



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Michala Jantoše a JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně: **E. a.s.**, IČO: X
sídlem R. 390/25, X O.
zastoupena G. T. a.s., IČO: X
sídlem P. 1753/10a, X P.

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 4. 2021, č. j. 11567/21/5200-11434-701858,
ve věci daně z příjmu právnických osob

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Ve zdaňovacím období roku 2013 uplatnila žalobkyně do daňově uznatelných nákladů úroky (ve výši 120 mil. Kč) z českých korunových dluhopisů vydaných 30. 4. 2012 a upsaných J. E. ve výši 1 mld. Kč. Tyto dluhopisy byly J. E. uhrazeny zápočtem proti pohledávce z předčasného zesplatnění slovenských korunových dluhopisů vydaných žalobkyní 29. 2. 2012 a upsaných J. E. taktéž ve výši 1 mld. Kč. Slovenské korunové dluhopisy byly uhrazeny rovněž zápočtem, a to proti pohledávce J. E. za žalobkyní ve výši

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

1 mld. Kč. Tento závazek žalobkyně na ni přešel v důsledku dvou fúzí (fúze A, projekt fúze ze dne 28. 6. 2011, rozhodný den 1. 1. 2011 a fúze B, projekt fúze 6. 8. 2012, rozhodný den 1. 1. 2012) a počal coby závazek společnosti N. a.s. (dále jen „N.“) zaplatit za 50% podíl na společnosti E. s.r.o. (dále jen „E.“), který N. koupila od J. E. dne 2. 2. 2011. Kupní cena podílu určená znaleckým posudkem činila 1 415 657 000 Kč, dle ujednání měla být uhrazena do pěti let, úročena 13,5 % p. a. od druhého roku a splacena v nepravidelných splátkách dle dohody. Částka 415 657 000 Kč byla před vydáním dluhopisů uhrazena J. E. postupně společnostmi N., E. (do které N. spolu s dalšími společnostmi fúzovala fúzí A) a žalobkyní (do které E. fúzovala fúzí B) a to částečně zápočtem, částečně nepravidelnými splátkami.

2. Specializovaný finanční úřad (dále „správce daně“) zahájil dne 10. 5. 2017 u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období roku 2013. Na jejím základě vyloučil z daňových nákladů v tomto období uplatněné výše popsané úroky z dluhopisů v celkové výši 120 mil. Kč. Dne 15. 7. 2019 vydal dodatečný platební výměr č. j. 127371/19/4230-23792-706426. Proti tomuto se žalobkyně odvolala k žalovanému, který však odvolání zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil svým rozhodnutím ze dne 6. 4. 2021, č. j. 11567/21/5200-11434-701858 (dále jen „napadené rozhodnutí“).
3. Správní orgány obou stupňů svá rozhodnutí založily na tom, že žalobkyně neprokázala, že by v důsledku emise dluhopisů (ze kterých povinnost platit uplatněné úroky vyvstala), získala příjmy, které by jinak nezískala, nebo aktiva, která by mohla příjmy generovat. Správní orgány uvedly, že žalobkyně neprokázala, že náklady na pořízení podílu, který následně v důsledku fúze A zanikl, byly náklady na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2013 (dále jen „ZDP“).

II. Argumentace stran

4. Žalobkyně se domáhala zrušení napadeného rozhodnutí. Žalobní body lze rozdělit do pěti okruhů, které soud shrnuje následovně.
5. Předně žalobkyně brojila proti nesprávnému posouzení skutkového stavu žalovaným. Uvedla, že unesla své důkazní břemeno k tomu, že pořízením 50% podílu na spol. E. s.r.o. získala N. velmi kvalitní aktivum, a tedy vynaložila náklady za účelem dosažení příjmů. Toto žalobkyně prokázala i znaleckým posudkem vypracovaným společností E. S. A. s.r.o. předloženým v daňovém řízení. Žalovaný pochybil při hodnocení tohoto posudku, když dochází k závěrům rozporným se závěry znalce, aniž by sám měl erudici takové závěry činit. Znalce přitom nevyslechl, ani neadal revizní znalecký posudek. Své rozhodnutí pak správce daně i žalovaný založili na neprokázané a mylné domněnce o povědomí společnosti N. o budoucí fúzi A v době akvizice uvedeného podílu. Jde přitom o domněnku učiněnou na základě odhadnuté délky trvání přípravy fúze A, přičemž tento odhad je založen na odhadu délky trvání přípravy fúze B. Dále žalovanému žalobkyně vyčetla, že při hodnocení ekonomického smyslu fúzí nepřihlíží k přínosu konsolidace jako takové. Žalobkyně nemohla jednat účelově, jak to uvádí správní orgány, neboť v době svého jednání nemohla předpokládat legislativní změny vůbec umožňující jí daňové uplatnění vynaložených nákladů.
6. Druhým okruhem žalobních bodů žalobkyně vyčítala žalovanému, že v rozporu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), stanoviskem Generálního finančního ředitelství prezentovaným na internetových stránkách a

s metodickým pokynem Generálního finančního ředitelství ze dne 10. 8. 2017, č. j. 81324/17/7100-10110-207203, bylo v žalobkynině případě nesprávně a nezákonně aplikováno ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, ačkoliv pro zdaňovací období roku 2013 je relevantní pouze ustanovení § 24 odst. 2 ZDP. Důvodová zpráva, o kterou žalovaný opírá svůj závěr o aplikaci § 24 odst. 1 ZDP není pramenem práva, a tudíž dovozovat z ní závěry, které jsou v rozporu s judikaturou NSS a ustálenou správní praxí, je chybné.

7. Třetím okruhem byly námitky nepřezkoumatelnosti a vnitřní rozpornosti závěrů správce daně a žalovaného. Žalobkyně uvedla, že správce daně použil argumentaci přílehlavou pro zneužití práva. V rámci kontroly daně z příjmů fyzických osob u J. E. konstatoval správce daně zneužití práva i u DPPO žalobkyně (žalovaný to vůbec nevzal v úvahu), přičemž však nyní tvrzeným důvodem doměření daně u žalobkyně je, že neprokázala splnění podmínky nutné pro daňovou uznatelnost nákladů podle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Žalovaný na tyto námitky žalobkyně, uplatněné již v odvolání, reagoval účelovým tvrzením o toliko gramatickém popisu skutku.
8. Čtvrtým okruhem žalobních bodů žalobkyně vyčítala žalovanému nepřípustné rozšiřování jejího důkazního břemene do prekludovaného období roku 2011 k okolnostem nákupu obchodního podílu na společnosti E. společností N. od J. E.
9. Pátý okruh žalobních bodů mířil proti způsobu, jakým správce daně seznámil žalobkyni s výsledky kontrolních zjištění (dále jen „VKZ“). Ta výslovně požádala o seznámení s VKZ v rámci ústního jednání, ale toto právo jí bylo odepřeno. Tím byla porušena zásada legitimního očekávání, neboť správce daně postupoval v přímém rozporu s postupem deklarovaným v Metodické pomůcce k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 50071/15/7100-40124-506246.
10. Žalovaný navrhoval žalobu jako nedůvodnou zamítnout. K otázce nesprávného zjištění skutkového stavu uvedl, že potřeba emise dluhopisů má přímou souvislost s akvizicí obchodního podílu na společnosti E. společností N. Tento podíl však zanikl fúzí A. V konečném důsledku tak žalobkyně nese náklady na pořízení tohoto obchodního podílu, aniž by fakticky získala jakékoli finanční prostředky nebo jinou srovnatelnou hodnotu. Ani znalecký posudek (hodnocený jako každý jiný listinný důkaz) na tom nemůže ničeho změnit. Správce jej hodnotil z hlediska daňového, k čemuž má erudici, a dospěl k závěru, že účinnost dotčených zúčtovaných úroků z dluhopisů neprokazuje. K výslechu ani reviznímu posudku nebylo proč přistupovat, neboť správce daně neměl o znaleckém posudku pochybnosti či nejasnosti, které by jimi bylo třeba odstraňovat. K druhému žalobnímu bodu uvedl, že již ze samotné textace § 24 odst. 2 ZDP je zřejmé, že legislativní zkratka „úvěry a půjčky“, vymezenou v § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP, ve znění účinném do 31. 12. 2013, § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP neobsahuje; toto ustanovení pracuje s odlišnou textací, a to s „úroky z půjček a úroky z úvěrů“. K oddělení účelu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP od legislativní zkratky vymezené v § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP došlo novelou ZDP účinnou již od roku 2005 (zákonem č. 669/2004 Sb.) proto, že legislativní zkratka „úvěry a půjčky“, resp. úroky z „úvěrů a půjček“, zahrnuje také úroky z dluhopisů a směnek, protože omezení daňové účinnosti úroků na moment zaplacení právě u úroků z dluhopisů nebo směnek není účelné. Je zřejmé, že již od zdaňovacího období 2005 na posuzování daňové účinnosti úroků z dluhopisů § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP nedopadá. Tento závěr vyplývá i z důvodové zprávy. K třetímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že své rozhodnutí považuje za přezkoumatelné. Ostatně žalobkyně s důvody napadeného rozhodnutí polemizuje, takže je zřejmé musela být schopna z napadeného rozhodnutí zjistit. Slovní spojení „uměle vytvořené podmínky“, které

žalobkyně zmiňuje, bylo užito pro gramatický popis skutkových zjištění v rámci správní úvahy správce daně. Jak správce daně, tak žalovaný však zcela určitým způsobem uvedli, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro daňovou uznatelnost daných úrokových nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP. Ke čtvrtému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že pokud mají správní orgány vyhodnotit existenci přímé a bezprostřední souvislosti daných úrokových nákladů z dluhopisů se zdanitelnými příjmy žalobce v přezkoumávaném zdaňovacím období roku 2013, nelze toho dosáhnout bez hodnocení skutečností, které samotnou potřebu dlouhodobého instrumentu vyvolaly a nastaly v některém z předcházejících zdaňovacích období. V tomto případě správce daně po žalobci požadoval prokázání skutečností, které mají jednoznačný vliv na daňovou uznatelnost nákladů, jež žalobce uplatnil v kontrolovaném neprekudovaném zdaňovacím období. K výtce stran způsobu seznámení žalobce s VKZ pak žalovaný uvedl, že neshledal postup správce daně nezákonným či rozporným s ustanovením § 88 odst. 2 z. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „DŘ“), dle kterého platilo, že správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Rozpor užitého postupu žalovaný neshledal ani se závěry NSS, zásadou legitimního očekávání či Metodickou pomůckou k procesním aspektům daňové kontroly.

III. Posouzení věci krajským soudem

11. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu dle podané žaloby a v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

K prvnímu okruhu žalobních bodů

12. Podle § 24 odst. 1 ZDP *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*
13. Podle § 8 odst. 1 d. ř. *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*
14. Podle § 92 odst. 3 a odst. 5 písm. c) d. ř. *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
15. Rozhodnou pro posouzení nyní projednávané věci byla otázka unesení důkazního břemene žalobkyně co do naplnění předpokladů citovaného ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, tedy zda v případě vynaložených úrokových nákladů ve výši 120 000 000 Kč se jednalo o daňově účinný náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Krajský soud tak na tomto místě předesílá, že žalobkyně se svojí žalobní argumentací částečně mýjí s podstatou věci, jak bude dále rozvedeno.
16. Otázkou důkazního břemene daňového subjektu při uplatňování daňově uznatelných výdajů se opakovaně zabýval NSS. Došel přitom k závěru (v usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64), že daňový subjekt musí prokázat:

Shodu s prvořadem potvrzuje M. Ch.

- a. samo vynaložení nákladů,
- b. bezprostřední souvislost se skutečnou podnikatelskou činností, (nejde o obcházení daní)
- c. přiměřenost výdajů potenciálním přínosům, (ekonomickou racionalitu)
- d. přímý vztah (nikoli přímou úměru) mezi uplatněnými výdaji a očekávanými příjmy,
- e. započítání s uskutečňováním podnikatelského záměru.

Výdaje se přitom nemusí projevit v příjmech daňového subjektu, podstatné je, že za tím účelem byly skutečně vynaloženy (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2013, č. j. 8 Afs 9/2013-47, nebo rozsudek NSS ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73).

17. V nyní projednávaném případě se otázka posouzení daňové účinnosti vynaložených nákladů vztahovala k pořízení 50 % podílu na společnosti E., jelikož právě tento původní závazek byl postupnými kroky uvedenými výše v odst. 1 tohoto rozsudku nahrazen závazkem z titulu dluhopisů, jejichž úrokový náklad si žalobkyně odečetla od daňového základu. Jak žalovaný odůvodňuje v bodu 70 napadeného rozhodnutí, na který krajský soud v úplnosti odkazuje, povinnost platit úroky (ať již z původně úročeného závazku 13,5 % za nákup podílu ve společnosti N. či z dluhopisů úročených 12 %) by nevznikla, kdyby nedošlo právě k úplatnému nabytí druhého 50 % podílu společností N. na společnosti E., který pro realizaci fúze A nebylo nutno na nástupnickou společnost převádět, a který v důsledku fúze A stejně zanikl. Stěžejní pro hodnocení daňové účinnosti úroků z dluhopisů, které nahradily úročený závazek, je tedy otázka, co úplatné pořízení druhého 50 % podílu, který však fúzí A zanikl, žalobkyni ve skutečnosti přineslo a jaký potenciál pro generování zdanitelných příjmů tím získala.
18. Jak se podává z citované judikatury bylo na žalobkyni, aby v rámci svého důkazního břemene dle § 92 DŘ prokázala účel vynaložení uplatněných úrokových nákladů, kterým musí být dosažení nebo udržení příjmů. Žalobkyně tvrdila, že N. pořídila 50% podíl na společnosti E. bez vědomí o budoucí fúzi A, přičemž tím získala hodnotné aktivum s potenciálem generovat příjmy.
19. Předně krajský soud na tomto místě ve shodě s žalovaným (viz bod 72 napadeného rozhodnutí) zdůrazňuje, že otázka povědomí o budoucím postupu resp. otázka plánování či neplánování konkrétní podoby restrukturalizace a tedy i následně proběhlých fúzí nebyla pro posouzení věci rozhodující (z tohoto důvodu proto otázka, kdy se žalobkyně dozvěděla o té které fúzi, nebyla natolik podstatná a předložená prezentace s cílem tuto skutečnost prokázat tak nebyla způsobila prokázat pro věc rozhodující skutečnosti). Při posouzení vymezené klíčové otázky bylo třeba vycházet ze zjištěného skutkového stavu, a rozhodující otázkou proto bylo, co dotčený úročený závazek ve skutečnosti financoval a jaký potenciál předmět financování (tedy nabytí vlastního podílu, který fúzí A zanikl) představoval pro dosahování, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Tedy ve světle výše citované judikatury šlo především o prokázání onoho přímého vztahu mezi uplatněnými výdaji a očekávanými příjmy. Krajský soud nesouhlasí s žalobkyní, že by správce daně i žalovaný postavili svá rozhodnutí na povědomí společnosti N. o budoucí fúzi A v době akvizice dotčeného podílu. Jak vyplývá z bodů 37 a 38 napadeného rozhodnutí, správce daně sice učinil domněnku, že N. v době nákupu obchodního podílu ve společnosti E. věděla, že vstoupí do fúze A, avšak tato domněnka pouze vedla ke vzniku pochybnosti na straně správce daně o naplnění všech podmínek daňové účinnosti uplatněného výdaje a k vydání výzvy k prokázání, že předmětné úroky z dluhopisů jsou náklady vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení

zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP a k prokázání ekonomického důvodu, který vedl k rozhodnutí právní předchůdkyně žalobkyně – N. k nákupu obchodního podílu ve společnosti E. Opětovně je tak třeba zdůraznit, že posouzení věci stálo na (ne)unesení důkazního břemene žalobkyně ve smyslu shora uvedeném.

20. Důvod, proč žalobkyní tvrzené skutečnosti žalovaný neshledal důvodnými a dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že předmětné úroky splňují požadavky § 24 odst. 1 ZDP, jelikož pro daňovou účinnost úrokového nákladu musí být splněna podmínka tzv. přímé a bezprostřední souvislosti takového nákladu s příjmy daňového subjektu (jak vyplývá i z výše citované judikatury), je žalovaným zcela příléhavě popsán v bodech 38 až 46 napadeného rozhodnutí, na které krajský soud plně odkazuje. Jak správce daně trefně uvádí na str. 25 zprávy o daňové kontrole, v řízení nebylo zpochybňováno právo žalobkyně vynakládat jakýkoliv náklad dle svého podnikatelského/ekonomického uvážení, ovšem musí si být vědoma, že ne každý náklad, který má ekonomické opodstatnění, se kvalifikuje jako náklad daňově uznatelný. Ekonomická racionalita je pouze jedním z předpokladů daňové účinnosti. Úrok z úvěru či dluhopisu může mít daňovou relevanci v případě, že v souladu s § 24 odst. 1 ZDP vede ke skutečnosti, že dosavadní či nová aktiva mají potenciál generovat zdanitelné příjmy. Není to tedy dluh, který pomáhá generovat zdanitelné příjmy, ale aktiva, která daňový subjekt díky dluhu získá, měl možnost získat nebo možnost si je udržet. V nyní projednávané věci však žalovaný dospěl k závěru, s nímž se krajský soud ztotožňuje, a sice, že E. fúzí A se svou mateřskou společností N. fakticky nic nezískala, jedinou hodnotou společnosti N. byl obchodní podíl ve společnosti E., který byl ovšem fúzí A zcela eliminován. Emise dluhopisů tak byla přímo spojena s existencí a smluvním převzetím úročeného závazku společnosti N., který by žalobkyně nabyla tak i tak v důsledku fúze B, aniž by však současně s tímto úročeným závazkem žalobkyně nabyla majetek (aktiva) obdobné hodnoty, prostřednictvím kterého by bylo možno generovat zdanitelné příjmy.
21. Zcela shodně je pak třeba vyhodnotit i argumentaci žalobkyně o nutnosti hodnocení ekonomického smyslu fúzí a přínosu konsolidace jako takové. S touto otázkou se žalovaný trefně vypořádal v bodě 60 napadeného rozhodnutí, pro nadbytečnost dalšího opakování již uvedeného na tento bod krajský soud plně odkazuje. Rovněž mimoběžná je i argumentace žalobkyně o tom, že nemohla předpokládat legislativní změny vůbec umožňující jí daňové uplatnění vynaložených nákladů.
22. Svě tvrzení o tom, že nabytý obchodní podíl ve společnosti N. představoval hodnotné aktivum s potenciálem generovat příjmy, žalobkyně v řízení prokazovala znaleckým posudkem, jehož nesprávné posouzení a neprovedení výsledku znalce žalobou namítala.
23. Jedná se o znalecký posudek č. 608-4300/2018 ze dne 20. 12. 2018, vyhotovený společností E. S. A. s.r.o., jehož účelem bylo „posouzení ekonomických důvodů společnosti E. a.s. k provedení transakcí.“ Vyhodnocení pořízení podílů na společnosti E. společností N. je obsaženo v kapitole 6 bodu 1, přičemž posudek uvádí toliko následující: „N. a.s. tak posílila svůj přímý podíl ve společnosti E. s.r.o., čímž získala zbylou část hodnotného majetku, který již zčásti vlastnila, a tak následně plně ovládala majetek, podnikání a zisky E. s.r.o. a byla jediným subjektem čerpajícím z E. s.r.o. užitky, což pro ni byla zajímavá investice a ochrana své původní investice. N. a.s. tímto také získala nepřímý podíl ve společnosti E. E.K.J. s.r.o., jejíž předmět činnosti byl totožný, tj. provoz výherních hracích automatů, a rovněž posílila svůj vliv ve společnosti E. a.s., jejíž činnost byla obdobná, a to provoz tzv. video loterijních terminálů, a jejíž význam v daném období významně vzrostl. Společnost N. a.s. tak významně posílila svůj vlastní

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

obchodní potenciál a konsolidovala vlastnickou strukturu celého loterijního podnikání ve skupině pana J. E. pod jedinou společností.“ V kapitole 8 Výsledek posouzení pak znalecký posudek konstatuje, že „nejvýznamnějším dílčím krokem koncentrace herních společností bylo pořízení zbylého 50% podílu na společnosti E. s.r.o. společností, N. a.s., následně plně ovládala majetek, podnikání a zisky společnosti E. s.r.o., což pro ni byla zajímavá investice a ochrana původní investice – tento důvod je z ekonomického hlediska relevantní pro provedení (části) námi posuzovaných transakcí.“

24. Uvedené závěry znaleckého posudku nelze dle krajského soudu vyhodnotit jinak než jako naprosto obecné proklamace. Znalecký posudek v citovaných závěrech nepřináší jediný, byť minimálně konkrétní dopad na majetkové potažmo příjmové poměry žalobkyně. Neuvádí, v čem konkrétně byl nákup dotčeného podílu pro právní předchůdkyni žalobkyně, N., zajímavou investicí, jak konkrétně tím uvedená společnost posílila svůj obchodní potenciál atd. Bez uvedení konkrétních vypočtených a ověřitelných dat jsou uvedené závěry zcela nezpůsobilé odpovědět na klíčovou otázku nyní projednávané věci, a sice jak vynaložené úrokové náklady ve výši 120 mil. Kč přispěly k získání, zajištění či udržení příjmů žalobkyně.
25. Žalovaný se hodnocením znaleckého posudku podrobně zabýval v bodech 77 až 87 napadeného rozhodnutí, na které krajský soud shodujíc se s tímto hodnocením v podrobnostech odkazuje. Správce daně navíc na str. 29 a 30 zprávy o daňové kontrole vyhodnotil i finanční analýzu provedenou v posudku s tím, že výsledek hospodaření před zdaněním vykazoval do roku 2011 hodnoty ve stovkách mil. Kč, kdežto od roku 2012 vykazuje záporných hodnot, a to právě v důsledku vysokých finančních nákladů tvořených z převážné části úroky z dluhopisů a tyto porovnal s tvrzeními žalobkyně. Žalovaný se pak vypořádal s návrhem na výslech znalce či provedení revizního znaleckého posudku naprosto přílehavě v bodě 81 až 84 napadeného rozhodnutí. Krajský soud se přitom zcela shoduje s žalovaným, že provedení výslechu znalce či zadání revizního znaleckého posudku bylo v nyní projednávané věci nadbytečné, jelikož o posudku, o jeho úplnosti a o správnosti jeho závěrů nepanovaly pochybnosti, tyto nebyly ani zpochybňovány (stejně jako odbornost zpracovatele). Citované závěry znaleckého posudku se „pouze“ ukázaly z důvodu uvedeného v předchozím bodě tohoto rozsudku jako nezpůsobilé prokázat daňovou účinnost předmětného úrokového nákladu ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Tento závěr lze přitom učinit i bez jakékoliv odborné erudice, neboť se s odbornou ekonomickou stránkou věci nikterak neprotíná. Učinil-li jej soud, zcela jistě jej mohly samy učinit i správní orgány. Jak již bylo uvedeno, ekonomická stránka a daňová stránka jsou dvě samostatné strany věci a posoudit věc z hlediska naplnění daňové účinnosti definované zákonným ustanovením je plně v pravomoci správce daně i odvolacího orgánu. V tomto případě však učiněný závěr operuje toliko s pravidly argumentační logiky. V postupu správce daně ani žalovaného, kteří znalecký posudek hodnotili v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 DŘ, tak krajský soud neshledal pochybení, pročez neshledal ani žalobkyní namítaný nesprávně zjištěný skutkový stav věci a tuto žalobní námitku vyhodnotil jako nedůvodnou.

K druhému okruhu žalobních bodů

26. Podle § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP ve znění z. č. 438/2003 Sb. *výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, jen pokud byly zaplacený; a dále úroky z úvěrů a půjček v případě, kdy věřitelem je poplatník uvedený v § 2, který nevede účetnictví, jen pokud byly zaplacený.*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

27. Podle § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP ve znění z. č. 664/2004 Sb. *výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, jen pokud byly zaplacený; a dále úroky z půjček a úroky z úvěrů v případě, kdy věřitelem je poplatník uvedený v § 2, který nevede účetnictví, jen pokud byly zaplacený,*
28. Podle důvodové zprávy k z. č. 664/2004 Sb.: „V zákoně je použita (§ 19 odst. 1) legislativní zkratka „úroky z úvěrů a půjček“ zahrnující i úroky z dluhopisů. Pro účely ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) není použití této zkratky vhodné, protože účelem tohoto ustanovení je omezit uznatelnost úroků jen z úvěrů a půjček až na okamžik zaplacení, pokud je věřitelem fyzická osoba. Z těchto důvodů se navrhuje změna pojmů tak, aby nebyla zaměňována s definicí v § 19 odst. 1. Z obdobných důvodů se navrhuje také změnit pojmy v ustanovení § 38d odst. 1.“
29. Žalobkyně v druhém okruhu žalobních bodů namítala, že bylo nesprávně a nezákonně aplikováno ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, ačkoliv pro zdaňovací období roku 2013 je relevantní pouze ustanovení § 24 odst. 2 ZDP.
30. Jak se podává z výše uvedených citací dvou po sobě následujících znění § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP, přičemž znění dle z. č. 664/2004 Sb. bylo zněním účinným ve zdaňovacím období roku 2013, došlo ke změně textace toliko ve zvýrazněném rozsahu. Účel této změny deklarovala důvodová zpráva a bylo jím vyloučit aplikaci legislativní zkratky „úvěry a půjčky“, která zahrnovala i dluhopisy, pro dané ustanovení.
31. Tento úmysl zákonodárce nejen vyjádřil v důvodové zprávě, která právně závazná není, jak správně uvádí žalobkyně, ale zejména jej fakticky provedl změnou zákona, kdy již z jazykového výkladu je zřejmé, že pokud je legislativní zkratka „úvěry a půjčky“, pak „úroky z půjček a úroky z úvěrů“ je od této zkratky záměrně odlišné vyjádření. Slova „půjčky“ a „úvěry“ jsou v opačném pořadí a dvojnásobným slovem „úroky“ nadto rozdělena od sebe. Zákonodárce nemohl, při zachování stejných slov, učinit pro odlišení více. Historický výklad podložený důvodovou zprávou pak takový závěr toliko potvrzuje. Již samotná zákonná úprava tak nedává prostor pro jiný závěr, než že již od zdaňovacího období 2005 na posuzování daňové účinnosti úroků z dluhopisů ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP nedopadá.
32. K údajnému porušení metodického pokynu Generálního finančního ředitelství krajský soud odkazuje na přílehlavé a zcela vyčerpávající vypořádání správce daně na str. 28 zprávy o daňové kontrole a následně na bod 76 napadeného rozhodnutí. Žalobkyní odkazovaný metodický pokyn již není veřejně přístupný (tedy zřejmě ani platný), v každém případě však platí, že interní metodický pokyn, který není obecně závazným právním předpisem, nemůže být nadřazen zákonu a vést k odlišnému výkladu než jaký, a v nyní projednávané věci jednoznačně, plyne ze zákona.
33. K žalobkyní uvedenému rozsudku NSS ze dne 5. 5. 2011, č. j. 2 Afs 10/2011-116, zdejší soud uvádí, že toto rozhodnutí (jediné které NSS k dané problematice učinil) přechází bez dalšího výše popsanou změnu ZDP i důvodovou zprávu, jelikož rozdílnost právní úpravy předmětného § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP nebyla jako žalobní námitka uplatněna a ani NSS se k uvedené otázce nevyjadřuje. Toto rozhodnutí tak nedává odpověď na nyní posuzovanou otázku, a tudíž se jím zdejší soud neřídil. Druhý okruh žalobních bodů je tedy nedůvodný.

K třetímu okruhu žalobních bodů

34. Podle rozsudku NSS ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, *nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako*

nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se (toliko) důležitějšího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.

35. Žalobkyně vyčítá napadenému rozhodnutí nepřezkoumatelnost, kterou shledává v tom, že ačkoli je rozhodnutí založené na tvrzeném neunesení důkazního břemene žalobkyní, argumentace obou správních orgánů je přílehlavá na zneužití práva, které nadto výslovně tvrdil správce daně v řízení o dani z příjmů fyzických osob J. E. K v úvodu žaloby zmíněné nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu nevypořádání odvolacích námitek krajský soud pouze stručně uvádí, že žalobkyně neuvedla konkrétní námitky, které měly zůstat nevypořádány. Navíc platí, že není povinností správního orgánu vypořádat každou dílčí námitku, jestliže proti argumentaci účastníka postaví vlastní ucelenou argumentaci, která ve světle uplatněných námitek ob stojí. Krajský soud nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z tohoto důvodu neshledal.
36. Dále krajský soud uvádí, že postup správce daně v řízení o dani z příjmů jiné osoby než žalobkyně, nemůže mít vliv na přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Přezkoumatelnost je třeba chápat v jejím pravém smyslu, tedy zda je možné zjistit z rozhodnutí, proč bylo rozhodnuto tak, jak bylo rozhodnuto a zda je možné přezkoumat, jestli bylo rozhodnuto zákonně. Neřeší se logičnost či správnost postupu správních orgánů napříč různými řízeními, ale toliko, zda lze zjistit, jak správní orgány postupují a proč.
37. Soud došel k závěru, že důvody, na kterých žalovaný založil napadené rozhodnutí, se z něj podávají dostatečně určitě. Žalobkyně s nimi konečně sama polemizuje, a i při formulaci tohoto okruhu žalobních bodů uvedla, že: „*tvrzeným důvodem doměření daně je, že daňový subjekt neprokázal splnění podmínky nutné pro daňovou uznatelnost nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP.*“ Je tedy zřejmé, že sama z napadeného rozhodnutí seznala, čím své rozhodnutí žalovaný odůvodnil. To, že správní orgány činí úvahy o účelovosti žalobkynina jednání nevede k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, neboť je zřejmé, že své rozhodnutí nezaložily na zneužití práva žalobkyní. Jak správně uvádí žalovaný, který se s obdobnou odvolací námitkou správně vypořádal v bodech 88 až 91 napadeného rozhodnutí, z průběhu celé daňové kontroly jednoznačně vyplývá, že v nyní projednávané věci nebyl aplikován institut zneužití práva, nýbrž podstata věci spočívala v nesplnění podmínek § 24 odst. 1 ZDP. Podstatou zneužití práva je přitom formální naplnění všech zákonem vyžadovaných podmínek té které právní normy. Dílčí citace vyslovených úvah správce daně na tomto závěru nemůžou ničeho změnit, neboť podstata posouzení správce daně i žalovaného, opřená o neunesení důkazního břemene žalobkyně, je nezpochybnitelná. Odkazovala-li žalobkyně na dvě konkrétní výzvy správce daně, jednalo se o jinou daň a jiná zdaňovací období, která nebyla předmětem nyní projednávaného řízení. Napadené rozhodnutí tak není vnitřně rozporné a rovněž třetí okruh žalobních bodů je nedůvodný.

Ke čtvrtému okruhu žalobních bodů

38. Správce daně ani žalovaný svými rozhodnutími nestanovili žalobkyni daň za zdaňovací období roku 2012, 2011 ani za jakékoliv předcházející období. Jak již bylo uvedeno výše,

žalobkyně měla povinnost prokázat atributy právního vztahu, který jí založil povinnost platit úroky z dluhopisů, a jeho vazbu k jejím zdanitelným příjmům ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP za zdaňovací období, ve kterém úroky uplatnila jako daňově účinný náklad. Krajský soud se přitom ztotožňuje se závěrem žalovaného, že pokud bylo potřebné vyhodnotit existenci přímé a bezprostřední souvislosti úrokových nákladů z dluhopisů se zdanitelnými příjmy žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2013, nelze toho dosáhnout bez hodnocení skutečností, které samotnou potřebu takového dlouhodobého instrumentu vyvolaly a nastaly v některém z předcházejících zdaňovacích období.

39. Nad rámec posouzení žalovaného obsaženého v bodech 92 a 93 napadeného rozhodnutí, krajský soud odkazuje i na náleží Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV ÚS 29/05, dle kterého *„pokud směřovala výzva správce daně k tomu, aby stěžovatel prokazoval strukturu svých příjmů tak, aby z ní vyplývalo, že byl v letech 1996 a 1997 schopen ze svého majetku poskytnout předmětné finanční částky, je třeba uvést, že právě takový rozsah důkazního břemene je jeho nepřipustnou extenzí, porušující autonomní prostor jednotlivce. Jak uvedeno shora, důkazní břemeno vážící stěžovatele je omezeno jak věcně, tak i časově. Po stěžovateli proto nemohlo být správcem daně požadováno **obecně** prokazovat majetkové poměry tak, aby bylo možné rekonstruovat skutečnost, zda v příslušných letech vůbec disponoval příslušnou výší majetku, která by mu umožnila poskytnout půjčku. To proto, že takové majetkové poměry se **bezprostředně** neváží k daňové povinnosti v letech 1996 a 1997.“*
40. Žalobkyni v tomto řízení tížilo důkazní břemeno k prokázání toho, co uváděla v daňovém přiznání, tedy, že vynaložila úrokové náklady za účelem dosažení či udržení zdanitelných příjmů. Z toho plyne její povinnost prokázat, co za takto vynaložené náklady nabyla. Jak se *a contrario* podává z výše citovaného náleží Ústavního soudu, je možné požadovat prokázání těch skutečností, které se k neprekludované daňové povinnosti bezprostředně váží, i kdyby se staly v období, které se již nachází mimo lhůtu pro stanovení daně. Taková bezprostřední souvislost je přitom pojmovým znakem mezi řádně uplatněnými náklady a příjmy, za jejichž účelem byly náklady vynaloženy. Pokud žalobkyně argumentuje tím, že povinnost prokázání prekludovaných skutečností zde není explicitně stanovena zákonem, má zdejší soud s oporou o výše citovaná zákonná ustanovení a náleží Ústavního soudu za to, že se mýlí. Čtvrtý okruh žalobních bodů je tedy nedůvodný.

Pátý okruh žalobních bodů

41. Podle § 88 odst. 2 DŘ *„správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.“*
42. V rozsudku ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79, NSS došel k závěru že i kdyby žalovaný stanovil lhůtu v rozporu s § 88 odst. 3 DŘ ve znění účinném do 31. 12. 2020, k zásahu do procesních práv dlužníka v intenzitě, která by odůvodňovala zrušení rozhodnutí žalovaného, by nedošlo, protože se dlužník s výsledkem kontrolního zjištění seznámil a na závěry žalovaného následně také věcně reagoval.
43. K námitce upření žalobkyni práva na osobní projednání VKZ soud předně uvádí, s odkazem na citované ustanovení, že žádné takové právo žalobkyně neměla. Správce daně daňový subjekt dle zákona s VKZ seznámí, přičemž formu seznámení zákon nestanoví a může tak k tomu dojít jak při protokolovaném ústním jednání, tak může být VKZ daňovému subjektu zaslán, jak tomu nesporně bylo v tomto případě. Správce daně tedy postupoval v souladu se zákonem.

44. Co se týče namítaného porušení metodické pomůcky, lze s odkazem na rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79, uzavřít, že pokud ani porušení zákona neodůvodňovalo zrušení rozhodnutí za situace, kdy k seznámení adresáta s VKZ fakticky došlo, pak tím méně by takové zrušení rozhodnutí odůvodňovalo porušení metodické pomůcky. Soud se tedy případným porušením metodické pomůcky nezabýval, neboť to nebylo pro posouzení důvodnosti tohoto okruhu žalobních bodů nutné. Podstatné je, že je mezi stranami nesporné, že došlo k faktickému seznámení žalobkyně s VKZ a tato měla možnost se k němu vyjádřit. Pátý okruh žalobních bodů je tedy nedůvodný.

IV. Závěr a náklady řízení

45. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl jako nedůvodnou.
46. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 13. září 2023

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu