



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **M & V, spol. s. r. o.**
sídlem 4. května 288, 755 01 Vsetín
zastoupená TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2021, č. j. 23671/21/5200-11431-706481

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj, územní pracoviště ve Vsetíně (dále jen „správce daně“), provedl v sídle žalobkyně místní šetření, o němž byl sepsán protokol č. j. 1043402/17/3312-60563-805046. Následně správce daně dne 19. 7. 2017 při ústním jednání zaznamenaném v protokolu č. j. 1525375/17/3312-60563-805046 zahájil kontrolu daně z příjmů

právnických osob za zdaňovací období roku 2012, 2013, 2014 a 2015. Předmětem kontroly bylo prověřování úvěrových finančních nástrojů a jejich dopad na základ daně z příjmů právnických osob. Písemností ze dne 28. 6. 2019, č. j. 1443808/19/3312-60563-805046, seznámil správce daně žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění. I po vyjádření žalobkyně setrval správce daně na výsledku kontrolního zjištění. Na základě žádosti zaslal správce daně žalobkyni zprávu o daňové kontrole dne 9. 10. 2019, č. j. 1831324/19/3312-60563-805046, přičemž k jejímu doručení došlo dne 11. 10. 2019. Tím došlo k ukončení daňové kontroly.

2. Následně vydal správce daně dne 15. 10. 2019 následující dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob:
 - i. č. j. 1922755/19/3312-50522-712289, kterým žalobkyni doměřil daň za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 1 878 910 Kč a penále ve výši 375 782 Kč,
 - ii. č. j. 1923047/19/3312-50522-712289, kterým žalobkyni doměřil daň za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 1 888 410 Kč a penále ve výši 377 682 Kč,
 - iii. č. j. 1923134/19/3312-50522-712289, kterým žalobkyni doměřil daň za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 ve výši 1 888 600 Kč a penále ve výši 377 720 Kč,
 - iv. č. j. 1923269/19/3312-50522-712289, kterým žalobkyni doměřil daň za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 ve výši 1 888 600 Kč a penále ve výši 377 720 Kč.
3. Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 1. 7. 2021 zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně ve včas podané žalobě uvedla, že nahradila úvěr ze zápůjčky a závazky z neuhrazených faktur korunovými dluhopisy. V rámci zápůjčky došlo ke snížení úroků ze sazby 12 % p. a. na 7 % p. a. z důvodu prodloužení splatnosti. Daňový výdaj představující úrok z dluhopisů tak v daném případě byl uplatněn v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Veškeré závazky byly řádně a dlouhodobě zachyceny v účetnictví, jakož i řádně inventarizovány v každém účetním období. Předmětná daňová kontrola probíhala v roce 2019, avšak k emisi dluhopisů došlo v roce 2012. Skutečnost, že žalobkyně měnila v průběhu kontroly svá tvrzení, je vzhledem k časovému odstupu od uskutečnění emise a zápočtu závazků, zcela pochopitelná.
5. Spornou fakturou v daném případě je faktura č. 028/2012 ze dne 8. 1. 2013, jejíž výši žalobkyně znala v okamžiku zápočtu, přestože k vystavení faktury došlo až 8. 1. 2013. Nesouhlasí se žalovaným, že závazek vzniká až okamžikem vystavení faktury. Žalobkyni byl vysvětlen i nesprávný formulář zápočtu. Protože se nepodařilo nalézt původní zápočet z roku 2012, žalobkyně vytiskla nový zápočet z účetnictví a nechala jej opětovně potvrdit protistranou. Není však pochyb o tom, že zápočet se uskutečnil dne 21. 12. 2012 a téhož dne byl zaúčtován. Zápočet se mimo jiné projevil i v rozvaze, která byla doručena do Sbírký listin.
6. Vzhledem ke skutečnosti, že žalovaný nepochybně existenci půjčky jako takové, není žalobkyni zřejmé, z jakého důvodu jí nebyly uznány úroky z dluhopisů, které odpovídají hodnotě této půjčky. Všechny transakce se podařilo ověřit u společnosti Bellona Consulting

Limited prostřednictvím mezinárodního dožádání. Žalovaný však zcela účelově zjištěné skutečnosti považoval za neprokázané.

7. Na základě výše uvedeného proto navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný vyjádření k žalobě navrhl žalobu zamítnout a argumentoval podrobně ke každému žalobnímu bodu. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem.

IV. Replika žalobkyně

9. V replice ze dne 14. 7. 2022 žalobkyně uvedla, že trvá na tom, že žalovaný při rozhodování opomenul důkazy a rozhodné skutečnosti z nich vyplývající. Od počátku nepožadovala, aby jí byly uznány úroky z původní půjčky ve výši 12 % p. a., ale aby jí byly uznány úroky ve výši 7 % p. a. z nominální hodnoty dluhopisů odpovídající hodnotě této nesporné půjčky. Nesouhlasí ani s tvrzením, že audit provedený nezávislým auditorem v daném případě není relevantní.

V. Ústní jednání

10. Při ústním jednání dne 25. 5. 2023 účastníci setrvali na argumentaci obsažené ve svých předchozích procesních podáních.
11. Zástupce žalobkyně zdůraznil, že existence závazku z roku 1995 od SWIFIRCO i vůči Awinwest byla v řízení prokázána. Pokud správce daně nesouhlasil se závěry mezinárodního dožádání, měl učinit dožádání nové, v němž by lépe specifikoval svoje požadavky. Není rovněž pravdou, že dluhopisy žalobkyni nepřinesly žádné příjmy. Jejich prostřednictvím byly započteny závazky žalobkyně a došlo k ponížení úroku z půjčky na 7 % p. a. Závěry žalovaného jsou pouze spekulativní. Z nesrovnalostí v průběhu kontroly nelze dovozovat účelovost tvrzení žalobkyně. Rozporuplnost některých tvrzení je dána velkým časovým odstupem prováděné kontroly a rovněž změnou účetní.
12. Zástupkyně žalovaného akcentovala nutnost přímé a bezprostřední souvislosti nákladů s příjmy. Měla za to, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně závazku z faktur od Awinwest a z půjčky od SWIFIRCO.
13. Soud rekapituloval obsah soudního a správního spisu. Dokazování prováděno nebylo, neboť účastníci žádné důkazy nad rámec správního spisu nenavrhli a ani soud neshledal potřebu z vlastní vůle doplňovat dokazování provedené v daňovém řízení.

VI. Posouzení věci soudem

14. Žaloba **není důvodná**.
15. Ze správního spisu vyplynuly tyto pro věc podstatné skutečnosti.
16. Žalobkyně emitovala korunové dluhopisy v celkové hodnotě 150 000 000 Kč. Dne 21. 12. 2012 upsala dluhopisy zahraniční společnost Bellona Consulting Limited 51, Old Bakery Street, Valletta VLT1454, Malta („Bellona“) v hodnotě 142 000 000 Kč (tj. 97,93 % z celkového prodeje), jednatel žalobkyně Ing. R. M. v hodnotě 1 425 000 Kč a obchodní ředitel žalobkyně Ing. V. V. v hodnotě 150 000 Kč. Dne 28. 12. 2012 upsal dluhopisy jednatel

žalobkyně Ing. J.V. v hodnotě 1 425 000 Kč. Zbývající dluhopisy v hodnotě 5 000 000 Kč nebyly ke dni zahájení daňové kontroly prodány. Dle emisních podmínek byly dluhopisy vydány na 15 let s pevnou úrokovou sazbou 7 % p. a, se splatností úroků každoročně.

17. Předmětem nynějšího případu je uznatelnost nákladových úroků z dluhopisů upsaných společností Bellona. Dle tvrzení žalobkyně byla úhrada dluhopisů ze strany společnosti Bellona provedena zápočtem se stávající půjčkou poskytnutou žalobkyni od této společnosti. K vzájemnému zápočtu pohledávek a závazků mezi žalobkyní a společností Bellona došlo dne 21. 12. 2012 (tj. v den nákupu dluhopisů společností Bellona) s odkazem na § 1982 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku. Předmětem zápočtu bylo započtení emisního kurzu dluhopisů ve výši 142 000 000 Kč a kurzového rozdílu zahraniční půjčky ve výši 1 149 374,45 Kč proti pohledávkám společnosti Bellona z titulu půjčky ve výši 142 000 000 Kč a kurzového rozdílu zahraniční půjčky 1 149 374,45 Kč. Celkem tedy došlo k započtení částky 143 149 374,45 Kč.
18. Správce daně v průběhu kontroly zjistil, že součet částek deklarovaných závazků ve vzájemném zápočtu byl nižší o částku 9 668 751,75 Kč oproti částce 143 149 374,45 Kč. Na to reagovala žalobkyně předložením soupisu závazků, konkrétně se jednalo o smlouvu o půjčce ze dne 6. 12. 1995 ve výši 4 000 000 CHF (80 219 225,55 Kč), která byla uzavřena mezi společností SWIFIRCO a žalobkyní a následně postoupena společností SWIFIRCO na společnost Awinwest a poté ze společnosti Awinwest na společnost Bellona. Dále tvrdila, že předmětem zápočtu byly závazky žalobkyně související se službami poskytnutými žalobkyni společností Awinwest z let 2007–2011 ve výši 2 496 384,32 CHF (52 134 490,14 Kč), závazek z titulu faktury č. 28/2012 ze dne 8. 1. 2013 od společnosti Bellona za doúčtování úroků z roku 2012 ve výši 461 898,31 CHF (9 646 284,31 Kč) a kurzový rozdíl ze zahraniční půjčky zaúčtovaný ve výši 1 149 374,45 Kč.
19. Správci daně vznikly pochybnosti o důvodu emise dluhopisů, protože žalobkyně emisí nezískala žádné finanční prostředky, ale pouze došlo k započtení dluhopisů se stávající půjčkou. Výzvou ze dne 28. 8. 2017, č. j. 1712570/17/3312-60563-805046, proto vyzval žalobkyni k prokázání skutečností, konkrétně k předložení smlouvy o finančním nástroji, který byl se společností Bellona uzavřen; k předložení důkazních prostředků, ze kterých by bylo zřejmé, že opakovaně žalobkyně jednala se společností Bellona o snížení úrokové sazby plynoucí ze smlouvy o finančním nástroji; k předložení důkazních prostředků z nichž vyplývá, že společnost Bellona nabídla žalobkyni refinancování stávající půjčky formou dluhopisů; k předložení a prokázání jakým způsobem se žalobkyně kontaktovala se společností Bellona; k doložení a prokázání, zda kontakt mezi žalobkyní a společností Bellona zprostředkovala třetí osoba; k doložení a prokázání, kde a kdy probíhala jednání mezi jednatelem žalobkyně a panem R. M., který zastupoval společnost Bellona; k doložení a prokázání, jakým způsobem byly jednotlivé schůzky dohodnuty; k prokázání a doložení jednotlivých závazků společnosti Bellona vůči žalobkyni v celkové výši 143 149 374,45 Kč, které jsou uvedeny na písemnosti „Vzájemný zápočet pohledávek a závazků podle § 1982 a násl. občanského zákoníku“ ze dne 21. 12. 2012; ke sdělení a prokázání identifikace osob, které smlouvu o zápočtu podepsaly a kde k danému došlo; k doložení a prokázání, zda v souvislosti se smlouvou o zápočtu byly uzavřeny jiné ujednání či dohody než samotná smlouva o zápočtu; k předložení kuponů, na jejichž základě žalobkyně vyplatila zahraniční osobě úroky z umístěných dluhopisů; k předložení dokladu č. 51222542, na jehož základě žalobkyně dne 31. 12. 2012 zaúčtovala na vrub účtu 562 100 Úroky částku ve výši 9 613 027,63 Kč; k doložení a prokázání toho, proč ve smlouvách, které žalobkyně uzavřela

s peněžním ústavem je uvedeno ujednání o tom, že porušení smlouvy o úvěru bude případ kdy „součet nominální hodnoty jistin dluhopisů emitovaných klientem v emisi M&V201201 ve vlastnictví Ing. V. a Ing. M. poklesne pod hodnotu = 140 000 000 Kč“ vzhledem ke skutečnosti, že Ing. V. ani Ing. M. nikdy nevlastnili dluhopisy žalobkyně ve výši 140 000 000 Kč, a proč ujednání smlouvy neobsahuje informaci o umístění dluhopisů v hodnotě 142 000 000 Kč u společnosti Bellona; k předložení dokladů obsahující specifikované informace o společnosti Bellona.

20. Žalobkyně na předmětnou výzvu reagovala, přičemž mimo další předložila dohodu o postoupení pohledávky ze dne 20. 12. 2012 uzavřenou mezi společností Awinwest Aktiengesellschaft, FL – 9495 Triesse („Awinwest“), jako postupitelem a společností Bellona jako kupujícím. V předmětné dohodě je deklarováno, že společnost Awinwest měla půjčku v držení od 14. 12. 2002 od švýcarské společnosti SWIFIRCO INTERNATIONAL TRADE AND CONSULTING COMPANY AG, Postfach 825, CH-6301 Zug („SWIFIRCO“), která byla uzavřena mezi žalobkyní a touto společností dne 6. 12. 1995. Správci daně však vzhledem ke skutečnosti, že žalobkyně nedoložila, z jakého titulu jí vznikly závazky, či o jaké služby se jednalo, resp. zda byly poskytnuty společností Awinwest, vznikly další pochybnosti. Výzvou ze dne 26. 1. 2018, č. j. 66915/18/3312-6063-80546, tak vyzval žalobkyni k předložení a prokázání, že finanční náklady (úroky) byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; k předložení smlouvy o půjčce ze dne 6. 12. 1995, na kterou odkazuje faktura č. 028/2012 ze dne 8. 1. 2014 vystavená společností Bellona; k předložení překladu faktur a smluv do českého jazyka, které žalobkyně předložila správci daně; k předložení dokladů, smluv a písemností, které souvisejí se zápočtem pohledávek a závazků ve výši 143 149 374,45 Kč; k prokázání titulu a data, na jehož základě vznikly žalobkyni závazky ve výši 6 496 334,32 CHF; ke sdělení osoby, která jednala se společností Awinwest a kdo jednal za tuto společnost; a dále k vysvětlení skutečnosti, proč žalobkyně nesplácela vůči společnosti Awinwest své závazky.
21. Ani na tuto výzvu žalobkyně správci daně nepředložila všechny požadované doklady, proto pochybnosti správce daně o daňové uznatelnosti nákladových úroků z dluhopisů přetrvaly. Dne 4. 3. 2019 tak vydal další výzvu k prokázání skutečností č. j. 384377/19/3312-60563-805046, ve které žalobkyni vyzval k předložení smlouvy o půjčce ze dne 6. 12. 1995; k prokázání, že částka ve výši 9 613 027,63 Kč zaúčtována na vrub účtu 562100 Úroky byla vynaložená na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných výnosů; ke sdělení, který subjekt provedl tisk listinných cenných papírů, které žalobkyně dne 21. 12. 2012 emitovala; k vysvětlení nesouladu mezi poskytnutými informacemi a doklady, které předložila v souvislosti s jejím závazkem ve výši 2 496 384,32 CHF, který společnost Awinwest postoupila společnosti Bellona; k vysvětlení důvodu, proč do vzájemného zápočtu pohledávek a závazků byla zahrnuta položka ve výši 1 149 374,45 Kč nazvaná kurzová rozdíly zahraniční půjčky; k prokázání, kde v rozvaze k 31. 12. 2012 uvedla údaj k 1. 1. 2012 o dlouhodobých závazcích vůči společnosti Awinwest; k vysvětlení, proč výroční zprávy za období roků 2009 až 2011 neobsahují informace o dlouhodobých závazcích žalobkyně za společností Awinwest a o půjčce od zahraniční osoby ve výši cca 80 miliónů Kč; k vysvětlení, proč výroční zpráva za období roku 2012 neobsahuje informace o emisi korunových dluhopisů ve výši 150 000 000 Kč, ani informaci o investorech, kteří tyto dluhopisy koupili. V odpovědi na tuto výzvu žalobkyně zopakovala již dříve uvedené a dodala, že doučtování úroků ve výši 9 646 284,31 Kč odpovídá celoroční výši úroků a že služby od Awinwest byly předmětem srážkové daně.

22. Správce daně následně seznámil žalobkyni s výsledky kontrolního zjištění písemností ze dne 28. 6. 2019, č. j. 1443808/19/3312-60563-805046. Dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, neboť neprokázala, že úrokový náklad byl v předmětných kontrolovaných zdaňovacích obdobích uplatněn v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V reakci na toto seznámení žalobkyně předložila správci daně mimo jiné smlouvu o půjčce ze dne 6. 12. 1995 uzavřenou mezi ní a společností SWIFIRCO. Ani tvrzení žalobkyně uvedená ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění neměla za následek změnu závěru správce daně, že žalobkyně neobjasnila opodstatněnost emise dluhopisů a souvisejících dluhopisových úroků, respektive, že neprokázala přímou souvislost s očekávanými příjmy, neboť neprokázala reálný účel emise dluhopisů. Na vyjádření žalobkyně učiněné v předmětném seznámení správce daně reagoval na str. 31–41 zprávy o daňové kontrole.
23. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobkyně neprokázala přímou souvislost úrokového nákladu s jejími příjmy, neboť neprokázala, že by závazky žalobkyně vůči společnosti Bellona, jež byly předmětem zápočtu za emisní kurz upsaných dluhopisů, reálně existovaly (viz např. body 71, 74, 80, 89 napadeného rozhodnutí).
24. Podstatou nyní projednávané věci je posoudit, zda žalobkyně prokázala oprávněnost uplatněných nákladových úroků z dluhopisů ve zdaňovacích obdobích roku 2012, 2013, 2014 a 2015 ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
25. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *„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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.“*
26. Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích uvádí, že o daňově účinný výdaj se jedná jen tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73). Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil. Současně je nutno si uvědomit, že *„každý daňový výdaj znamená převod daňové zátěže na státní rozpočet, a tím zprostředkované na ostatní daňové poplatníky. Každý výdaj, který je odečten od příjmů, snižuje daňovou povinnost poplatníka, a tedy snižuje i příjmy státního rozpočtu“* (viz Pelc, V. Daně z příjmů. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 664 s.).
27. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, tak rovněž povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Tento princip je zakotven v ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, dle kterého *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní

obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě ze zákona o daních z příjmů. Dle § 92 odst. 4 daňového řádu „pokud 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.“ Žalobkyně je v souladu s § 86 odst. 3 písm. c) v rámci daňové kontroly povinna důkazní prostředky prokazující její tvrzení předložit.

28. 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. Doklady se všemi požadovanými náležitostmi nicméně nejsou dostatečným podkladem, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, zda výdaje na pořízení materiálu a zboží uplatněné jako výdaje daňové, byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jak uvádí Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 18. 5. 2020 5 Afs 191/2019-32, „v každém případě je však pro přechod důkazního břemene zpět na daňový subjekt nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil.“ Aby správce daně své důkazní břemeno unesl, musí identifikovat konkrétní 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. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným 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; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).
29. V nyní souzené věci správce daně podle soudu vyjádřením konkrétních pochybností specifikovaných v jednotlivých výzvěch vyhověl nárokům kladeným na něj ohledně unesení důkazního břemene. Tím došlo podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu k přesunu důkazního břemena zpět na žalobkyni. Správce daně přitom v průběhu daňového řízení nepožadoval po žalobkyni prokazování skutečností nad rámec zákona. Ověřoval daňovou účinnost úroků z dluhopisů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pro niž byl důležitý mj. fakt, zda v okamžiku zápočtu pohledávek z prodeje dluhopisů a závazků žalobkyně tvrzené závazky skutečně existovaly, neboť jinak by nebyla prokázána souvislost nákladových úroků z dluhopisů se zdanitelnými příjmy (viz bod 26 shora).
30. Žalobkyně má za to, že veškeré účetní kroky byly řádně zachyceny v účetnictví každého účetního období. Emisí dluhopisů došlo k nahrazení půjčky a závazků z neuhrazených faktur, přičemž v souvislosti s prodlouženou splatností půjčky došlo ke snížení úrokové sazby z 12 % p. a. na 7 % p. a. Je přesvědčena, že ze strany žalovaného byly veškeré kroky včetně předložených dokladů hodnoceny účelově. Jedinou spornou fakturou byla v daném

případě faktura č. 028/2012 ze dne 8. 1. 2013, k jejímuž vystavení sice došlo až po uskutečnění zápočtu, ovšem její výše byla známa již v době zápočtu.

31. Soud se s argumentací žalobkyně neztotožnil. Souhlasí se závěry žalovaného, že žalobkyně neprokázala daňovou účinnost úroků z emitovaných dluhopisů, neboť neprokázala jejich bezprostřední souvislost se zdanitelnými příjmy.
32. Soud nezpochybnuje tvrzení žalobkyně, že emise dluhopisů měla mít ekonomicky racionální cíl, tj. refinancovat stávající závazky, v důsledku čehož by došlo ke snížení úrokové sazby ze 12 % p. a. na 7 % p. a. za finanční prostředky zapůjčené žalobkyni původně společností SWIFIRCO. Stejně totiž bylo, že žalobkyně věrohodnost reálné existence daného závazku v době zápočtu neprokázala. Tato skutečnost ve světle ostatních skutkových zjištění nepředstavuje rozhodující faktor. Proto správce daně i žalovaný uzavřeli, že se žalobkyni v daňovém řízení nepodařilo prokázat souvislost vynaložených úrokových nákladů se zdanitelnými příjmy. Správní orgány totiž konkrétními pochybnostmi znevěřily reálnou existenci závazků žalobkyně vůči společnosti Bellona ke dni provedení vzájemného zápočtu (např. bod 97 napadeného rozhodnutí), přičemž žalobkyni se důkazy poskytnutými v daňovém řízení nepodařilo pochybnosti správce daně, resp. žalovaného rozptýlit.
33. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přiléhavě poukazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2021, č. j. 9 Afs 297/2020-24. Z něj vyplývá, že „bez ohledu na to, zda jde o úroky z půjčky, úvěru či dluhopisu či jiné náklady, pro účely jejich daňové uznatelnosti musí daňový subjekt prokázat, že získané finanční prostředky vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů.“ V daném případě správce daně odmítl akceptovat daňovou účinnost úroků z dluhopisů, neboť vůči pohledávce na zaplacení hodnoty emitovaných dluhopisů daňový subjekt hodlal započít závazky, neexistující a nesplacené (viz rovněž rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 11. 2020, č. j. 77 Af 16/2020-50, potvrzený rozsudkem č. j. 9 Afs 297/2020-24).
34. V nynějším případě o existenci závazků žalobkyně vůči společnosti Bellona ke dni zápočtu existovaly vážné pochybnosti. Např. podle původních tvrzení žalobkyně byly předmětem zápočtu dlouhodobé závazky žalobkyně vůči společnosti Bellona (ta však vznikla teprve pár dnů před realizací zápočtu (viz body 61 a 82 napadeného rozhodnutí). Důvod vzniku závazků byl následně změněn jako závazky ze smlouvy o půjčce z roku 1995 vůči společnosti SWIFIRCO a závazky ze služeb poskytnutých společností Awinwest. V součtu však neseděly částky, které měly odpovídat upsané hodnotě dluhopisů. To bylo vysvětleno doložením dodatečné faktury z ledna 2013, přestože k zápočtu mělo dojít na konci roku 2012. Přesvědčivě nebyla vysvětlena ani skutečnost, jak se společnost Bellona o emisi dluhopisů dozvěděla, neboť šlo o zahraniční společnost a emisní podmínky nebyly zpřístupněny široké veřejnosti. Nebyly uzavřeny smlouvy o upsání dluhopisů atd. Veškeré tyto nestandardnosti nebyly v průběhu daňového řízení náležitě osvětleny, proto soud souhlasí se závěrem správních orgánů, že žalobkyně reálnou existenci závazků vůči společnosti Bellona ke dni zápočtu neprokázala. V důsledku toho nedošlo k prokázání souvislosti úrokových nákladů z dluhopisů s příjmy žalobkyně, proto žalovaný oprávněně uzavřel, že podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nebyly splněny.
35. Není pravdou, že by faktura č. 028/2012 byla jedinou spornou skutečností. Faktura byla předložena v návaznosti na výzvu správce daně, kterou požadoval vysvětlit rozdíl mezi částkami deklarovaných závazků a pohledávek žalobkyně (ve vzájemném zápočtu byly

deklarovány závazky žalobkyně vůči společnosti Bellona, přičemž součet částek v předložené listině byl nižší o částku 9 668 751,51 Kč). Žalobkyně následně uvedla, že součástí zápočtu byl také závazek z titulu faktury č. 028/2012 ze dne 8. 1. 2013 od společnosti Bellona za doúčtování úroků z roku 2012 ve výši 461 898,31 CHF (9 646 284,31 Kč). Nebylo nijak vysvětleno, z jakého důvodu došlo k přepočtení fakturované částky jiným kurzem, než jakým k tomu došlo původně. Žalobkyně totiž úrokové náklady zaúčtovala dne 31. 12. 2012 (doklad č. 51222542) ve výši 9 613 027,63 Kč, přičemž deklarovala že se jedná právě o úrokové náklady plynoucí z půjčky ze dne 6. 12. 1995. Následně však 8. 1. 2013 vyfakturovala částku ve výši 9 613 027,63 Kč, přičemž rozdíl vysvětlovala právě tím, že pro účely zápočtu byla částka přepočtena jiným kurzem (viz str. 27 zprávy o daňové kontrole). Další nestandardnost spatřoval správce daně v tom, že faktura byla vystavena až v lednu 2013, přestože k zápočtu došlo v prosinci 2012. Zde soud sice do jisté míry souhlasí se žalobkyní, že na závazek nelze nahlížet jako na neexistující v době vzájemného zápočtu pouze z důvodu, že daná faktura byla vystavena až 8. 1. 2013. Závazek totiž nevzniká až vystavením daňového dokladu. Na druhou stranu je však nutno souhlasit se žalovaným, že v obecné rovině je možné v souladu s občanským zákoníkem započíst pouze pohledávky, které lze uplatnit před soudem (viz § 1987 odst. 2 občanského zákoníku), tzn. ty pohledávky, které jsou v okamžiku vzájemného započtení splatné.

36. Podstatnou okolností vzbuzující oprávněné pochybnosti správce daně však v daném případě nebyla pouze předmětná faktura, ale spíše skutečnost, že správci daně vznikly pochybnosti o reálné existenci závazku žalobkyně vůči společnosti Bellona spočívající v postoupené pohledávce ze smlouvy o půjčce ze dne 6. 12. 1995 ve výši 4 000 000 CHF (80 219 225,55 Kč), která měla být uzavřena mezi společností SWIFIRCO a žalobkyní a byla součástí vzájemného zápočtu ze dne 21. 12. 2012. Žalobkyně se k předmětné smlouvě v rámci daňové kontroly konkrétně nevyjádřila, přičemž samotnou smlouvu předložila mimo jiné až v reakci na seznámení s výsledky kontrolního zjištění. K samotné smlouvě a jejím podrobnostem neuvedla nic konkrétního. Přestože v rámci kontrol předcházejících zdaňovacích období nebyla správcem daně předmětná smlouva zpochybněna, vycházel správce daně ze skutečnosti, že podle smlouvy z roku 1995 měla být půjčka zcela uhrazena do konce roku 2010, avšak žádné vysvětlení, proč nebylo v době splatnosti této smlouvy nic hrazeno, správci daně nebylo poskytnuto. Žalobkyně správci daně neozřejmila ani fakt, proč součástí vzájemného zápočtu byl u pohledávky i kurzový rozdíl ve výši 1 149 374,45 Kč, přičemž stejný kurzový rozdíl byl zmíněn i v případě závazku žalobkyně vůči společnosti Bellona. V důsledku těchto skutečností žalobkyně neprokázala reálnou existenci a výši závazků vůči společnosti Bellona k okamžiku vzájemného zápočtu.
37. Dalším závazkem žalobkyně, který byl součástí vzájemného zápočtu, měly být závazky z let 2007–2011 ve výši 2 496 384,32 CHF (52 134 490,14 Kč) vůči společnosti Awinwest. I u těchto tvrzených závazků správce daně zjistil rozpory mezi tvrzeními žalobkyně ohledně důvodu jejich vzniku. Nejprve žalobkyně ve vyjádření ze dne 13. 2. 2018 uvedla, že předmětná částka je tvořena příslušenstvím půjčky z 6. 12. 1995, tj. nezaplacenými a nahromaděnými úroky ke dni 31. 12. 2012. V reakci na výzvu ze dne 28. 8. 2017 však žalobkyně předložila správci daně doklady vystavené v období 2007–2011, z nichž vyplývalo, že předmětná částka je tvořena neuhrazenými závazky z přijatých faktur za poradenství a zprostředkování poskytnutými žalobkyní společností Awinwest (viz tabulka daňových dokladů na str. 11–12 seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 28. 6. 2019) s tím, že Awinwest následně tyto závazky postoupila společnosti Bellona. Změna tvrzení ohledně důvodu vzniku předmětného závazku nebyla žalobkyní spolehlivě

vysvětlena. Nebylo rovněž vysvětleno či prokázáno, zda a jakým způsobem byly služby žalobkyni v deklarované výši společností Awinwest skutečně poskytnuty a jak souvisely s její podnikatelskou činností. Mimo jiné žalobkyně tvrdila, že z těchto služeb byla stržena srážková daň, avšak správce daně zjistil, že na osobním účtu žalobkyně na druhu příjmu 771 – daň z příjmu právnických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně nebyly tomu odpovídající platby evidovány. Správce daně tak měl za prokázané, že daň z příjmu za dané služby sražena nebyla a nedošlo ani k jejímu odvedení. Částky předložené žalobkyní v reakci na výzvu k prokázání skutečností ze dne 4. 3. 2019 nebyly totožné s částkami evidovanými na jejím osobním daňovém účtu. Ani existence závazků z faktur od Awinwest k okamžiku realizace zápočtu tak v řízení nebyla prokázána. Nebylo zřejmé, za jaké konkrétní služby měly být částky hrazeny, zda souvisely s podnikatelskou činností žalobkyně, proč nebyly v rámci splatnosti částky žalobkyní vymáhány, za jakých okolností došlo k postoupení pohledávky ze společnosti Awinwest na Bellona atd.

38. Nesrovnalostí rovněž bylo, že žalobkyně nedokázala rozumně vysvětlit, z jakého důvodu se měl zápočet mezi ní a společností Bellona řídit ustanoveními § 1982 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, v situaci, kdy k zápočtu došlo dne 21. 12. 2012, avšak ujednaný občanský zákoník nabyl účinnosti až 1. 1. 2014. V době uzavření zápočtu byl účinný občanský zákoník č. 40/1964 Sb. Vzhledem ke skutečnosti, že nový občanský zákoník s sebou přinesl velmi zásadní změny v rovině soukromého práva, vzbuzuje ujednání dosud neúčinného zákona další pochybnosti o reálnosti celé transakce. Soud tak souhlasí se žalovaným, že s přihlédnutím k finančnímu objemu částek, které byly předmětem vzájemného zápočtu, nelze sjednání ustanovení neúčinného zákona v zápočtu považovat za racionální.
39. Soud na základě výše uvedeného shrnuje, že správcem daně identifikované pochybnosti založily důvodné pochybnosti o reálné existenci a trvání tvrzených závazků žalobkyně vůči společnosti Bellona k okamžiku provedení vzájemného zápočtu. Tyto nesrovnalosti přitom podle soudu nebylo možné vysvětlit pouhým delším časovým odstupem provádění daňové kontroly od rozhodného období, ani změnou účetní. Soud je přesvědčen, že v kontextu všech dalších zjištěných nesrovnalostí oprávněně vedly žalovaného i správce daně k závěru, že žalobkyně důkazní břemeno ohledně daňové účinnosti úrokových nákladů z dluhopisů neunesla.
40. Závěrem žalobkyně namítala, že veškeré transakce byly ověřeny prostřednictvím mezinárodního dožádání u společnosti Bellona. Ze správního spisu plyne, že správce daně za účelem ověření žalobkyní tvrzených skutečností zaslal dne 21. 11. 2017 žádost o mezinárodní výměnu informací maltskému správci daně. Požadoval ověřit spolupráci mezi žalobkyní a společností Bellona. Zahraniční správce daně v reakci na dožádání zaslal společnosti Bellona dopis, v němž jí položil požadované otázky. Bellona v reakci na dopis zahraničního správce daně potvrdila, že existoval převod pohledávek ze společnosti Awinwest na společnost Bellona a že byl proveden nákup dluhopisů. Dále uvedla, že žalobkyně zaplatila část úroků za rok 2013 a část těchto úroků uhradila v roce 2015; kvůli potížím se žalobkyní nebylo zapláceno více úroků, i když byly tyto úroky začleněny do rozvah (viz bod 117 napadeného rozhodnutí).
41. Správce daně ve vyhodnocení informací získaných prostřednictvím mezinárodního vyžádání dospěl k závěru, že maltský správce daně informace od společnosti Bellona nikterak neověřoval ani neprováděl místní šetření. Přestože tato skutečnost nemůže jít tíži žalobkyně, nelze za této situace tvrzení společnosti Bellona považovat za ověřená maltským

správce daně. Vyjádření společnosti Bellona sice potvrdilo verzi žalobkyně, nicméně v souhrnu všech důkazů shromážděných v daňovém řízení zůstalo ojedinělým důkazem podporujícím tvrzení žalobkyně. V souhrnu ostatních skutečností však nelze na odpověď společnosti Bellona nelze hledět jako na skutečnost prokazující uskutečnění celé transakce dle tvrzení žalobkyně či existenci závazků žalobkyně vůči společnosti Bellona ke dni uskutečnění zápočtu. K tvrzení Bellona nebyly připojeny žádné smlouvy, které by dokládaly postoupení pohledávek z Awinwest na Bellona, ani nebylo vysvětleno, jak a kdy bylo postoupení pohledávek sjednáno. Mimo to maltský správce daně v rámci dožadání zaslal správci daně doklady, z nichž vyplynulo, že obdobná transakce se uskutečnila mezi slovenskou společností M & V SLOVAKIA s. r. o., která měla údajně závazek za společností Awinwest, přičemž dne 20. 12. 2012 došlo k postoupení tohoto závazku na společnost Bellona (v podrobnostech viz rovněž body 116–119 napadeného rozhodnutí nebo str. 37 zprávy o daňové kontrole). Ve světle ostatních nestandardních skutečností tak ani podle soudu nelze odpověď společnosti Bellona získanou mezinárodním dožadáním vnímat jako důkaz prokazující reálnou existenci závazků průkaznou.

42. Za dané situace podle soudu nebylo na místě mezinárodní dožadání opakovat, jak míní žalobkyně. Nejednalo se totiž o situaci srovnatelnou s tou, která je popisována v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2023, č. j. 8 Afs 262/2021-55, zmiňovaném zástupcem žalobkyně při jednání. V něm Nejvyšší správní soud v bodech 43 a násl. zdůraznil, že pokud určité informace v řízení vyjdou najevo, je správce daně povinen zjišťovat skutečnosti rozhodné pro stanovení daně i z vlastní iniciativy, přestože daňový subjekt, kterého tíží důkazní břemeno, provedení takového důkazu sám nenavrhne. V nynějším případě nicméně přípis společnosti Bellona získaný mezinárodním dožadáním skutková tvrzení žalobkyně podpořil. Ve světle dalších důkazů shromážděných v daňovém řízení se však jednalo o ojedinělý důkaz, který ve spojení se všemi zjištěnými nesrovnalostmi v tvrzeních a důkazech žalobkyně, nebyl způsobilý prokázat existenci tvrzených závazků žalobkyně k okamžiku provedení zápočtu. Opakování mezinárodního dožadání se tak za dané situace se jevílo neúčelné, neboť by s největší pravděpodobností další osvětlení skutečností nepřineslo a závěr o neunesení důkazního břemena mohl být na podkladě zjištěného skutkového stavu spolehlivě učiněn.
43. Soud se proto ztotožnil se žalovaným, že žalobkyně v daňovém řízení své důkazní břemeno neunesla, jelikož neprokázala, že nákladový úrok z emitovaných dluhopisů uplatněný ve zdaňovacích obdobích let 2012, 2013, 2014 a 2015 byl výdajem (nákladem) bezprostředně a přímo vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
44. Námitky tak nejsou důvodné.

VII. Závěr a náklady řízení

45. Na základě výše uvedených skutečností soud žalobu žalobkyně zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
46. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

47. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly. Soud proto rozhodl, že se žalovanému v řízení náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 25. května 2023

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu