ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Ostravské opravny a strojírny s.r.o.**, se sídlem Na Valše 237/1, Ostrava-Přívoz, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasačních stížnostech žalobce a žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 7. 2023, č. j. 22 Af 47/2021-145,

takto:

I. Kasační stížnosti **se zamítají**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 14. 9. 2021, č. j. 34271/21/5200-11432-709409, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 6. 2020, č. j. 26350887/20/3201-51521-810235 a č. j. 2635226/20/3201-51521-810235, kterými byly žalobci vydány dodatečné platební výměry na daně z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2012 (dále jen „ZO 11/12“) a za zdaňovací období od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013 (dále „ZO 12/13“). Současně bylo rozhodnuto o úhradě penále.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který rozsudkem ze dne 28. 7. 2023, č. j. 22 Af 47/2021-145, zrušil výrok II. žalobou napadeného rozhodnutí a v tomto rozsahu věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok I.), ve zbytku žalobu zamítl (výrok II.) a žádnému z účastníků nepřiznal náhradu nákladů řízení (výrok III.).

[3] K namítané prekluzi práva na stanovení daně za obě zdaňovací období krajský soud uvedl, že pro posouzení této otázky považuje za rozhodující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2020, č. j. 1 Afs 269/2019-54, č. 3996/2020 Sb. NSS. V případě žalobce je tedy rozhodné datum 10. 10. 2006, kdy Ministerstvo průmyslu a obchodu (dále jen „ministerstvo“) vydalo rozhodnutí o příslibu investiční pobídky žalobci. Proto se na běh lhůty ke stanovení daně za sledovaná zdaňovací období vztahuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění účinném do 1. 7. 2007 (dále jen „zákon o investičních pobídkách“), tj. investiční pobídky bylo možno čerpat formou slevy na dani po dobu 10 po sobě bezprostředně následujících zdaňovací období. Rozhodné přitom je, že tak žalobce učinit mohl, nikoliv, že tak učinil. Není proto směrodatné, že žalobce uplatnil veškerou slevu již ve zdaňovacím období 2008/2009. Toto zdaňovací období je jen prvním zdaňovacím obdobím, kdy mohl slevu uplatnit, protože splnil podmínky stanovené rozhodnutím ministerstva. Pokud jde o výpočet lhůty pro stanovení daně za dvě posuzovaná zdaňovací období, krajský soud se plně ztotožnil s vyhodnocením žalovaného v bodech 79–84 napadeného rozhodnutí a úvahy zde obsažené v plném rozsahu aproboval. První žalobní bod proto krajský soud neshledal důvodným.

[4] K námitce, že žalovaný porušil povinnost přechodu na pomůcky za situace, kdy zákonné podmínky § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), byly splněny, krajský soud uvedl, že v případě obou kontrolovaných zdaňovacích období bylo posuzováno dokazování v omezené daňové kontrole, kdy správce daně nepotřeboval, ani nevyžadoval celé účetnictví za daná zdaňovací období, ale jen jeho část vztahující se k uplatněným nákladovým úrokům, takže účetnictví jako celek zpochybněno nebylo. Žalobce přes opakované výzvy správce daně nepředložil nic, což setrvale zdůvodňoval svým názorem, že právo na stanovení daně bylo prekludováno. Krajský soud při posouzení tohoto žalobního bodu vycházel z principu, že uplatnění nákladových úroků ve smyslu § 24 ZDP je právem daňového subjektu a tomuto právu koresponduje povinnost daňového subjektu svá tvrzení prokázat. Pokud se žalobce o své vlastní vůli rozhodl rezignovat na svou zákonnou povinnost prokázat tvrzení uvedená v daňovém přiznání, logicky nese následky tohoto svého rozhodnutí. Z pohledu rozložení důkazního břemene v daňovém řádu nelze připustit situaci, kdy daňový subjekt je cíleně pasivní a správce daně v důsledku toho bude povinen suplovat jeho součinnost. Daňový subjekt by v takovém případě byl de facto hybatelem daňového procesu v tom směru, že by svou vůlí, resp. záměrnou pasivitou rozhodoval, jaké procesní nástroje budou v daňovém řízení použity. To by však byla situace rozporná se základními principy daňového řízení upravenými daňovým řádem. Na základě uvedeného shledal krajský soud postup správních orgánů, jež za daných okolností setrvaly v dokazování, zákonným.

[5] Ohledně esenciálních výdajů, tj. že žalovaný měl uznat minimálně nutné náklady na úroky, se krajský soud zcela ztotožnil se závěry žalovaného, když ve smyslu konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu k této právní otázce je možno zohlednit esenciální výdaje pouze v případě použití pomůcek, což u žalobce nenastalo. Za rozhodnou judikaturu krajský soud považoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020-39, jenž obsahuje shrnutí rozhodovací praxe kasačního soudu v otázce uplatnění esenciálních výdajů (zejm. body 57 a násl.).

[6] K námitce o nepřesném stanovení daně (s odkazem na bod 146 napadeného rozhodnutí) krajský soud uvedl, že jde o účelové tvrzení žalobce, neboť žalovaný se na tomto místě vyjadřuje v tom smyslu, že žalobce neprokázal tituly jednotlivých částek jako součástí finančních nákladů vykázaných v účetních závěrkách a správce daně proto správně vyšel z údajů uvedených žalobcem ve výkazech zisků a ztrát, což žalovaný plně aproboval. Pokud žalobce v replice k této otázce uvedl, že se jednalo o téměř čtvrt miliardy, a proto nelze bagatelizovat, že jde o nepodstatnou část účetnictví, krajský soud podotknul, že finanční výše je v posuzované věci kritériem odpovídajícím specifické ekonomické činnosti žalobce. Touto optikou je nutno posuzovat i chybějící výseč žalobcova účetnictví za dané zdaňovací období.

[7] Pokud jde o námitku rozporného postupu daňových orgánů v ZO 12/13 oproti ZO 14/15 a ZO 15/16 spočívající v tom, že v hospodářském roce 12/13 správce daně nezohlednil výnosové úroky vyúčtované z dluhopisů držených žalobcem a neponížil o ně základ daně, krajský soud konstatoval, že postup daňových orgánů byl opodstatněný a logický. Žalobce požadované doklady nepředložil, a proto žalovanému nebylo známo, zda, kdy a v jaké výši bylo o výnosových úrocích účtováno. Z následujících zdaňovacích období byly převzaty základní důkazní prostředky týkající se emise dluhopisů, k níž došlo ve ZO 12/13, nikoliv však důkazní prostředky účetní, které by se týkaly jiných zdaňovacích období. Žalovaný rozhodl na základě těch důkazních prostředků, které mu byly dostupné.

[8] Krajský soud neshledal důvodným ani žalobní bod, jímž žalobce brojil proti nevyhodnocení znaleckého posudku jako důkazu. Obsahem správních spisů bylo podle krajského soudu prokázáno, že správce daně vykázal snahu provést výslech znalců za účelem objasnění podkladů, které jim byly žalobcem poskytnuty k vypracování znaleckého posudku a o nichž měl správce daně pochybnosti. Žalobce však odmítl zprostit znalce mlčenlivosti, takže správce daně nemohl znalecký posudek ověřit jako důkaz potvrzující potřebnost emise dluhopisů, neboť jeho pochybnosti nebylo možno vyvrátit. Žalovaný tento důkaz zpochybnil tím, že on sám neměl k dispozici podklady, které žalobce poskytl znalcům, a objasnění sporné otázky nebylo žalobcem umožněno. Krajský soud proto postup správních orgánů obou stupňů shledal procesně správným a logicky opodstatněným, adekvátním procesnímu chování žalobce. K tvrzení žalobce, že na jeho straně byla důvodná obava, aby úřední osoby svému cíli, tj. fiskálnímu zájmu nepodřídily také způsob kladení otázek znalcům, což byl důvod, pro který je nezprostil mlčenlivosti, krajský soud uvedl, že daňový subjekt, resp. žalobce není oprávněn „rozhodovat“, které důkazy provede správní orgán a které soud. Takový přístup je snahou o účelové zneužití principu plné jurisdikce ve správním řízení soudním.

[9] Krajský soud však shledal důvodným žalobní bod, jímž žalobce brojil proti vyhodnocení daňové účinnosti úrokových nákladů z emise dluhopisů. Krajský soud podotkl, že žalobce velmi obsáhle rozvedl důvody, které ho přiměly k emisi dluhopisů, a široce přiblížil ekonomickou situaci, do které se dostal v roce 2012. Žalovaný zpochybnil ekonomický účel emise s tím, že žalobce měnil tvrzení co do důvodů emise, neboť nejprve uváděl financování novovýroby a poté refinancování úvěrů a půjček od manažerů Šuškových. Krajský soud se s tímto závěrem neztotožnil, neboť v ekonomické situaci, jak ji žalobce vylíčil, byly oba důvody pro emisi dluhopisů možné a navzájem se nevylučovaly.

Byť dal žalovanému za pravdu, že žalobce „pořízením dluhopisů“ nahradil jeden závazkový vztah závazkovým vztahem dalším, a to nepoměrně, neboť produkt levnější byl nahrazen produktem dražším, podle krajského soudu žalovaný toto kritérium úrokových sazeb hodnotí izolovaně, aniž zohlednil další podstatné a žalobcem tvrzené aspekty – změnu předmětu činnosti, kdy z opravárenské činnosti přešel na výrobu železničních kolejových vozidel (dále jen „ŽKV“), což je změna vyžadující markantní zvýšení potřeby volných finančních prostředků, ale i například kritérium časové, kdy žalobce měl na splacení úvěru z dluhopisů (proti stávajícímu) lhůtu 20 let.

[10] Krajský soud se také neztotožnil se závěrem žalovaného, že pokud byl emisí dluhopisů financován pouze dřívější dluh žalobce, nepřinesla emise žádné faktické zdroje financování, které by mohly generovat příjmy. Podle krajského soudu je tato úvaha velmi zužujícím výkladem § 24 odst. 1 ZDP, podle kterého jsou výdajem prostředky sloužící k dosažení zdanitelných příjmů, ale i ty, které souvisí s jejich udržením a zajištěním. Shodně vyznívá i judikatura, jež jako podmínku daňově účinného výdaje uvádí, že musí být vynaložen „v souvislosti“ se získáním zdanitelných příjmů. Pojem „v souvislosti“ je ale mnohem širší než jen vlastní výroba žalobce a úhrada úvěru proto může být postupem vedoucím k udržení a zajištění zdanitelných příjmů, neboť žalobce si tím vytváří podmínky pro jejich dosažení a tedy finanční prostředky vynakládá „v souvislosti“ se získáním příjmů. Žalovaný neopodstatněně redukuje činnost vedoucí k dosažení zdanitelných příjmů jen na vlastní výrobu, což je výklad restriktivní a neodpovídající obsahu § 24 odst. 1 ZDP.

III.

[11] Proti výroku I. tohoto rozsudku podal v zákonné lhůtě kasační stížnost žalovaný [dále jen „stěžovatel a)“], proti výrokům II. a III. tohoto rozsudku pak podal v zákonné lhůtě kasační stížnost žalobce [dále jen „stěžovatel b)“].

[12] Stěžovatel a) uvedl, že v posuzované věci jde o posouzení toho, zda žalobce prokázal, že úroky z emitovaných dluhopisů fakticky sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP. Stěžovatel a) má oproti krajskému soudu za to, že tyto výdaje podmínky jejich daňové účinnosti nesplňují, neboť žalobce nejenže neprokázal titul závazkového vztahu, jehož restrukturalizace byla poté prostřednictvím dluhopisů provedena, ale neprokázal ani to, že finanční prostředky získané emisí vynaložil na jím deklarovaný účel, tj. „přímý a bezprostřední vztah“ mezi výdaji a očekávanými příjmy. Daňová uznatelnost úroků odvisí od titulu, na jehož úhradu jsou použity finanční prostředky, za jejichž poskytnutí náleží věřiteli úrok. Jestliže by byl znám titul původního závazku a byl by relevantní pro akceptaci daňové účinnosti úroků, byly by (resp. mohly být při prokázání „přímého a bezprostředního vztahu“ mezi výdaji a příjmy) poté akceptovány i úroky nového závazku, jímž byl původní závazek nahrazen. Žalobce ale v tomto směru tíhu důkazního břemeno neunesl a titul původního závazkového vztahu neprokázal. Již z tohoto důvodu nelze úrokové náklady související s emitovanými dluhopisy označit za daňově účinné podle generální klauzule v § 24 odst. 1 ZDP. K rozporům zjištěným u jednotlivých finančních toků vyplývajících z bankovních výpisů a výkazů za relevantní období, z nichž je patrné, že (s ohledem na spisový materiál ke dni vydání napadeného rozhodnutí) nebylo možné akceptovat nepodložená tvrzení žalobce, že se v případě přijatých úhrad jednalo o půjčky, se však krajský soud v rozsudku nijak nevyjádřil a není zřejmé, jak

a zda vůbec o těchto otázkách uvážil. Zásadní pochybení krajského soudu tudíž spatřuje stěžovatel a) v tom, že se krajský soud primárně zaměřil na otázku prokázání účelu emise dluhopisů (srov. bod 27 rozsudku) a nevzal v potaz, že žalobce v daňovém řízení neprokázal titul závazkového vztahu, jehož restrukturalizace byla poté prostřednictvím emise dluhopisů provedena.

[13] Stěžovatel a) nepopřel, že žalobce tvrzené důvody emise (změna předmětu činnosti – z opravárenské činnosti žalobce přešel na novovýrobu ŽKV, což vyžaduje i markantní navýšení potřeby finančních prostředků, a časové kritérium, kdy žalobce měl na splacení úvěru z dluhopisů lhůtu 20 let) jsou možné (obecně přípustné) a navzájem se nevylučují, jak uvedl krajský soud. Stěžovatel a) však trval na tom, že bez prokázání relevantními důkazními prostředky neprokazují daňovou účinnost příslušných úrokových nákladů. Důvodnost emise, která představuje zatížené náklady (daňové výdaje), je totiž nutno podle § 8 odst. 1 daňového řádu prokázat ze všech hledisek a skutečností, které vyjdou najevo. Úrok z úvěru nebo dluhopisu totiž může mít daňovou relevanci jen v případě, že v souladu s § 24 odst. 1 ZDP vede k tomu, že dosavadní nebo nová aktiva mají potenciál generovat zdanitelné příjmy. Stěžovatel a) má za to, že žalobce této povinnosti nedostál a krajský soud pochybil, pokud shledal jeho žalobní argumentaci důvodnou.

[14] Stěžovatel a) se nedomnívá, že by jeho výklad neodpovídal obsahu („zužoval ho“) § 24 odst. 1 ZDP. Samozřejmě není a priori vyloučeno uplatnění úroků z dluhopisů do základu daně, nicméně to platí tehdy, když by se tak stalo za ekonomicky obhajitelných podmínek – jestliže by dluhopisy zajišťovaly financování z cizích zdrojů. V souladu se ZDP je vždy nutno prokázat ekonomickou racionalitu daňově uplatňovaných nákladů. Stěžovatel a) posuzoval celkovou racionalitu všech kroků žalobce, resp. kontext emise dluhopisů, a zjištěné skutečnosti zohlednil při výpočtu finančního efektu emise. Na posuzované transakce nenahlížel jen z pohledu příjmů (na účet žalobce bylo skutečně poukázáno 1, 6 mld. Kč), ale zohlednil všechny finanční toky a posoudil finální finanční efekt emise dluhopisů pro žalobce tak, že mu nepřinesla žádné reálné externí finanční zdroje, jež by mohly být použity při jeho podnikatelské činnosti směřující k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Žalobce totiž emisí nezískal 2 mld. Kč (resp. 1,6 mld. Kč), neboť čistý efekt z emise dluhopisů činil jen cca 2, 5 mil. Kč, což je zlomek hodnoty emitovaných (0,12 %) či upsaných (0,15 %) dluhopisů.

[15] Podle stěžovatele a) není pravdou, že při posouzení daňové účinnosti předmětných úrokových nákladů nezohlednil tvrzenou změnu předmětu činnosti žalobce, tj. že přešel z opravárenské činnosti na výrobu ŽKV. Stěžovatel a) v napadeném rozhodnutí zejména uvedl, že považuje za zásadní tu skutečnost, že žalobce prokazatelně nedisponoval finančními prostředky pro deklarovanou novýrobu, neboť bylo ověřeno, že při restrukturalizaci závazků téměř žádnými volnými finančními prostředky nedisponoval ani nespecifikoval, jaké finanční prostředky byly pro novovýrobu užity. Žalobce tudíž po refinancování disponoval pouze marginální částí finančních prostředků získaných emisí a v této situaci nebylo možno finanční prostředky používat pro novovýrobu ŽKV jako deklarovaný účel emise dluhopisů. V této souvislosti není rozhodné, zda v následujícím období po emisi dluhopisů došlo k vyrobení tvrzených 500 nových ŽKV, pokud žalobce reálně neměl k dispozici další finanční prostředky, jež by do novovýroby ŽKV investoval. Žalobcem tvrzený důvod emise v podobě změny jeho ekonomické činnosti nebyl relevantně

prokázán. Platí to tím spíše, kdy ani krajský soud neměl pochyb o tom, že z pohybů na účtech lze vysledovat, že finanční prostředky (1,6 mld. Kč), které žalobce získal emisí, byly využity téměř výhradně na úhradu stávajícího úvěru.

[16] K dalšímu tvrzenému ekonomickému důvodu emise dluhopisů závazků krajským soudem zmíněnému časovému kritériu stěžovatel a) uvedl, že považuje argumentaci žalobce za ryze účelovou. Nelze totiž přistoupit na premisu, že žalobce je jakousi nezávislou entitou, s níž nelze spojovat jednání bratrů Šuškových, tj. osob, jež tvoří jeho orgány, resp. orgány jeho jediného společníka, tj. společnosti Rail Invest a.s., a určují jeho fungování. Stěžovatel a) má za to, že se žalobce nemusel obávat toho, že by při zesplatnění úvěrů poskytnutých bratry Šuškovými trpěl nedostatkem prostředků na dlouhodobé financování jeho finančního plánu, neboť bratři Šuškové, kteří jej schválili prostřednictvím společnosti Rail Invest a.s., by za popsaných okolností o zesplatnění úvěrů nepochybně nerozhodli. Podle stěžovatele a) proto krajský soud pochybil, pokud označil námitky žalobce jako důvodné a jím zmíněný časový aspekt za podstatný a bez dalšího prokázání postačující k prokázání ekonomického důvodu emise dluhopisů v podobě restrukturalizace závazků.

[17] Z uvedených důvodů stěžovatel a) navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil výrok I. napadeného rozsudku a věc v tomto rozsahu vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[18] Stěžovatel b) namítal, že krajský soud posoudil nesprávně otázku prekluze práva na stanovení daně, neboť nijak nezohlednil úpravu v § 38r odst. 1 ZDP a v daňovém řádu. Krajský soud se nevypořádal s žalobními námitkami a jen se ztotožnil s žalovaným, rozsudek proto trpí i vadou nepřezkoumatelnosti. Stěžovatel b) poukázal na to, že rozhodnutí ministerstva č. 239/2006 představuje pouhý příslib, který je vázán na splnění konkrétních podmínek. Tímto příslibem mu tedy žádná sleva na dani poskytnuta nebyla ani být nemohla, neboť byla odvislá od toho, zda v budoucnu splní konkrétní podmínky. ZDP za počátek běhu lhůty pro stanovení daně považuje to období, kdy fakticky vznikl nárok na slevu, nikoli kdy byl poskytnut jen příslib. Podmínky pro uplatnění slevy na dani stěžovatel splnil v rámci zdaňovacího období od 1. 4. 2008 do 31. 3. 2009 (dále jen „ZO 08/09“), a lhůta pro stanovení daně počala běžet od tohoto zdaňovacího období. Tím zanikla i možnost uplatnit slevu na dani v jiných letech a tudíž hypotéza § 38r odst. 1 ZDP nebyla naplněna, neboť sleva na dani nadále uplatňována být ani nemohla. Krajským soudem citované rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2020, č. j. 1 Afs 269/2019-54, či ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015-74, jsou nepřiléhavé, neboť v nich nebyla řešena otázka lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 1 ZDP a závěry k uplatnění daňové ztráty podle § 38r odst. 2 ZDP nelze analogicky přebírat. Rozhodná právní úprava platila v době vzniku práva na slevu, tj. § 35b odst. 4 ZDP ve znění účinném od 2. 7. 2007. Tohoto dne nabyl účinnosti zákon č. 159/2007 Sb., který desetiletou lhůtu snížil na pětiletou, proto posledním zdaňovacím obdobím, ve kterém mohl stěžovatel b) slevu na dani uplatnit, je ZO 12/13, od kterého započala i běžet lhůta pro stanovení daně, ve které mohl správce daně zahájit daňovou kontrolu. Ta uplynula v roce 2016 a zahájení daňové kontroly v roce 2019 proto bylo nezákonné, čímž došlo i k prekluzi. Krajský soud nesprávně aproboval i závěry žalovaného, že lhůta pro uplatnění slevy je desetiletá – žalovaný se totiž dovolával právní úpravy v § 35b odst. 4 ZDP, ve znění účinném do 10. 10. 2006, která v době počátku běhu lhůty pro uplatnění slevy na dani neplatila. Jestliže zákonodárce neuvedl požadavek na aplikaci lhůty ve smyslu § 35b odst. 4 ZDP – ve znění před novelou č. 159/2007 Sb. – ve

vztahu k prekluzivní lhůtě započaté po účinnosti novelizované úpravy (což nelze vyvozovat ani z přechodných ustanovení zákona č. 159/2007 Sb.), nelze uplatnit výklad jdoucí k tíži stěžovatele b) a je nutno postupovat v duchu zásady *in dubio pro libertate*.

[19] Stěžovatel b) dále namítal, že krajský soud nesprávně posoudil také otázku, zda měly být aplikovány pomůcky, resp. opomenul tuto otázku vypořádat. Úvaha krajského soudu, že když se stěžovatel b) o vlastní vůli rozhodl rezignovat na svou zákonnou povinnost prokázat tvrzení uvedená v daňovém tvrzení, nese také následky svého rozhodnutí, neobstojí. Ve vztahu k ZO 11/12 byly podmínky pro aplikaci pomůcek splněny, neboť správce daně účetnictví vyžadoval, stěžovatel b) však výzvám nevyhověl, účetnictví nedoložil, a správcem daně ukládanou povinnost při dokazování nesplnil. Stěžovatel b) poukázal na to, že judikatura v minulosti řešila i případ, kdy daňový subjekt nedoložil odcizené účetnictví, a Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003-68, uvedl, že jde o nesplnění podmínky při dokazování a jde o důvod, aby daň byla stanovena podle pomůcek. Nyní nastala obdobná situace a není jasné, jak správce daně chtěl dokazovat, když schází předobraz toho, co má být dokazováno, tzn. účetnictví. Nechybí pouze určité účetní doklady, nýbrž schází účetnictví jako celek, a to že správce daně zahájil kontrolu v omezeném rozsahu, není důvod, aby mohl vést dokazování. Došlo k obdobné situaci, když je zpochybněna podstatná část účetnictví, neboť v rámci ZO 11/12 mu byly z nákladů vyloučeny výdaje ve výši cca 103 mil. Kč a jde o tak podstatnou položku, že je třeba aplikovat pomůcky. Rozhodně nelze připustit zkratkovitý přístup, když správce daně jedním tahem pera škrtne všechny nákladové úroky v řádu stomilionů a přitom se tváří, že nalezl správnou daňovou povinnost. Nastoupil i druhý důvod pro aplikaci pomůcek, neboť v důsledku absence účetnictví, kterou ovšem nelze nahradit odkazem na důkazy předložené ve zdaňovacích obdobích od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015 (dále jen „ZO 14/15“), resp. od 1. 4. 2015 do 31. 3. 2016 (dále pouze „ZO 15/16“), neboť v ZO 11/12 úroky z dluhopisů být uplatněny nemohly, nelze stanovit daň dokazováním. Pokud žalovaný uvedl, že vycházel ze zaokrouhlených údajů, je jasné, že daňová povinnost nebyla stanovena přesně a je pouze odhadována. To je ale postup typický pro užití pomůcek a krajský soud ho zcela nesprávně aproboval.

[20] Stěžovatel b) taktéž brojil proti tomu, že mu nebyly přiznány žádné náklady na financování z cizích zdrojů, které však musel vynakládat, aby mohl realizovat svou podnikatelskou činnost a dosahovat příjmů, které jsou mu zdaněny. Výsledná daňová povinnost nebyla proto stanovena ve správné výši. Otázka, zda byla nyní DPPO stanovena dokazováním či pomůckami, však nemůže být určující pro to, zda budou uznány „esenciální náklady“, které musely nastat. Stěžovatel b) nerozporoval, že závěry o minimálně nutných nákladech byly v judikatuře často spojeny s aplikací pomůcek. Tyto závěry však nelze paušalizovat tak, jak to učinil krajský soud, tedy, že by se minimálně nutné náklady vztahovaly výlučně k aplikaci pomůcek. Takový výklad je nesprávný, o čemž svědčí to, že usnesením č. j. 8 Afs 296/2020-106 byla tato otázka předložena rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

[21] Stěžovatel b) dále namítal, že rozsudek je ve výroku II. nezákonný i z toho důvodu, že krajský soud zamítl žalobu ve vztahu k námitkám týkajícím se ZO 11/12 navzdory tomu, že na podkladě stejného skutkového stavu dospěl ve vztahu k ZO 12/13 k nekompatibilním závěrům. Jestliže totiž krajský soud učinil správný závěr, že existoval závazek z úvěrů

stěžovatele b) vůči bratrům Šuškovým spojený s povinností platit konkrétní úrok, který byl v rámci emise dluhopisů refinancován, nelze se v takové situaci ztotožnit tím, že žaloba byla ve vztahu k ZO 11/12 zamítnuta. Je totiž zřejmé to, že stěžovatel b) musel platit úroky z úvěrů (jde tak o daňově účinné náklady podle § 24 odst. 1 ZDP), a žalobní body nelze chápat restriktivně tak, že stěžovatel b) brojil jen proti neuznání nákladů v podobě úroků z dluhopisů, ale že brojil i proti neuznání nákladů v podobě úroků z úvěrů. V této souvislosti stěžovatel b) rovněž uvedl, že navrhl provést jako důkaz k existenci závazku při ústním jednání listiny, které získal v souvislosti se změnou auditora. Krajský soud neshledal provedení těchto důkazů účelným, což lze akceptovat jen ve vztahu k ZO 12/13, kdy krajský soud žalobě vyhověl, nikoliv ve vztahu k ZO 11/12, kdy byla žaloba zamítnuta. Důkazy byly způsobilé doložit vznik nákladů (úroků z úvěrů) v ZO 11/12 a krajský soud tak pochybil, když tyto důkazy neprovedl a žalobu ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období zamítl. Došlo tak k porušení § 77 odst. 2 s. ř. s. zakotvujícího princip plné jurisdikce, neboť ze strany stěžovatele b) nedoložení účetnictví nepředstavovalo rozmar a aroganci, ale prostředek určité legitimní nutné obrany.

[22] Z uvedených důvodů stěžovatel b) navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil výroky II. a III. napadeného rozsudku a věc v tomto rozsahu vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[23] Stěžovatel a) ve vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele b) a následných replikách podpořil závěry krajského soudu týkající se výroku II. napadeného rozsudku a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Vyjádřil se rovněž podrobně k jednotlivým okruhům kasačních námitek.

[24] Stěžovatel b) ve vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele a) a následných replikách podpořil závěry krajského soudu týkající se výroku I. napadeného rozsudku a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Vyjádřil se rovněž podrobně k jednotlivým okruhům kasačních námitek.

IV.

[25] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnosti v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[26] Kasační stížnosti nejsou důvodné.

[27] Úvodem soud předesílá, že rozsah reakce na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (viz rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, či rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, jakými jsou i stěžovateli podané kasační stížnosti,

repliky a přílohy. Opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení.

[28] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stěžovatelem b) namítanou prekluzí práva na stanovení daně za předmětná zdaňovací období.

[29] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu: *„Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“*

[30] Lhůta pro stanovení daně v projednávaném případě neuplynula v roce 2016, jak tvrdí stěžovatel b). Je tomu tak proto, že žalovaný v nyní řešené věci správně aplikoval speciální úpravu konce prekluzivní lhůty obsaženou v § 38r odst. 1 ZDP. Podle tohoto ustanovení: *„Byla-li poskytnuta investiční pobídka formou slevy na dani, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, ve kterém nárok na slevu vznikl, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto slevu uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž nastaly skutečnosti uvedené v § 35a odst. 7, 8 nebo 9, nebo v němž uplynula lhůta pro uplatnění nároku na slevu na dani.“* Toto ustanovení je k úpravě lhůty pro stanovení daně obsažené v § 148 daňového řádu v poměru speciality a uplatní se proto na základě § 4 daňového řádu. Mezi účastníky totiž není sporu, že stěžovatel b) byl příjemcem investiční pobídky formou slevy na dani podle § 35b ZDP (na základě rozhodnutí ministerstva ze dne 10. 10. 2006, č. 239/2006).

[31] Na danou věc jsou aplikovatelné závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40. Podle jeho právní věty platí: *„Prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za rok, v němž byla vyměřena daňová ztráta, začne běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení za toto období, a skončí podle § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daňovou povinnost lze však vyměřit nejpozději ve lhůtě deseti let podle § 148 odst. 5 daňového řádu, a to i při aplikaci § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu.“* Jakkoli jde o závěr upínající se k právní úpravě obsažené v § 38r odst. 2 ZDP, Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem nevidí žádný důvod, pro který by se neměl uplatnit i ve vztahu k úpravě § 38r odst. 1 ZDP, neboť obě tato ustanovení upravují obdobný režim konce lhůty pro stanovení daně, byť právní skutečnost, na jejímž základě se pro konec prekluzivní lhůty tato speciální pravidla použijí, se v obou případech liší (poskytnutí investiční pobídky ve formě slevy na dani vs. uplatnění daňové ztráty).

[32] Podle § 35b odst. 4 ZPD ve znění účinném do 1. 7. 2007 *lze slevu na dani podle odstavce 1 uplatňovat po dobu deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze slevu na dani uplatnit, je zdaňovací období, ve kterém poplatník splnil všeobecné podmínky podle zvláštního právního předpisu a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, nejpozději však zdaňovací období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu. V případě, že byla lhůta pro splnění všeobecných podmínek prodloužena podle zvláštního právního předpisu, posunuje se počátek pro uplatnění slevy na dani z příjmů, nejdéle však o 2 roky.*

[33] Toto ustanovení bylo s účinností od 2. 7. 2007 novelizováno zákonem č. 159/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 159/2007 Sb."), tak, že slevu na dani bylo možno nově uplatňovat po dobu pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období.

[34] Podle čl. V zákona č. 159/2007 Sb. (přechodná ustanovení) *investiční pobídky poskytnuté přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona zůstávají v platnosti za podmínek a v rozsahu, v jakém byly poskytnuty*.

[35] V posuzované věci není sporné, že stěžovatel b) v ZO 08/09 splnil veškeré podmínky pro uplatnění slevy na dani a za toto zdaňovací období slevu na dani i uplatnil. ZO 08/09 je tudíž „prvním obdobím" čerpání slevy na dani, jež je relevantní pro běh lhůty pro uplatnění slevy na dani v následujících obdobích.

[36] Spornou je naopak otázka, po jakou dobu mohl stěžovatel b) investiční pobídku ve formě slevy na dani uplatňovat, tedy zda po dobu deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období podle ZDP ve znění účinném do 1. 7. 2007 (a to s ohledem na datum vydání a právní moc rozhodnutí o příslibu investiční pobídky), nebo jen po dobu pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období podle ZDP ve účinném od 2. 7. 2007 (s ohledem na ZO 08/09, v němž stěžovatel poprvé slevu na dani uplatnil). Otázka určení aplikovatelné právní úpravy je přitom pro určení lhůty pro stanovení daně stěžejní.

[37] Touto otázkou se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 11. 2. 2020, č. j. 1 Afs 269/2019-54, ve kterém uvedl:

Stěžovatel se domnívá, že měl slevu na dani uplatňovat za podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů ve znění účinném od 2. 7. 2007, resp. ve znění relevantním pro jednotlivá zdaňovací období, ve kterých slevu na dani skutečně uplatnil. Podle stěžovatelova názoru je totiž nutno výrazem „poskytnutí investiční pobídky" rozumět nikoli vydání rozhodnutí o poskytnutí příslibu investiční pobídky, ale okamžik, kdy byla investiční pobídka skutečně uplatněna (čerpána, resp. kdy ji stát „skutečně" poskytl).

Tento výklad nepovažuje soud za správný.

Je pravdou, že zákon o investičních pobídkách ani zákon o daních z příjmů pojem „poskytnutí investiční pobídky" nedefinují. Ze systematického výkladu jednotlivých ustanovení (zejména) zákona o investičních pobídkách však lze dovodit, že poskytnutím investiční pobídky se rozumí vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek, nikoli její skutečné uplatňování (čerpání). Například § 4 odst. 1 věta druhá za středníkem zákona o investičních pobídkách stanoví, že [žadatel] v návrhu uvede, které investiční pobídky by mohly být poskytnuty, jejich výši a podmínky jejich uplatnění. Zákon zde tedy odděluje fázi poskytnutí investiční pobídky a fázi jejich uplatňování a neztotožňuje je, jak to činí stěžovatel. Obdobně podle § 5 odst. 4 v písm. c) téhož zákona se v rozhodnutí o příslibu investičních pobídek uvedou podmínky, za kterých lze investiční pobídky čerpat a podle písm. e) podmínky, za nichž se veřejná podpora poskytuje. Ani zde tedy zákon neztotožňuje pojmy čerpání (uplatňování) investičních pobídek a jejich poskytování. Podle Nejvyššího správního soudu je zjevné, že pokud by zákonodárce hodlal časovou

působnost daňových zákonů odvozovat od okamžiku, kdy byla investiční pobídka skutečně uplatněna (čerpána), zvolil by v přechodných ustanoveních nikoli termín „poskytnuty" (investiční pobídky), ale právě „uplatněny" či „čerpány".

Soud si je vědom skutečnosti, že zákon o investičních pobídkách nepoužívá pojem „poskytnutí investiční pobídky" konzistentně, neboť jej například v § 7 odst. 5 větě první používá právě ve významu „uplatňování". Tato legislativně-terminologická nesoudržnost citovaného zákona však není natolik zásadní, že by mohla zpochybnit shora provedený systematický výklad.

Ostatně přechodná ustanovení obsažená v čl. V zákona č. 159/2007 Sb. hovoří o „platnosti" poskytnuté investiční pobídky. Platnost je vlastností spojovanou s rozhodnutím, nikoli s hmotněprávním nárokem (zde v podobě slevy na dani). Též z tohoto důvodu je proto podle soudu nutno pojem „poskytnutí investiční pobídky" ztotožnit s vydáním rozhodnutí o příslibu, neboť jen to je způsobilé, na rozdíl od slevy na dani, po účinnosti novely zůstat v platnosti Jak poukazuje sám stěžovatel, bylo by též značně nepraktické a právní jistotu ohrožující, pokud se podmínky uplatňování investičních pobídek ve formě slevy na dani posuzovaly vždy podle odlišné právní úpravy účinné ve zdaňovacím období, za které je sleva na dani uplatňována.

Nyní projednávaný případ názorně demonstruje, že mnohé zásadní podmínky se mohou v období čerpání investičních pobídek změnit. Je proto jen velmi stěží představitelné, jak by se při stěžovatelově výkladu, ztotožňujícím poskytnutí investiční pobídky s jejím uplatňováním, posuzovaly dopady změn dotčených zákonů např. při zkrácení desetileté doby pro uplatňování na polovinu, pokud by k takové změně došlo, například v osmém roce uplatňování investiční pobídky. Je zjevné, že stěžovatelem zastávaný výklad by vedl k absurdním až neřešitelným situacím.

Shora uvedené podporuje též důvodová zpráva k zákonu č. 159/2007 Sb. Nevyplývá z ní sice nic ve vztahu k přechodným ustanovením k zákonu o daních z příjmů, k čl. II odst. 1 (přechodná ustanovení k zákonu o investičních pobídkách), který je formulován shodně jako čl. V, však uvádí, že v souladu s principem právní jistoty zůstávají zachovány podmínky čerpání investičních pobídek, o kterých již bylo rozhodnuto. Z důvodové zprávy lze tedy dovodit, že předcházející právní úprava (účinná do 1. 7. 2007) se použije na ty investiční pobídky, o kterých již bylo rozhodnuto – za rozhodnutí o investiční pobídce pak nelze považovat nic jiného než rozhodnutí o příslibu investičních pobídek. I s ohledem na důvodovou zprávu je proto nutno pojem „poskytnutí investiční pobídky" ztotožnit s vydáním rozhodnutí o příslibu investičních pobídek.

Na základě shora uvedeného lze učinit závěr, že ve stěžovatelově případě bylo nutno aplikovat zákon o daních z příjmů (a zákon o investičních pobídkách) ve znění účinném do 1. 7. 2007. Slevu na dani proto bylo možno uplatňovat deset, nikoli pět, po sobě jdoucích zdaňovacích období.

[38] V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud neshledal důvod (stejně jako krajský soud) se od závěrů prvního senátu odchýlit. Krajský soud správně zdůraznil, že Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku, který byl publikován ve sbírce jeho rozhodnutí, výslovně zabýval výkladem pojmu „*poskytnutí investiční pobídky*" a jeho závěry jsou obecné, vyjadřující základní princip aplikovatelný na obdobné případy, tj. i na případ stěžovatele b), a sice, že pojem „*poskytnutí investiční pobídky*" znamená vydání rozhodnutí o příslibu investiční pobídky podle § 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách, a nikoliv okamžik,

kdy byla investiční pobídka skutečně čerpána (uplatněna). S ohledem na datum vydání rozhodnutí ministerstva je proto nutno aplikovat ZDP ve znění účinném do 1. 7. 2007, podle kterého bylo možno při splnění zákonných podmínek čerpat investiční pobídky (slevu na dani) po dobu deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období.

[39] Prvním zdaňovacím obdobím, kdy mohl stěžovatel b) uplatnit slevu na dani z poskytnuté investiční pobídky, bylo ZO 08/09. Proto lhůta pro stanovení daně za všechna zdaňovací období, za která bylo možno tuto slevu na dani uplatnit (deset bezprostředně po sobě následujících zdaňovacích období), skončila podle shora citovaného § 38r odst. 1 ZDP současně právě se lhůtou pro stanovení daně za ZO 17/18, tj. 1. 10. 2021.

[40] Z toho je zřejmé, že napadené rozhodnutí bylo nejen vydáno (14. 9. 2021), ale i nabylo právní moci (15. 9. 2021) v rámci zachované prekluzivní lhůty pro stanovení daně, a tento kasační bod tak není důvodný.

[41] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatele b), že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda měly být aplikovány pomůcky, resp. opomenul tuto otázku vypořádat.

[42] Kasační soud k tomu nejprve uvádí, že není pravdou tvrzení stěžovatele b), že se krajský soud tento žalobní bod nevypořádal. Otázkou, zda správní orgány postupovaly v souladu s daňovým řádem, pokud setrvaly v dokazování, se krajský soud v napadeném rozsudku zabýval (viz jeho body 14-16).

[43] Stanovení daně dokazováním je primárním (prioritním) způsobem stanovení daně. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu představuje stanovení daně podle pomůcek náhradní formu stanovení daňové povinnosti v případech, kdy selže způsob tzv. základní, tedy stanovení daně dokazováním (viz např. rozsudek ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018-44). Stanovení daně podle pomůcek představuje průlom do základní zásady daňového řízení, která zaručuje subjektu právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně. Podmínky pro přechod na pomůcky jako náhradní způsob stanovení daně jsou pak uvedeny v § 98 daňového řádu i v judikatuře (rozsudek ze dne 12. 12. 2019, č. j. 10 Afs 253/2019-39). K tomu, aby daň mohla být stanovena podle pomůcek, musí být splněny tři podmínky: (1) daňový subjekt nesplní některou ze svých povinností při dokazování, (2) bez jeho součinnosti nelze daň dokazováním stanovit, (3) a daň lze podle pomůcek stanovit spolehlivě. Zdejší soud má stejně jako krajský soud za to, že v posuzovaném případě tyto podmínky kumulativně splněny nebyly.

[44] Nelze souhlasit se stěžovatelem b), že byla v jeho případě zpochybněna podstatná část účetnictví. Sporné bylo pouze to, zda stěžovatel b) vynaložil některé výdaje v souladu s § 24 ZDP. Tomu se přitom v důsledku jeho pasivity nepodařilo prokázat část daňově uznatelných výdajů. Mezi základní povinnosti daňového subjektu patří sice také povinnost řádného vedení účetnictví, avšak ani ne zcela průkazné účetnictví nutně nemusí vést ke stanovení daně podle pomůcek. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní

případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS).

[45] Krajský soud v bodech 14 a 15 rozsudku správně zdůraznil, že daňová kontrola byla ohledně ZO 11/12 a ZO 12/13 zahájena v omezeném rozsahu se zaměřením jen na „*nákladové úroky*". V rámci omezené daňové kontroly správce daně nepotřeboval a ani nevyžadoval celé účetnictví za dotčená zdaňovací období, ale jen jeho část vztahující se k uplatněným nákladovým úrokům, tzn. účetnictví jako celek zpochybněno nebylo. Předmětem daňové kontroly tedy nebyl celkový stav účetnictví. Skutečnost, že stěžovatel b) nepředložil účetní knihy (či další požadované doklady), tj. že neunesl své důkazní břemeno, bez dalšího neznamená, že správci daně automaticky vznikla povinnost stanovit daň podle pomůcek. Neprokázání oprávněnosti konkrétního nákladu totiž není způsobilé zpochybnit účetnictví jakožto celek ani možnost stanovit daň dokazováním, a není samo o sobě důvodem pro stanovení daně podle pomůcek. Ke stejnému závěru v obdobných případech opakovaně dospěl i zdejší soud (rozsudky ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68, ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 Afs 94/2018-52, či ze dne 17. 4. 2019, č. j. 7 Afs 122/2018-49). Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu, že uplatnění výdajů vynaložených na dosažení příjmů (zde nákladových úroků) ve smyslu § 24 ZDP je právem daňového subjektu a tomuto právu koresponduje povinnost daňového subjektu svá tvrzení prokázat. Pokud se stěžovatel b) ze své vlastní vůle rozhodl rezignovat na svou zákonnou povinnost prokázat tvrzení uvedená v daňovém přiznání, logicky nese následky tohoto svého rozhodnutí. Orgány daňové správy nemají povinnost za daňový subjekt domýšlet a poté uplatnit to, co mohl uplatnit v souladu se zákonem sám daňový subjekt.

[46] Co se týče související námitky stěžovatele b), že mu z daňově uznatelných nákladů byly vyloučeny výdaje ve výši zhruba 103 mil. Kč a jedná se o tak podstatnou položku, že je potřeba aplikovat pomůcky, Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem poukazuje na to, že finanční výše vyloučených výdajů je kritériem odpovídajícím specifické ekonomické činnosti stěžovatele b), který sám v bodu 99 své kasační stížnosti mj. uvedl, že „*rozsah finančního plánu byl počítán v desítkách miliard korun*...", a touto optikou je nutno posuzovat i chybějící část jeho účetnictví za dané zdaňovací období.

[47] Stěžovatel b) taktéž brojil proti tomu, že mu nebyly přiznány žádné náklady na financování z cizích zdrojů, které však musel vynakládat, aby mohl realizovat svou podnikatelskou činnost a dosahovat příjmů, které jsou mu zdaněny (esenciální náklady).

[48] Předpoklad, že daň má být stanovena ve výši co nejvíce odpovídající skutečnosti, resp. princip, že každému příjmu by měl zásadně odpovídat určitý výdaj, je v zásadě správný. Avšak stěžovatel b) pomíjí chronologii a subsidiaritu postupů při stanovení daně, v nichž primární roli hraje dokazování (rozsudek NSS ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020-39). Devátý senát tohoto soudu totiž v rozsudku ze dne 29. 7. 2021, č. j. 9 Afs 320/2019-28, zdůraznil, že *„je nesprávný výchozí předpoklad stěžovatele, že kdykoliv má správce daně za prokázané dosažení nějakého výnosu, je třeba ve vztahu k němu uznat i náklad, byť s ohledem na*

neunesení důkazního břemene daňového subjektu pouze v nižší (esenciální) výši. Pokud daňový subjekt nesplní svoji povinnost dle § 92 odst. 3 daňového řádu a neunese důkazní břemeno ve vztahu ke konkrétnímu nákladu (či skupině nákladů), neznamená to bez dalšího, že by byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Stanovení daně podle pomůcek není prostředkem k tomu, aby daňový subjekt mohl dosáhnout zohlednění alespoň nějakých (esenciálních) nákladů v situaci, kdy neunesl své důkazní břemeno. Následkem neunesení důkazního břemene je neuznání nákladu jako daňově účinného, což zpravidla (bez přistoupení dalších okolností) nebrání tomu, aby daň byla stanovena dokazováním. Byť se může takto stanovená daňová povinnost jevit stěžovateli jako nesprávná ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu či logicky nesmyslná, jedná se o přímý důsledek toho, že neunesl své důkazní břemeno. Pouze v situaci, kdy by bylo zjištěno, že jsou splněny obě podmínky pro stanovení daně podle pomůcek […], *je třeba stanovit daň tímto způsobem.*" Rozšířený senát v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, pak dospěl k závěru, že „*Daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokazuje daňový subjekt. Pokud daňový subjekt prokáže, že jím uplatněný výdaj (náklad) skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť i za jiných okolností (včetně jiné výše), než je uvedeno na dokladu, je možné jej za splnění dalších zákonných podmínek uznat za daňově účinný výdaj. Neprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nemá správce daně bez dalšího povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží.*" Rozšířený senát tak jednoznačně odmítl judikaturní linii prosazující přiznání esenciálních nákladů v rámci stanovení daně podle pomůcek pouze z důvodu neunesení důkazního břemene ohledně okolností svědčící daňové uznatelnosti výdaje (nákladu) vynaloženého poplatníkem na existující zboží či službu. Názor stěžovatele b) týkající se povinnosti správce daně stanovit esenciální náklady na financování z cizích zdrojů v rámci pomůcek tak nemůže obstát. V nyní posuzované věci je totiž zřejmé, že nebyl naplněn důvod pro přechod na pomůcky, jelikož účetnictví stěžovatele b) nebylo významně zatemněno jak z pohledu celkového množství nedostatků v účetních zápisech, tak z pohledu celkového objemu zpochybněných transakcí.

[49] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatele b) ohledně rozporuplnosti závěrů krajského soudu o daňové (ne)účinnosti nákladů v ZO 11/12 a ZO 12/13.

[50] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel b) vykázal ve výkazech zisku a ztráty (ke dni 31. 3. 2012, resp. ke dni 31. 3. 2013) nákladové úroky ve výši 102 199 000 Kč a 140 250 000 Kč. Správce daně jej proto vyzval v souvislosti s ZO 11/12 i ZO 12/13 k předložení prvotních dokladů (účetních knih), prokázání oprávněnosti jejich uplatnění jako daňově účinných nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP, a také k prokázání stavu jiných závazků ve výši 1 597 565 000 Kč. Stěžovatel b) však žádné důkazní prostředky s odkazem na uplynutí lhůty pro stanovení daně nepředložil a nebylo tak z jeho strany jakkoliv prokázáno, jaké částky na vrub finančních nákladů zaúčtoval, jaký byl jejich titul a konkrétní výše, nebo kdo je případně věřitelem jednotlivého smluvního vztahu. Krajský soud proto žalobu ve vztahu k ZO 11/12 zamítl, neboť za takového skutkového stavu, kdy existence závazku z úvěrů nebyla prokázána, nelze vůbec uvažovat o tom, že stěžovatel b) prokázal, že nákladové úroky jsou daňově uznatelnými náklady podle § 24 odst. 1 ZDP. Pokud jde o ZO 12/13, zde byla skutková situace odlišná. Byť stěžovatel b) ani ve vztahu

k tomuto zdaňovacímu období žádné důkazní prostředky nepředložil, v odvolacím řízení byly s ohledem na datum emise dluhopisů (dne 12. 12. 2012) založeny do správního spisu doklady související s emisí dluhopisů „*OOS dluhopis 6M floater 2032*“ (ve výši 2 mld. Kč), jež stěžovatel b) předložil správci daně v souběžně probíhající daňové kontrole za ZO 14/15 a ZO 15/16. Krajský soud tak ve vztahu k ZO 12/13 měl možnost vycházet z dokumentace, kterou stěžovatel b) předložil k emisi dluhopisů (smlouva s administrátorem emise, mandátní smlouva o obstarání emise, smlouva o uložení sběrného spisu, smlouvy o koupi a upsání dluhopisů manažery Šuškovými, smlouvy o koupi dluhopisů od manažerů Šuškových, výpisy z bankovních účtů, popř. znalecký posudek; viz bod 9 napadeného rozsudku). Posléze se krajský soud v souvislosti s ZO 12/13 zaobíral otázkou, zda lze mít za prokázané, že tyto nákladové úroky z dluhopisů byly stěžovatelem b) vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 ZDP, přičemž dospěl k závěru, že úhrada závazku (úvěru) může být postupem vedoucím k udržení a zajištění zdanitelných příjmů. Z uvedeného je zřejmé, že se nejedná o „rozporné hodnocení téhož skutkového stavu“, jak tvrdí stěžovatel b).

[51] Nedůvodná je rovněž námitka stěžovatele b), že krajský soud pochybil, když neprovedl navržený důkaz k existenci závazku – listiny, které byly způsobilé doložit vznik nákladů (úroků z úvěru) v rámci ZO 11/12.

[52] Lze souhlasit se stěžovatelem b), že správní soudnictví je ovládáno principem plné jurisdikce, z čehož tak správním soudům vyplývá i povinnost provádět dokazování, je-li toho potřeba. S ohledem na tento princip správní soudy nemohou odmítat provedení nových důkazů v soudním řízení pouze z důvodu, že jejich provedení nebylo navrženo již v řízení před správním orgánem. Na druhou stranu soudní řízení nelze chápat jako pokračování řízení správního (daňového) a je třeba nalézat rozumnou rovnováhu zohledňující zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím účastníka řízení na straně druhé. Správní soudy proto zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu účastníků řízení, kteří nebyli v průběhu správního (či daňového) co do svých tvrzení i co do svých návrhů důkazů aktivní, a svá skutková tvrzení uplatnili poprvé v řízení před správními soudy (např. rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232). Provedení nových důkazů v řízení před správními soudy je tak namístě obvykle tehdy, pakliže nové důkazy nemohly být navrženy již ve správním řízení. Stěžovatel b) přitom příslušné důkazy (doklady z let 2009) navrhl k prokázání těch skutečností, které měl prokázat v daňovém řízení, k čemuž byl opakovaně vyzván správcem daně. V daňovém řízení přitom stěžovatel b) tyto důkazy mohl navrhnout, ale z vlastní vůle tak (s odkazem na uplynutí lhůty pro stanovení daně) neučinil a zůstal zcela procesně pasivní. Krajský soud proto nepochybil, když provedení takových důkazů ve vztahu k ZO 11/12 neshledal účelným.

[53] Podstatou kasační stížnosti v případě stěžovatele a) je pak nesouhlas se závěrem krajského soudu ohledně daňové uznatelnosti úroků z emitovaných dluhopisů, kdy podle stěžovatelova názoru žalobce neprokázal titul závazkového vztahu, jehož restrukturalizace byla poté prostřednictvím dluhopisů provedena, a neprokázal ani to, že finanční prostředky získané emisí vynaložil na jím deklarovaný účel, tj. „přímý a bezprostřední vztah“ mezi výdaji a očekávanými příjmy.

[54] Podle ustanovení § 24 odst. 1 věta prvá ZDP platí, že 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. Podmínkami daňové účinnosti výdaje je, že (1) výdaj skutečně nastal, (2) byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, (3) byl vynaložen v daném zdaňovacím období a (4) zákon jej jako daňově účinný nevylučuje (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73). Spornou je především podmínka druhá. Tu však podle názoru krajského soudu stěžovatel a) vyložil příliš úzce, neboť podstatná je souvislost s podnikáním žalobce a jeho činností, díky které může generovat zdanitelné příjmy.

[55] V rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 13/2015-30, Nejvyšší správní soud konstatoval, že: „*Z výše uvedeného je především patrné, že dosažení zdanitelného příjmu není podmínkou uplatnění vynaložených výdajů. Tudíž je možné uplatnit i výdaje související s podnikatelským záměrem. Podmínkou ovšem je, že mezi výdaji a očekávanými příjmy, jež mají vynakládané výdaje daňovému subjektu přinést, musí existovat přímý a bezprostřední a ekonomicky racionální vztah (srov. k tomu usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64, č. 1984/2010 Sb. NSS). V rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008-82, Nejvyšší správní soud konstatoval, že je „podstatné, aby mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy existoval přímý a bezprostřední vztah (nutně však již nikoliv přímá úměra); v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je tedy vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet.“ Zdejší soud opakovaně vyslovil, že mezi vynaloženými výdaji a podnikatelskou činností daňového subjektu musí existovat jasná vazba, přičemž neuznatelné jsou takové výdaje, které zřetelně neodpovídají ekonomicky racionálnímu (přiměřenému) chování, tj. nedávají z ekonomického hlediska smysl.*“ Podle rozsudku téhož soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008-82: „*daňovým výdajem je takový výdaj, který má souvislost s byť i jen očekávanými příjmy. Zmíněná souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je proto vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí a nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet (...) Stejně tak není reálné, aby se náklady a z nich poté přitékající příjmy střetly v témže zdaňovacím období. Je totiž věcí podnikatelského záměru či strategie, jak daňový subjekt svoje příjmy hodlá načasovat. Vždyť náklad vynaložený v jednom zdaňovacím období může přinést příjem až v časově vzdálenější době a nebo dokonce příjem nemusí přinést vůbec. Naprosto převažujícím motivem pro podnikání, je vydobytí zisku. Podnikatelská strategie v sobě zahrnuje mnohost jednotlivých rozhodnutí – od rozhodnutí jaké služby či hodnoty bude podnikatel trhu poskytovat, s kým bude spolupracovat a na jakém základě, jak svůj podnikatelský záměr bude financovat, až po úvahu, jakého zisku a v jakém časovém horizontu hodlá dosahovat. Bylo by nerozumné a neodpovídající pravidlům obchodní a podnikatelské strategie daňově zohledňovat pouze náklady, které se v totožném (či bezprostředně následujícím) zdaňovacím období ukáží jako takticky perfektní a přinesou zisky. Vždyť podnikatelská taktika v sobě ukrývá mnoho rizik a ty také musí podnikatel sdílet (...) Zákonným požadavkem, jejž musí výdaj (náklad) splnit, aby byl daňově uznatelným, je mj. jeho faktické vynaložení daňovým subjektem, a to za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů, které v důsledku podléhají zdanění. Zákon tedy jasně umožňuje a podporuje uplatnění výdajů*

(nákladů), které přinesou nebo reálně mohou přinést, ať už současné nebo budoucí příjmy a nebo pomohou k tomu, aby byl udržen tok příjmů již dosahovaných.“

[56] S ohledem na uvedené judikaturní závěry o tom, jaké otázky je třeba hodnotit při posouzení daňové účinnosti nákladů spojených s určitým podnikatelským plánem, krajský soud zcela oprávněně vytkl stěžovateli a), že tento upozadil podstatné otázky spojené se změnou podnikatelského zaměření žalobce a realizací jeho finančního plánu. V daňovém řízení přitom žalobce setrvale tvrdil, že v souvislosti se změnou zaměření podnikatelské činnosti bylo třeba zajistit zdroje financování, resp. vypořádat dosavadní závazky ze smluv o úvěru, které byly splatné v roce 2014, resp. 2015, aby disponoval potřebným cash flow. Žalobce nemohl realizovat finanční plán a investovat do výroby ŽKV za situace, kdy by v krátkém časovém horizontu musel splatit své úvěry. Z tohoto důvodu přistoupil k emisi dluhopisů o celkové předpokládané hodnotě 2 mld. Kč, přičemž fakticky došlo k úpisu dluhopisů v hodnotě 1,6 mld. Kč. Díky této emisi mohl žalobce refinancovat své dosavadní závazky, neboť dluhopisy se splatností 20 let mu zaručovaly financování výroby ŽKV po dobu finančního plánu, tj. na 20 let. Žalobce totiž neměl dostatečné volné finanční prostředky, aby mohl financovat výrobu, a ještě splatit stávající úvěry. S ohledem na žalobcem tvrzené ekonomické důvody, které jej vedly k emisi dluhopisů, lze ve shodě s krajským soudem konstatovat, že úhrada závazku (úvěru) může být v obecné rovině postupem vedoucím k udržení a zajištění zdanitelných příjmů, protože daňový subjekt si tímto způsobem vytváří podmínky pro následné dosažení zdanitelných příjmů, tj. finanční prostředky vynakládá „v souvislosti“ se získáním zdanitelných příjmů. Tvrzení stěžovatele a), že „se žalobce nemusel obávat toho, že by při zesplatnění úvěrů poskytnutých bratry Šuškovými trpěl nedostatkem prostředků na dlouhodobé financování jeho finančního plánu, neboť bratři Šuškové, kteří jej schválili prostřednictvím společnosti Rail Invest a.s., by za popsaných okolností o zesplatnění úvěrů nepochybně nerozhodli“ je přitom čistě spekulativní a nepodložené, neboť nelze s jistotou vycházet z toho, že osoba, která je v postavení statutárního orgánu či akcionáře Rail Invest a.s., jí bude i za několik let a vždy bude ochotná půjčovat žalobci finanční prostředky, resp. po uplynutí splatnosti nebude vyžadovat vrácení již poskytnutých prostředků. Krajský soud proto správně uzavřel, že stěžovatel a) v žalobou napadeném rozhodnutí neopodstatněně redukuje činnost vedoucí k dosažení zdanitelných příjmů jen na vlastní výrobu, což je výklad restriktivní, neodpovídající plně obsahu § 24 ZDP. Pokud stěžovatel a) snáší v kasační stížnosti další věcné argumenty pro podporu závěru o nesprávnosti názoru krajského soudu v této otázce, je podle přesvědčení kasačního soudu nezbytné vyžadovat jejich komplexní podrobné uvedení již v žalobou napadeném rozhodnutí, neboť se vztahují k jednomu ze zákonných předpokladů daňové uznatelnosti předmětného daňového nákladu.

[57] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatele a), že krajský soud pochybil, když nevzal v potaz, že žalobce v daňovém řízení neprokázal titul závazkového vztahu, jehož restrukturalizace byla poté prostřednictvím emise dluhopisů provedena. V žalobou napadeném rozhodnutí stěžovatel a) opakovaně uvedl, že emisí dluhopisů docházelo pouze k „refinancování“ a „restrukturalizaci“ stávajících závazků (viz např. body 100, 126, 128 či 130). Stěžovatel a) tedy v napadeném rozhodnutí obecně nezpochybnil to, že nějaký dřívější závazek existoval, kdy vycházel z žalobcova daňového přiznání a jeho příloh. Za situace, kdy sám stěžovatel a) své závěry opíral o právní názor, že pořízením dluhopisů žalobce nahradil jeden závazkový vztah závazkovým vztahem dalším (dražším),

krajský soud nepochybil, když se ve vztahu ke ZO 12/13 nezabýval otázkou titulu původního závazku. Námitky stěžovatele a) o neprokázání titulu závazku se tak míjejí s důvody, pro které krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zčásti zrušil.

[58] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnosti jako nedůvodné (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[59] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelé nebyli v řízení o kasačních stížnostech úspěšní, proto nemají právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 24. února 2025

David Hipšr
předseda senátu