



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **Gemelli Real Estate, s.r.o.**, IČO 29377994
sídlem Veveří 480/44, 602 00 Brno
zastoupen advokátem Mgr. Martinem Hrodkem,
sídlem Klimentská 1216/46, 110 00 Praha 1

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2020, č. j. 41213/20/5200-11434-707603,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 15. 11. 2018, č. j. 4693835/18/3001-51523-712669 a č. j. 4693991/18/3001-51523-712669 (dále jen „platební výměry“), žalobci na základě výsledků provedené daňové kontroly doměřil daň z příjmů právnických osob a penále, konkrétně za zdaňovací období roku 2015 daň vyšší o 1 020 490 Kč a penále ve výši 204 098 Kč a za zdaňovací období roku 2016 daň vyšší o 3 336 279 Kč a penále ve výši 33 362 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 12. 11. 2020, č. j. 41213/20/5200-11434-707603 (dále jen „napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobce podaná proti platebním výměrům a platební výměry potvrdil.

II. Stanoviska účastníků řízení

2. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že žalovaný nesprávně vyložil a aplikoval § 23 odst. 4 písm. e) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Žalovaný nesprávně posoudil vazbu úrokových nákladů a úrokových výnosů za zdaňovací období roku 2015 a 2016, když dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, že prověřované úrokové příjmy bezprostředně souvisí s prověřovanými neuznanými náklady. Žalovaný dospěl k nesprávnému závěru také v případě neunesení důkazního břemene žalobcem. Byl to naopak žalovaný, kdo neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, správnost a úplnost uplatněných důkazních prostředků, přičemž v tomto ohledu nesprávně aplikoval § 8 a § 92 daňového řádu.
3. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Dodává, že je to žalobce, kdo nesprávně vykládá § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. Dle tohoto ustanovení se do základu daně nezahrnují částky zaúčtované do příjmů (výnosů), pokud přímo souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně do výše těchto neuznaných výdajů (nákladů). Přímou souvislostí výnosů s náklady se rozumí dostatečně intenzivní a nezprostředkovaná logická vazba mezi výnosy a náklady, tuto přímou vazbu se žalobci nepodařilo prokázat. Výnosové úroky z půjček nemají přímou souvislost s nákladovými úroky dluhopisů, neboť výnosy z titulu úroků z půjček plynou ze vztahu mezi žalobcem a společnostmi Gemelli London 1 a Gemelli London 2 bez ohledu na závazek žalobce vůči R. B. z titulu úroků z upsaných dluhopisů. Vzájemný zápočet mezi pohledávkou ze smlouvy o postoupení pohledávky a pohledávkou za upsání dluhopisů nevytváří přímou vazbu mezi těmito na sobě zcela nezávislými úkony. Jak pohledávka vzniklá z titulu úpisu dluhopisů, tak závazky vzniklé z titulu postoupení pohledávek vznikly a existovaly zcela samostatně a nezávisle na sobě, každý titul existoval bez vlivu druhého.
4. Žalobce podal v reakci na vyjádření žalovaného repliku. Nad rámec žalobních tvrzení uvádí, že úrokové náklady byly podmíněny úrokovými výnosy, protože příslušné dluhopisy by nikdy nebyly vydány a splaceny, pokud by R. B. nezískal pohledávku na úplatu za postoupení předmětných pohledávek, které použil k zaplacení emisního kurzu předmětných dluhopisů pomocí započtení. Žalobce získal finanční zdroje z emise dluhopisů ne ve formě peněžních prostředků, ale ve formě zániku povinnosti zaplatit úplatu za postoupení předmětných pohledávek za společnostmi Gemelli London 1 a Gemelli London 2. Žalobci tak plynou příjmy z aktiva, které získal v rámci emise dluhopisů, což zakládá dostatečně logickou přímou vazbu mezi těmito úrokovými příjmy

a úrokovými náklady. Žalobce netvrdí, že zápočet pohledávek sám o sobě zakládá dostatečně intenzivní logickou vazbu. Tuto vazbu zakládá skutečnost, že emise dluhopisů byla ve své ekonomické podstatě splacena postoupením pohledávek za společnostmi Gemelli London 1 a Gemelli London 2. Žalovaný předložil veškeré podklady prokazující skutečnosti uvedené v daňových tvrzeních nebo vyžádané v rámci daňové kontroly, žalovaný nezpochybnil žádný z předložených důkazních prostředků.

5. Žalovaný dále reagoval na tvrzení žalobce v duplice, přičemž zopakoval svoji předchozí argumentaci a odkázal na své předešlé vyjádření a napadené rozhodnutí.

III. Posouzení věci krajským soudem

6. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování soud vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.
7. Krajský soud považuje za účelné v úvodu stručně zopakovat zjištěný skutkový stav. R. B. je od 5. 4. 2013 jednatelům žalobce a od 13. 11. 2019 do 13. 11. 2019 byl společníkem žalobce s podílem ve výši 81 %. Dne 10. 12. 2012 vydal žalobce dluhopisy o nominální hodnotě 1 Kč v počtu 70 000 000 kusů se splatností 31. 12. 2027 a s pevnou úrokovou sazbou 8 % p. a. Ze smlouvy o úpisu dluhopisů ze dne 19. 12. 2012 vyplývá, že R. B. upsal 121 212 kusů dluhopisů žalobce. Ze smlouvy o převodu dluhopisů ze dne 29. 12. 2014 vyplývá, že R. B. upsal 69 878 788 kusů dluhopisů žalobce, R. B. tak upsal všechny dluhopisy žalobce z emitované dne 10. 12. 2012. Ze smlouvy o postoupení pohledávky vyplývá, že R. B. postoupil na žalobce pohledávku za společností Gemelli London 1 ve výši 1 125 041 GBP a pohledávku za společností Gemelli London 2 ve výši 1 503 231 GBP. Dne 22. 12. 2014 byly k těmto smlouvám uzavřeny dodatky, dle kterých se jistina ode dne 1. 1. 2015 úročí úrokem 8 % p. a. Žalobce uzavřel s R. B. smlouvu o zápůjčce ze dne 29. 12. 2014, ve které žalobce prohlašuje, že mu R. B. poskytnul v průběhu let 2012 až 2014 peněžité zápůjčky ve výši 69 878 788 Kč. Žalobce v rámci jiného daňového řízení poskytl vysvětlení, že zápůjčka byla do společnosti vložena v podobě postoupení dvou výše uvedených pohledávek. Dne 29. 12. 2014 byla uzavřena dohoda o započtení pohledávek mezi žalobcem a R. B. Došlo k vzájemnému započtení pohledávky žalobce za R. B. z titulu kupní ceny za převedené dluhopisy ve výši 69 878 788 Kč a pohledávky R. B. za žalobcem z titulu smlouvy o zápůjčce ve výši 69 878 788 Kč, která představuje pohledávku vzniklou ze smlouvy o postoupení pohledávek za společnostmi Gemelli London 1 a Gemelli London 2.
8. Žalobce i žalovaný shodně dospěli k závěru, že úrok z dluhopisů ve výši 8 % p. a. nepředstavuje náklad na dosažení, udržení nebo zajištění zdanitelného příjmu, jelikož dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP se jedná o finanční výdaj, jehož věřitel (R. B.) je osobou spojenou ve vztahu k žalobci.
9. Žalobce však v důsledku neuznání nákladových úroků z dluhopisů nezahrnul do základu daně výnosové úroky z postoupených pohledávek, jelikož tyto výnosy dle žalobce přímo souvisejí s nákladovými úroky z dluhopisů.
10. Podle § 23 odst. 4 písm. e) ZDP se do základu daně nezahrnují částky zaúčtované do příjmů (výnosů), pokud přímo souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně do výše těchto neuznaných výdajů (nákladů).
11. Mezi žalobcem a žalovaným vznikl spor o to, zda je mezi nákladovými úroky z dluhopisů a výnosovými úroky z postoupených pohledávek přímá souvislost, respektive zda žalobce tuto přímou souvislost prokázal.

12. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce přímou souvislost mezi předmětnými pohledávkami neprokázal (neunesl své důkazní břemeno), přičemž tato přímá souvislost zde nemůže ani být dána z toho důvodu, že obě pohledávky nemají společný titul vzniku a jejich souvislost vznikla až započtením. Žalobce tudíž podle žalovaného neprokázal, že by výnosové úroky neměly být zahrnuty do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. e) ZDP.
13. Krajský soud po provedeném přezkumu shledal, že žalovaný dospěl ke správnému závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem, byť se při svém posuzování dopustil dílčí nesprávnosti, která ovšem na závěr o neunesení důkazního břemene neměla vliv. Touto dílčí nesprávností je podle názoru soudu použití nesprávného kritéria pro posouzení přímé souvislosti mezi nákladovými úroky a výnosovými úroky, a to právní titul pohledávek. Posuzování přímé souvislosti pohledávek podle jejich právních titulů je totiž ryze formální a příliš zobecňující. Při takovém posuzování nemůže správní orgán ve skutečnosti zohlednit všechny specifické okolnosti individuálního případu. Právní titul má přitom velmi omezenou vypovídací schopnost o tom, jak spolu jednotlivé transakce reálně souvisí. Přímou souvislost rozhodně nezakládá společný titul vzniku pohledávek, ale například jejich účel, pohnutky, které stály za jejich vytvořením, jejich vzájemná podmíněnost, či provázanost. Stěžejní bude vždy zjištění toho, zda by daňový subjekt získal předmětný výnos bez vynaložení neuznatelného nákladu. Tuto otázku přitom nelze zodpovědět pouze tak, že správce daně (potažmo žalovaný) konstatují, že pohledávky vznikly z různých právních titulů, a proto spolu nesouvisejí. Tyto případy by měly být posuzovány materiálně, závěr o tom, zda mezi pohledávkami přímá souvislost je dána, či není, by měl vyplývat z hodnocení bližších okolností daného obchodního případu. V obchodním styku jsou totiž zcela běžně uzavírány složité smluvní konstrukty, které tvoří několik různých právních titulů, avšak všechny může spojovat společný účel a smysl a mohou spolu přímo souviset.
14. Pro účely posuzování přímé souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) se ze dne 27. 7. 2017, č. j. 9 Afs 231/2016 – 50 (všechna zde citovaná judikatura je dostupná na www.nssoud.cz). V něm se NSS zabýval výkladem „přímé souvislosti“ v kontextu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, nicméně dle názoru zdejšího soudu jsou závěry NSS analogicky aplikovatelné také na projednávanou věc. Dle NSS se přímou souvislostí příjmů (výnosů) s výdaji (náklady) rozumí dostatečně intenzivní a nezprostředkovaná logická vazba mezi příjmy (výnosy) a výdaji (náklady). Je přitom podstatné zhodnocení okolností každého posuzovaného případu s ohledem na povahu této vazby.
15. Uvedené podporuje závěr zdejšího soudu, že na přímou souvislost by mělo být náziráno z materiálního pohledu, tj. nikoliv pouze z pohledu titulu jednotlivých pohledávek. Jak uvádí NSS, přímá souvislost je logická vazba, pro její hodnocení je proto stěžejní pochopení účelu a smyslu daného obchodního případu, společně s pochopením bližších okolností vzniku jednotlivých pohledávek, které transakci tvoří. Zdejší soud netvrdí, že souvislost mezi právními tituly hodnocených pohledávek není pro posouzení přímé souvislosti relevantní, z výše uvedených důvodů je však zřejmé, že se nemůže jednat o jediné ani rozhodující kritérium pro posouzení přímé souvislosti pohledávek.
16. Soud však zároveň musí poznamenat, že výše popsany důvod vylučující přímou souvislost nákladových a výnosových úroků (tj. existence rozdílných titulů) v této věci správce daně a žalovaný do posouzení vnesli zjevně proto, že žalobce vlastní zdůvodnění ve skutečnosti nepředložil. Žalobce se totiž snažil vysvětlit a doložit pouze souvislost mezi upsáním

dluhopisů a postoupením pohledávek, nikoliv ovšem souvislost mezi samotnými úroky z obou těchto nástrojů. Zde je přitom zcela nutné zdůraznit, že pohledávky byly na žalobce postoupeny jako bezúročné. Výnosový úrok byl k daným půjčkám přidán až odpovídajícími dodatky uzavřenými více než rok po postoupení pohledávek. Dodatky byly navíc uzavřeny mezi žalobcem a společnostmi Gemelli London 1 a Gemelli London 2, ne mezi žalobcem a R. B., se kterým se pojí nákladový úrok z dluhopisů. Z těchto důvodů je nutné rozlišovat mezi výnosem v podobě postoupení pohledávek a výnosem v podobě 8% úroku z postoupených pohledávek.

17. Žalobce však tento rozdíl nečiní. Všechna jeho tvrzení týkající se přímé souvislosti uplatněná jak v předcházejícím řízení, tak v řízení před soudem, se vztahují k přímé souvislosti mezi emisí dluhopisů (a s ní spojeným nákladovým úrokem) a postoupením pohledávek. Ani okrajově se však nezmiňuje o přímé souvislosti mezi emisí dluhopisů (a s ní spojeným nákladovým úrokem) a výnosovým úrokem, který vyplývá ze smluvních dodatků ze dne 22. 12. 2014. Žalobce neprezentuje žádný důvod, proč k uzavření dodatků došlo, žádnou konkrétní okolnost, ze které by jakkoliv vyplývala jakákoliv vazba mezi uzavřením smluvních dodatků a emisí dluhopisů. Výnosem, který nebyl zahrnut do základu daně, je právě 8% úrok z postoupených pohledávek smluvený v odpovídajících dodatcích. Tvrzení žalobce se tak měla primárně týkat okolností uzavření, účelu a smyslu předmětných smluvních dodatků.
18. Zákonná úprava rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je obsažena v § 92 daňového řádu, podle něhož „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].
19. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat

zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně nicméně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).

20. V posuzovaném případě žalobce neunesl již primární důkazní břemeno, jelikož nepodal ani dostatečně konkrétní tvrzení, kterými by přímou souvislost mezi nákladovými a výnosovými úroky objasnil. Žalobce vůbec nepředložil žádné argumenty na podporu toho, že by samotný vznik výnosových úroků souvisel s nákladovými úroky. Souvislost se snažil doložit zprostředkovaně přes souvislost postoupení pohledávky s upsáním dluhopisů, aniž by jakkoliv zdůvodnil, proč se neúročená pohledávka stala až s odstupem času pohledávkou úročenou. Logicky tudíž žalobce nepředložil ani důkazy, kterými by svá tvrzení prokázal, snažil se prokázat pouze onu souvislost mezi emisí dluhopisů a postoupením pohledávek, která ovšem nemá dostatečnou vypovídací hodnotu pro posouzení souvislosti výnosových a nákladových úroků. Za této situace je nutno souhlasit se žalovaným v tom, že žalobce své důkazní břemeno ohledně souvislosti nákladových a výnosových úroků neunesl. Úvahy žalovaného ohledně toho, že mezi těmito úroky ani nemůže být dána příčinná souvislost s ohledem na rozdílné právní tituly, jsou sice na jednu stranu příliš zjednodušující, na stranu druhou však jdou zjevně nad rámec stěžejního závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem, který v rámci soudního přezkumu plně obstál.
21. Soud se z uvedených důvodů neztotožnil s názorem žalobce, že to byl žalovaný, kdo neunesl své důkazní břemeno. Vzhledem k tomu, že žalobce nedodal důkazy k prokázání jím tvrzených skutečností v daňovém přiznání, žalovaný ani správce daně nemohli prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost důkazních prostředků, které nebyly předloženy. Mohli pouze poukázat na skutečnost, že žalobcova tvrzení nepotvrzují přímou souvislost nákladových a výnosových úroků.

IV. Shrnutí a náklady řízení

22. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
23. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 7. června 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu