokládá, že až do roku 2014 nevyplácela žádné odměny na DPP. Charakter ekonomické a obchodní činnosti stěžovatelky se v roce 2014 nezměnil.

[78] V této souvislosti nabývá na významu, že náplní práce, pro jejíž výkon byly DPP uzavírány, byly ponejvíce úklid svěřených prostor, mytí výloh a dveří, recyklace a třídění odpadu, drobná údržba, provádění fyzických inventur, skladnické práce, správa vozového parku. Veškeré právě uvedené činnosti jsou přiřaditelné pod úklid a údržbu vymezenou v nájemní smlouvě, měla je proto zajišťovat společnost JIP východočeská (a další nájemci stěžovatelky). Úklid, údržba či inventarizace nadto nejsou zpravidla činnosti nahodilé, jak se snaží tvrdit stěžovatelka. Stěžovatelka poprvé v kasační stížnosti namítá, že část věcí nepronajímala, nýbrž je sama využívala a obhospodařovala, a u některých pronajatých věcí byla povinna zajistit související služby. Tato nová námitka je nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), neboť stěžovatelce nic nebránilo v tom, aby ji uplatnila v řízení před městským soudem (ve lhůtě pro podání žaloby), což však neučinila. Nadto lze doplnit, že stěžovatelka neuvádí, o jaké věci se jedná a kteří zaměstnanci na DPP a kdy prováděli konkrétní práce na tomto majetku přímo užívaném stěžovatelkou, resp. poskytovali související služby nájemcům. Povšechným tvrzením, jak je formulováno v kasační stížnosti na str. 15, by tedy stěžovatelka nemohla unést břemeno tvrzení, tím méně břemeno důkazní.

[79] Nejvyšší správní soud opakuje, že městský soud nepochybil, pokud při vypořádání žalobních námitek týkajících se nájemní smlouvy odkázal na příslušné body napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný je vypořádal věcně správně a vyčerpávajícím způsobem.

Pochybnosti správce daně na základě formálních nesrovnalostí v dohodách a mzdových listech

[80] Nejvyšší správní soud se dále zabýval jednotlivými výhradami, které však mají spíše podpůrný charakter, neboť z výše uvedeného vyplývá, že jakkoliv stěžovatelka skutečně vynaložila náklady na odměny z DPP, nastavením smluvních vztahů mezi stěžovatelkou a nájemci byla vyvrácena přímá souvislost těchto nákladů se zdanitelnými výnosy.

[81] Nedůvodné jsou stížní námitky, jimiž stěžovatelka bagatelizuje význam zjištění o formálních nedostatcích dohod. Připustila, že existují dvě verze dohod a že novější z nich nebyla velké části zaměstnanců předložena k podpisu, ale („bohužel“) je podepsal patrně doposud nezjištěný zaměstnanec mzdového oddělení. Vyslovení sebekritiky však nelegitimizuje stěžovatelčino jednání a to, že připustila chybu, nevnese do případu žádné

pokračování

nové světlo. Správce daně, a následně žalovaný, zcela oprávněně z těchto formálních nesrovnalostí vyvodili negativní důsledky.

[82] Nejvyšší správní soud pouze krátce rekapituluje, že na 126 mzdových listech byla uvedena odměna ve výši 0 Kč. Některé výplatní listy obsahovaly razítko společnosti JIP východočeská. Vizuální neshodu podpisu vykazovalo 389 dohod. V 89 případech se neshodovala podoba (formální ani obsahová) dohod předložených pracovníky a stěžovatelkou. Dohody obsahují opakuující se pracovní úkoly – úklid, správa vozového parku, inventura, prodavač(ka), drobná údržba. Na 32 dohodách je uveden totožný pracovní úkol jako na smlouvě o HPP u společnosti JIP východočeská, a to např. prodavačka nebo skladník, tedy pracovní úkoly, které se zjevně míjí s předmětem podnikání stěžovatelky. Správce daně zjistil, že ze 450 lidí, kteří odpověděli na jeho výzvu a doložili své DPP, bylo 390 zaměstnáno současně u společnosti JIP východočeská.

[83] Nejvyšší správní soud považuje vznik pochybností ohledně toho, že uvedení zaměstnanci zaměstnaní na DPP u stěžovatelky skutečně prováděli práce pro ni, jako zcela opodstatněný. Jediné, co stěžovatelka namítla, je, že tyto nesrovnalosti samy o sobě nevedou k závěru, že dané práce nebyly vykonávány pro ni, v čemž jí lze dát za pravdu. Není tím však ani prokázáno, že zaměstnanci skutečně vykonali práci pro stěžovatelku a že existuje přímá vazba těchto mzdových nákladů a výnosů, což je podmínkou jejich daňové účinnosti. Nicméně spolu s výsledky svědků a shora odůvodněným základním východiskem, že dle nájemní smlouvy měli zaměstnanci údržbářské a úklidové práce vykonávat pro nájemce, uvedené administrativní formální nedostatky indikují závěr správce daně, že nelze považovat za dostatečně prokázané, že uvedení zaměstnanci pracovali pro stěžovatelku a případně v jakém rozsahu.

[84] Stěžovatelka má v obecné rovině pravdu, že „[s]amotné uzavření dohody o provedení práce bez dalšího neznamená výkon práce zaměstnanec pro zaměstnavatele ani nezakládá nárok zaměstnanec na vyplacení odměny za práci.“ (rozsudek NSS ze dne 8. 6. 2022, č. j. 10 Afs 7/2021-38). Jinými slovy řečeno, je možné mít uzavřenou dohodu o provedení práce se zaměstnancem a v některých měsících mu nevyplatit žádnou odměnu, neboť zkrátka ten měsíc nic neodpracoval. U správce daně (a následně žalovaného) však vzbudilo pochyby to, že tyto „nulové DPP“ uzavřelo se stěžovatelkou v den svého nástupu do hlavního pracovního poměru ke společnosti JIP východočeská nejméně 345 zaměstnanců (údaje získané od České správy sociálního zabezpečení), v mnoha případech se náplň práce v HPP a DPP kryla či doplňovala. Byl to jeden z argumentů pro založení pochyb, zda dané práce skutečně zaměstnanci vykonávali pro stěžovatelku.

Svědci – kvantitativní i kvalitativní reprezentativnost vzorku

[85] Nedůvodná je žalovaným i městským soudem vypořádaná námitka stran způsobu výběru vyslychaných svědků. Žalovaný stěžovatelce zopakoval, co již správce daně uvedl ve zprávě o daňové kontrole, že „výběr probíhal z osob uvedených ve mzdových listech a DPP, zohledňovány byly atributy geografické (bydliště – napříč celou Českou republikou), demografické (pohlaví, věková struktura), a to s přihlédnutím k výši vyplacené mzdy a pracovního zaměření“. Městskému soudu se takové vymezení kontrolního vzorku svědků jevílo jako zcela

dostačující, stěžovatelka ho nadto konkrétně nezpochybňovala. Nejvyšší správní soud jeho názor sdílí. Namítá-li nyní stěžovatelka v kasační stížnosti, že vzhledem k neexistenci metodiky k výběru reprezentativního vzorku svědků volil svědky správce daně dle své libovůle a netransparentně, nezbyvá než jí připomenout, že měla možnost navrhnout výslechy konkrétních lidí, o jejichž výpovědi měla za to, že by mohla zvrátit názor správce daně. Navrhnout výslechy vedoucích poboček mohla, tato námitka tedy není přípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), protože ji stěžovatelka uplatnila teprve v řízení o kasační stížnosti. Kritéria, dle kterých volil správce daně svědky, jí byla známa. Pokud k nim měla konkrétní výhrady, měla je vyjavit orgánům finanční správy. Stejně tak mohla navrhnout výslech konkrétních svědků, což neučinila.

[86] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s tím, že bylo vyslechnuto nedostatečné množství svědků. Ač stěžovatelkou připomínaný rozsudek NSS ze dne 11. 10. 2013, č. j. 8 Afs 39/2012-126, skutečně hovoří o tom, že v dané věci bylo vyslechnutí 7 % svědků správcem daně nedostatečné množství, stěžovatelka pomíjí řadu odlišností tehdy řešeného případu. První (hlavní) rozdíl vidí Nejvyšší správní soud v tom, že v tehdejší věci daňový subjekt navrhl k prokázání svých tvrzení dostatečné množství důkazů a správce daně mu znemožnil unést důkazní břemeno, protože navržené důkazy neprovedl vůbec nebo v nedostatečném rozsahu. V nynější věci stěžovatelka sama žádné důkazy nenavrhl. Zadruhé, v tehdejší věci z výsledků provedeného dokazování z velké části nebylo možné jednoznačně učinit závěr dostatečně silný pro vyloučení některých výdajů z daňově uznatelných výdajů. V nynější věci soubor přesvědčivých důkazů (v čele s nájemní smlouvou) směřuje k závěru, že zaměstnanci na DPP neprováděli činnosti pro stěžovatelku, a že tedy díky nim nemohla očekávat ze své podnikatelské činnosti jakýkoliv výnos.

[87] Pouze 11 svědků uvedlo, že vykonávali práci na dohodu nebo „vedlejšák“ u stěžovatelky (což je hlavní verze stěžovatelky), zároveň ale uvedli, že vlastní činnost byla vykonávána na majetku společnosti JIP východočeská. Celkem 67 svědků uvedlo, že pro stěžovatelku nepracovali, pracovní úkol uvedený v DPP svědci nevykonávali nebo byl součástí jejich pracovní náplně v rámci HPP uzavřeného se společností JIP východočeská. Ve 25 případech svědci uvedli, že DPP byly uzavírány za účelem propłácení přesčasových hodin odpracovaných u společnosti JIP východočeská v rámci HPP či jako doplatek mzdy, která byla dohodnuta za práce prováděné pro JIP východočeská, což Nejvyšší správní soud považuje za zvláště zarážející. Dále 63 svědků uvedlo, že podpis na stěžovatelkou předložené DPP není jejich. Celkem 30 svědků si vůbec nepamatovalo, že by DPP se stěžovatelkou uzavřeli. Tři svědci přinesli své DPP, které se po formální ani obsahové stránce neshodovaly s těmi, které předložila správci daně stěžovatelka. Svědci byli zaměstnání na hlavní pracovní poměr u společnosti JIP východočeská, práce na DPP souvisely s prací, kterou prováděli v rámci HPP. Svědci potvrdili pochybnosti správce daně, že pokud vůbec práce probíhaly, tak probíhaly pro společnost JIP východočeská, nikoliv pro stěžovatelku.

[88] Z právě uvedeného výběru zjištěných skutečností samo o sobě plyne, že z celkového počtu 108 relevantních svědeckých výpovědí bylo minimum těch, které by prokazovaly, že daný pracovník opravdu nad rámec svých pracovních povinností vyplývajících z hlavního pracovního poměru vykonával pro stěžovatelku takové práce, které by jí mohly generovat či udržet výnos. Není tedy pravdou, že by žalovaný dovozoval svůj závěr, podle nějž činnost

pokračování

na základě DPP nebyla vykonávána pro stěžovatelku, pouze z pracovních smluv uzavřených těmito zaměstnanci se stěžovatelkou a společností JIP východočeská. Vycházel totiž také z výpovědí svědků a především z nájemních smluv, podle nichž nebylo povinností stěžovatelky v rámci nájmu zajišťovat úklid či údržbu pronajatých věcí (tím méně pak prodej zboží či jeho inventarizaci).

[89] Stěžovatelka na str. 24 a 25 doplnění kasační stížnosti zpochybňuje vyhodnocení výpovědi některých konkrétních svědků (činí tak přitom poprvé až v řízení o kasační stížnosti, ačkoliv tak mohla učinit již v daňové kontrole). Nejvyšší správní soud legitimně vychází z toho, že stěžovatelka zde uváděné příklady svých zaměstnanců pracujících na DPP vybrala podle toho, že jejich činnost nejlépe prokazuje, že konali práci pro ni. Vyjmenování svědci však prováděli inventuru ve skladu, uklízeli prostory užívané společností JIP východočeská, natírali zařízení, myli auta a vozili je do myčky, dělali drobné opravy (např. nahrazovali vypadnutý šroubek). Žádnou z těchto činností nelze považovat za činnost, která by překračovala rámec běžné údržby či drobné opravy pronajaté věci, a kterou by tedy byl povinen provádět pronajímatel věcí, a to nejen podle uzavřených nájemních smluv, nýbrž i podle běžného rozložení práv a povinností mezi pronajímatele a nájemce. Nejvyšší správní soud si dovede jen stěží představit, že by bylo v obchodním styku běžné, aby pronajímatel obchodních prostor či vozidel, které pronajímá jako celek jednomu nájemci, byl povinen zajišťovat běžný úklid těchto prostor nebo mytí vozidel. Zmiňuje-li stěžovatelka u některých svědků, že prováděli též práce jako inventuru majetku či stavění regálů, u nichž by bylo možné vysledovat větší spojení s činností stěžovatelky jakožto vlastníka nemovitostí a jejich vybavení, jednalo se pouze o jednu z několika činností těchto konkrétních zaměstnanců. Stěžovatelka však nedisponuje docházkou zaměstnanců ani soupisem provedených prací, neboť je po 3 letech skartovala, resp. je nikdy ani nevedla, jak sama uvedla. Nemohla tedy prokázat rozsah prací provedených přímo pro ni (a tedy vyšší uznatelných mzdových nákladů). Důkazní břemeno přitom tížilo výlučně stěžovatelku, neboť pochybnosti o daňové uznatelnosti mzdových nákladů jako celku (i ve vztahu ke stěžovatelkou jmenovitě zmiňovaným zaměstnancům) správce daně unesl.

[90] V neposlední řadě pak, jak připomněl i městský soud, neměl NSS ve stěžovatelkou namítaném rozsudku č. j. 8 Afs 39/2012-126 ambici určit minimální procentuální hranici ve stanovování počtu svědků. Opakovaně uvedl, že v této věci se jeví paušalizace vyslovených závěrů nevhodná. Dodal, že *„[v] případě menšího počtu svědků bude obvykle vhodné vyslechnout jejich procentuálně větší vzorek, v případě mimořádné vysokého počtu v úvahu připadajících svědků často postačí výslech procentuálně menšího počtu. Paušalizovat však lze jen velmi obtížně. Jistým vodítkem, které by jistě zároveň zvýšilo přesvědčivost argumentace žalovaného, by bylo uvedení jasných kritérií pro výběr svědků (z hlediska počtu, geografického atd.) odpovídajících statistickým pravidlům pro dosažení určité konkrétně vyjádřené míry pravděpodobnosti.“*

[91] Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatelka neprokázala, že náklady na odměny, které vyplatila zaměstnancům na základě předložených dohod o provedení práce, jí sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných výnosů podle § 24 odst. 1 ZDP.

[92] Stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti další dílčí argumenty, jimiž se snažila buďto vysvětlit, proč a za jakých podmínek uzavřela sporné DPP, anebo jimi brojila proti dílčím závěrům žalovaného a správce daně. Nejvyšší správní soud připomíná např. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, v němž Ústavní soud vyslovil, že „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“ (srov. též rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, bod 41). Nejvyšší správní soud proto výše vysvětlil hlavní teze, z nichž vyvodil závěr o nedůvodnosti stížní argumentace.

Opožděná žalobní námitka o nutných nákladech a stanovení daně dle pomůcek

[93] Stěžovatelka dále namítla, že žalobní bod ohledně stanovení daně dle pomůcek nemohl být opožděný, ač jej poprvé uplatnila až při jednání před městským soudem (což stěžovatelka nerozporuje). Institut pomůcek je správce daně povinen aplikovat z úřední povinnosti, a proto se jím měl městský soud dle stěžovatelky také zabývat z úřední povinnosti, podobně jako např. nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí.

[94] Správní soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Stěžovatelku tížila povinnost vymezit žalobní body, jimiž měla nastavit referenční rámec přezkumu napadeného rozhodnutí. V bodě 73 žaloby doslova uvedla, že souhlasí s žalovaným, že na tento případ nelze aplikovat koncept esenciálních nákladů (byť nesouhlasila s tím, jak to žalovaný odůvodnil). Při ústním jednání své tvrzení zcela otočila a dožadovala se použití institutu nutných nákladů. Takové tvrzení městský soud správně vyhodnotil jako nový žalobní bod, jenž byl uplatněn až po marném uplynutí lhůty pro podání žaloby, tedy v rozporu s § 71 odst. 2 s. ř. s. Takový žalobní bod je nepřijatelný.

[95] Podle § 98 odst. 1 věty první daňového řádu, *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.*

[96] Stěžovatelčina úvaha o povinnosti městského soudu přihlédnout k v žalobě neuplatněné námitce stanovení daně dle pomůcek není správná. Pokud správce daně nestanoví daň na základě pomůcek, ač k tomu byly splněny zákonné předpoklady, lze uvažovat o tom, že tím zatíží své rozhodnutí nezákonností. Taková vada však nedosahuje intenzity, aby se jí mohl městský soud zabývat z úřední povinnosti. Vykročit z mezí dispoziční a koncentrační zásady lze jen ve výjimečných případech. Výslovnou výjimku z dispoziční zásady upravuje pouze § 76 odst. 2 s. ř. s., podle něhož soud bez návrhu vysloví nicotnost napadeného rozhodnutí. Dokonce však ani ustanovení § 76 odst. 1 s. ř. s. stanovující podmínky, za nichž soud není povinen nařídít jednání, nepředjímá, že je správní soud tento postup oprávněn učinit bez ohledu na žalobní námitky (k tomu viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS). Judikatura možnost soudu přihlédnout k vadě řízení dovodila např. u otázky prekluze odpovědnosti za přešupek (rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2005, č. j. 3 As 57/2004-39,

pokračování

č. 845/2006 Sb. NSS), u prekluze daně (nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, anebo u nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006-73, č. 1546/2008 Sb. NSS). Nyní tvrzená vada spočívající v „prosté“ nezákonnosti není s to prolomit dispoziční ani koncentrační zásadu.

[97] Odkaz stěžovatelky na rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017-35, z něhož dovozuje povinnost městského soudu se zabývat předmětnou námitkou, je nepřipadný. V tehdy řešené věci totiž orgány finanční správy i krajský soud zcela oslyšely možnost stanovit daň pomůckami, byť k tomu skutkový stav na první pohled vybízel. Oproti tomu v nyní řešené věci se žalovaný v bodě 251 napadeného rozhodnutí možností stanovit daň dle pomůcek výslovně zabýval. Na okraj lze poznamenat, že stěžovatelkou uzavřené nájemní smlouvy, na jejichž základě vykazovala zdanitelné výnosy, popírají, že by k dosažení těchto výnosů musela vynaložit mzdové náklady na zaměstnance za účelem péče o pronajaté věci (viz výše).

V. Závěr a náklady řízení

[98] S ohledem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[99] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému nevznikly náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. září 2023

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu