



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **RegioJet holding a.s.**  
sídlem náměstí Svobody 86/17, 602 00 Brno  
právně zastoupen GT Tax a.s.  
sídlem Pujmanové 1753/10a, 140 00 Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 9. 2021, č. j. 33620/21/5200-11431-711360,

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. Žalobce se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, územního pracoviště Brno I (dále jako „správce daně“), ze dne 4. 11. 2019, č. j. 4609312/19/3001-51523-712669 (dále jako „prvostupňové rozhodnutí“). Správce daně prvostupňovým rozhodnutím dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nižší o částku 7 258 760 Kč. Žalovaný napadeným rozhodnutím na základě § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, prvostupňové rozhodnutí změnil tak, že žalobci doměřil daň vyšší o částku 1 291 240 Kč.

## II. Obsah žaloby

2. Žalobce napadené rozhodnutí napadá v rozsahu hodnocení a závěrů týkajících se daňové uznatelnosti úroků z emitovaných dluhopisů.
3. Na prvním místě namítá nesprávnost a nezákonnost napadeného rozhodnutí a v celém rozsahu odmítá závěry žalovaného a jeho právní názor na aplikaci § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, neboť je v rozporu s rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 23. 11. 2010, č. j. 29 Ca 26/2009-68, a na něj navazujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2011, č. j. 2 Afs 10/2011-116, a dále správním názorem vyjádřeným daňovými orgány v citovaných věcech, se správní praxí, se stanoviskem Generálního finančního ředitelství, s pokynem Generálního finančního ředitelství, metodickou pomůckou a vyjádřením Ing. Martina Janečka, generálního ředitele Generálního finančního ředitelství.
4. Na druhém a třetím místě žalobce poukazuje na správní praxi daňových orgánů a jeho legitimní očekávání ve vztahu k výkladu § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Dle žalobce je formulace nového právního názoru k aplikaci § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů žalovaným v přímém rozporu s do té doby používanou správní praxí finanční správy uplatňovanou mezi roky 2005 až 2019, a tím i v rozporu s legitimním očekáváním žalobce, že celá finanční správa bude v rámci daňových kontrol zaměřených na korunové dluhopisy aplikovat konzistentní právní názor, který byl formulován přímo finanční správou a veřejně bylo finanční správou na tento původní právní názor odkazováno.
5. Na čtvrtém místě žalobce opakuje odvolací námitky k chybnému posouzení skutkového stavu správcem daně, neboť v napadeném rozhodnutí není uvedena žádná úvaha žalovaného k aplikaci § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. Žalobce namítá, že v tomto případě důkazní břemeno vázlo na správci daně, který ale nijak neprokázal naplnění hypotézy dle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. Správce daně pouze zcela svévolně na základě nekonkrétních hypotetických úvah vyloučil úroky z daňově uznatelných nákladů, a to i přes skutečnost, že potvrdil, že žalobce v roce 2013 a 2014 žádné konkrétní příjmy, s nimiž by souvisely výdaje uvedené v § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, neobdržel. Žalobce je toho názoru, že zcela jednoznačně prokázal, s jakými konkrétními příjmy (výnosy) úroky 67 souvisí, a to s jeho skutečnými příjmy komplementáře.
6. Na pátém místě žalobce upozorňuje na nepřezkoumatelnost závěrů žalovaného, který vůbec nereagoval na námitky žalobce týkající se správcem daně tvrzeného porušení ustanovení § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dále žalovaný nedostatečně zdůvodnil svůj odlišný právní názor týkající se § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Napadené rozhodnutí

je dle žalobce výsledkem libovůle, neboť žalovaný odmítá respektovat správní praxi a zásadu *in dubio mitius*.

### III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

7. Žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, ve kterém řádně posoudil žalobcem tvrzené skutečnosti, právně zhodnotil předmětnou problematiku a podepřel příslušnými ustanoveními. Napadené rozhodnutí je vystavěno na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému. K námitce nesprávnosti a nezákonnosti napadeného rozhodnutí konstatoval, že žalobce chybně aplikoval § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Žalovaný jakožto odvolací orgán se v odvolacím řízení a napadeném rozhodnutí ztotožnil s výší kontrolního zjištění v návaznosti na porušení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, uvedené ovšem oproti správci daně nevázal na datum zaplacení, ale na datum, kdy tyto náklady byly zaúčtovány a mohly být zahrnuty do základu daně. Porušení zákona ovšem žalovaný spatřoval v neprokázání věcné a časové souvislosti úroků za období od 17. 12. 2012 do 31. 12. 2013 se zdaňovacím obdobím roku 2014. K námitce správní praxe a legitimního očekávání zdůraznil, že zásada legitimního očekávání nezakládá rigiditu správního rozhodování a nemožnost se od daných závěrů odchýlit na základě zcela konkrétních skutečností. Navíc metodický pokyn z roku 2017 nemohl nikterak ovlivnit posouzení předmětných úrokových nákladů žalobcem v momentě podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2013 a 2014. Neztotožnil se ani s námitkou nepřezkoumatelnosti a na závěr souhrnně uvedl, že námitky žalobce jsou nedůvodné a trvá na svých závěrech dle napadeného rozhodnutí.
8. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou, ve které setrval na podané žalobě.

### IV. Posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, 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.). Soud ve věci rozhodl po ústním jednání, na kterém účastníci setrvali na svých návrzích.

#### I. (Ne)přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

10. Vzhledem k tomu, že žalobce v podané žalobě uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti, soud se nejprve zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí žalovaného způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) je natolik závažnou vadou, pro kterou by soud musel rozhodnutí žalovaného zrušit [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a k níž je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti.
11. Žalovaný dle žalobce vůbec nereagoval na jeho námitky ohledně § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný se sice „ztotožňuje s výší kontrolního zjištění v návaznosti na porušení ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) ZDP“ (viz bod [68] napadeného rozhodnutí) a blíže nereaguje na námitky žalobce, nicméně pouhý odkaz na zjištění správce daně nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť napadené rozhodnutí a dodatečný platební výměr, resp. zpráva o daňové kontrole, tvoří jeden celek. Ohledně ostatních aspektů námitek žalobce žalovaný odkázal na změnu právního názoru v odvolacím řízení a shrnul,

že na něm setrvává a že se námitky ohledně § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů staly po doplnění odvolacího řízení bezpředmětnými. Důvodností takového závěru se bude krajský soud zabývat níže, na tomto místě pouze uvádí, že žalovaný na námitky žalobce dostatečně reagoval a napadené rozhodnutí v tomto rozsahu není nepřezkoumatelné.

12. Dále dle žalobce žalovaný nedostatečně odůvodnil svůj odlišný právní názor týkající se § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Krajský soud však ani v tomto bodě neshledal nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Žalovaný citoval relevantní ustanovení zákona a jejich změny, zabýval se judikaturou správních soudů a svůj závěr opřel o relevantní zdroje. Dle krajského soudu dostatečně a srozumitelně posoudil a odůvodnil, proč se na předmětné úroky z dluhopisů neaplikuje § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, přičemž reagoval na související námitky žalobce včetně odkazů na důvodovou zprávu (viz např. [76] napadeného rozhodnutí), *in dubio mitius* (viz bod [86] napadeného rozhodnutí) a nerespektování ustálené správní praxe (viz např. [79] či [83] napadeného rozhodnutí). Nezbyvá než dodat, že povinností žalovaného není reagovat na každý jednotlivý argument žalobce. Postačí, pokud se řádně zabývá podstatou námitky, a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci za správnou. To žalovaný učinil.
13. Krajskému soudu nic nebrání v tom, aby správnost úvah žalovaného, proti kterým žalobce brojí v žalobě, věcně posoudil.

## *II. Daňová uznatelnost předmětných úroků z dluhopisů*

### *II. A. Aplikace § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů*

14. Relevantní skutkové okolnosti nejsou mezi účastníky sporné, a proto soud nepovažoval za potřebné je zde detailně rekapitulovat. Pro přehlednost nicméně shrnuje, že žalobce emitoval dne 17. 12. 2012 zaknihované tzv. korunové dluhopisy (tj. dluhopisy s nominální hodnotou 1 Kč) v celkové hodnotě 900 000 000 Kč se splatností 20 let a fixní úrokovou sazbou 12 % vyplácenou vždy ke dni 31. 7. Dluhopisy byly upsány jedinému akcionáři a členu představenstva Ing. Radimu Jančurovi. Pohledávka žalobce za Ing. Radimem Jančurou z titulu úpisu dluhopisů byla započtena s částí pohledávky Ing. Radima Jančury za žalobcem ve výši 1 276 778 000 Kč vzniklého z titulu Smlouvy o převodu obchodního podílu uzavřené dne 17. 12. 2012, na základě které žalobce nabyl od Ing. Radima Jančury obchodní podíl ve společnosti STUDENT AGENCY, s.r.o.
15. Předmětem sporu je daňová uznatelnost úroků z emitovaných tzv. korunových dluhopisů uplatněných žalobcem v daňovém přiznání za rok 2014. Žalovaný došel k závěru, že veškeré úroky uplatněné žalobcem na řádku 112 daňového přiznání za zdaňovací období roku 2014 ve výši 112 438 356 Kč věcně a časově nesouvisí s tímto zdaňovacím obdobím, neboť se nestávají daňově účinnými až jejich zaplacením, resp. že žalobce neprokázal, že s tímto zdaňovacím obdobím souvisí. Žalobce naopak závěry žalovaného odmítá a má za to, že postupoval správně a v souladu se správní praxí daňových orgánů.
16. Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně „rozdí, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.“ Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů „[v]ýdaje (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.“

17. Podle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů jsou výdaji (náklady) také „*smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, jen pokud byly zaplacený; a dále úroky ze zápůjček a úroky z úvěrů v případě, kdy věřitelem je poplatník uvedený v § 2, který nevede účetnictví, jen pokud byly zaplacený.*“ Citované ustanovení není vázáno na žádné ustanovení, které by umožňovalo jeho aplikaci také na úroky z dluhopisů.
18. Jak správně poukázal žalovaný, ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů nebylo ani v roce 2013 vázáno na legislativní zkratku „úvěry a půjčky“ zakotvenou v § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 zahrnující také úroky z dluhopisů. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 stanovovalo, že výdaji (náklady) 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.*“ Důvodová zpráva k zákonu č. 669/2004 Sb., kterým se mění zákon o daních z příjmů a některé další zákony, kterým bylo změněno citované ustanovení na znění účinné do 31. 12. 2013, k § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů uvádí, že „[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“. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 30. 12. 2004 totiž znělo tak, že výdaji (náklady) 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,* přičemž § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 za „úvěry a půjčky“ považoval „*úroky z úvěrů, půjček, dluhopisů, vkladních listů, vkladových certifikátů a vkladů jím na roveň postavených a ze směnek, jejichž vydáním získává směnečný dlužník peněžní prostředky, a obdobných právních vztahů vzniklých v zahraničí.*“
19. Již zákon č. 669/2004 Sb. tedy změnil textaci § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů tak, že výraz „úroky z úvěrů a půjček“ nahradil slovy „úroky z půjček a úroky z úvěrů“ a oddělil § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů od legislativní zkratky § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013. Účel této změny deklarovala důvodová zpráva a bylo jím vyloučit aplikaci legislativní zkratky „úvěry a půjčky“, která zahrnovala i dluhopisy, pro dané ustanovení.
20. Žalobce má pravdu v tom, že důvodová zpráva není závazným právním předpisem, nicméně zákonodárce svůj úmysl vyjádřil nejen v důvodové zprávě, ale především faktickou změnou zákona. 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 opakováním slova „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 § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů nedopadá (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě - pobočka Olomouc ze dne 13. 9. 2023, č. j. 60 Af 24/2021-101).

21. Uvedené platí tím spíše v nyní projednávaném případě, neboť zákon o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014 vůbec neobsahuje odkazovanou legislativní zkratku. Ustanovení § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů bylo novelizováno zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. Důvodová zpráva k tomu říká, že „*dochází k legislativní úpravě ustanovení a definování pojmu „úvěrový finanční nástroj“. Současná legislativní zkratka „úvěr a půjčka“ přináší výkladové obtíže zejména v situaci, kdy je v zákoně užito pojmů „úvěr“ a „půjčka“ ale nikoli ve smyslu této legislativní zkratky, ale jako dvou samostatných institutů. Proto se navrhuje použití nového pojmu „úvěrový finanční nástroj“, který bude obsahovat totožný výčet institutů zkrácených v platné a účinné právní úpravě legislativní zkratkou „úvěry a půjčky“ a jehož použitím v zákoně nebude docházet k záměně případů, kdy se má jednat o legislativní zkratku a kdy o samostatné pojmy úvěr nebo půjčku, nově zápůjčku. Tam, kde právní úprava směřuje pouze na úvěry, nebo zápůjčky, byly ponechány tyto pojmy.*“ Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014 za výdaje (náklady) označuje také „*smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, jen pokud byly zaplacený; a dále úroky ze zápůjček a úroky z úvěrů v případě, kdy věřitelem je poplatník uvedený v § 2, který nevede účetnictví, jen pokud byly zaplacený*“. Pouhá změna terminologie z „úroky z půjček“ na „úroky ze zápůjček“ byla učiněna v souvislosti s přijetím zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, a nemá na projednávanou věc vliv.
22. Žalobce v tomto smyslu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2011, č. j. 2 Afs 10/2011-116, a jemu předcházející rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 11. 2010, č. j. 29 Ca 26/2009-68. K tomu zdejší soud ve shodě se žalovaným dodává, že citované rozsudky se rozdílností právní úpravy ve výše uvedeném smyslu nezabývají a nedávají odpověď na nyní posuzovanou otázku. Nadto ani za předpokladu, že by mohly být vykládány v žalobcem prezentovaném smyslu, nevztahovaly by se na zdaňovací období roku 2014, neboť zákon o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014 již legislativní zkratku „úvěry a půjčky“ neobsahuje a není pochyb, že úroky z dluhopisů nejsou „úroky ze zápůjček a úroky z úvěrů“ dle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Na tom nemůže nic změnit ani žalobcem odkazovaný právní názor prezentovaný daňovými orgány ve vztahu k jiné právní úpravě.
23. Lze tedy uzavřít, že na projednávaný případ nelze aplikovat § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů.

#### *II. B. Aplikace § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů*

24. V této souvislosti žalobce nesouhlasí s tím, jak správce daně na projednávanou věc aplikoval § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů.
25. Správce daně dospěl k závěru, že úroky z dluhopisů za období od 1. 1. 2013 do 31. 7. 2013 jsou daňově neúčinné dle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů (viz např. s. 14 zprávy o daňové kontrole). V rámci odvolacího řízení došlo ke změně právního názoru ve vztahu k možné aplikaci § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. V seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 9. 7. 2021, č. j. 26600/21/5200-11431-711360, žalovaný žalobce informoval, že porušení hmotněprávní normy spatřuje v neprokázání věcné a časové souvislosti předmětných úroků z dluhopisů. Vyslovil, že § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů na tyto náklady nedopadá a že taktéž podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nutno respektovat věcnou a časovou souvislost. Argumentace žalobce týkající se

§ 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů se po změně tohoto právního názoru stala irelevantní, neboť spornou otázkou se stala (ne)možnost aplikace § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů.

26. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalobci je vytýkáno neprokázání věcné a časové souvislosti předmětných úroků z dluhopisů se zdaňovacím obdobím roku 2014, neboť tyto podle žalovaného prokazatelně souvisí s předcházejícími zdaňovacími obdobími, přičemž § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů na tyto náklady nedopadá.
27. Žalovaný sice uvedl, že se ztotožňuje s výší kontrolního zjištění v návaznosti na porušení ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, nicméně to se týkalo toliko výše kontrolního zjištění části úroků ve vztahu k tomuto ustanovení. Takové vyjádření nikterak nezakládá nejen nepřezkoumatelnost (viz výše), ale ani nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobci bylo známo, co je mu žalovaným vytýkáno, což vyplývá i ze samotné argumentace žalobce.
28. V bodě [89] napadeného rozhodnutí žalovaný shrnul, že v „*rámcí odvolacího řízení došlo ke změně právního názoru, dle kterého veškeré úroky odvolatele z emise dluhopisů, které jím byl uplatněny na řádku 112 ve výši 112 438 356,- Kč, věcně a časově nesouvisí s tímto zdaňovacím obdobím, neboť se nestávají daňově účinnými zaplacením dle ust. § 23 odst. 3 písm. b) bod 3 ZDP, pak i odvolací námitky týkající se § 25 odst. 1 písm. i) ZDP zde postrádají smysl. Testování těchto úrokových nákladů dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP má totiž smysl pouze v období, ve kterém jsou schopny ovlivnit základ daně tj. ve zdaňovacích období roku 2012 a 2013 nikoli ve zdaňovacím období roku 2014*“.
29. S tím se krajský soud plně ztotožňuje. Jak rozebral výše, předmětné úroky z dluhopisů žalobce nemohl uplatnit jako výdaje (náklady) ve zdaňovacím období roku 2014, neboť s ním časově a věcně nesouvisely. Z toho důvodu nebylo důvodné zabývat se možnou aplikací § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů.

### III. Správní praxe a legitimní očekávání žalobce

30. Žalobce obšírně odkazuje na správní praxi ohledně daňové uznatelnosti předmětných úroků z dluhopisů dle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů a vztahuje ji též na zdaňovací období roku 2014.
31. Jednou ze zásad ovládajících (nejen) daňové řízení je zásada ochrany legitimního očekávání, tedy požadavek, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Krajský soud zdůrazňuje, že § 8 odst. 2 daňového řádu nelze vykládat tím způsobem, že by byl správce daně automaticky vázán dřívějším chybným posouzením, které učinil a na základě toho tak musel obdobným způsobem postupovat ve všech souvisejících případech. Problematikou ochrany legitimního očekávání se podrobně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132. V něm uvedl, že princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí vyplývá ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) a jako takový patří ke znakům právního státu. Pro závaznost správní praxe a tedy pro vznik legitimního očekávání dotčených subjektů stanovil Nejvyšší správní soud určitá obecná pravidla. Především nemůže legitimní očekávání založit praxe, která je v rozporu se zákonem, neboť „(j)asná (pochybnosti nevzbuzující) slova zákona samozřejmě předčí (překonají) jakékoliv očekávání, ať už vzniklo jakkoliv.“ Za splnění této podmínky pak legitimní očekávání zakládá jednotná,

ustálená a dlouhodobá činnost nebo nečinnost správního orgánu, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Pouze takovou praxí je správní orgán vázán a jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.

32. Existenci ustálené správní praxe, která by žalobci zavdala důvod domnívat se, že předmětné úroky z dluhopisů budou podléhat testu zaplacení také ve zdaňovacím období roku 2014, v žádném případě nelze dovodit z metodické pomůcky k prověřování správnosti stavení základu daně z příjmů právnických osob v souvislosti s korunovými dluhopisy dle žádosti uvedené v bodě II. písmene a) usnesení rozpočtového výboru z 52. schůze ze dne 8. 3. 2017 (veřejně dostupná na [www.financnisprava.cz](http://www.financnisprava.cz)), ze které žalobce cituje. Metodická pomůcka sama na první straně rozlišuje legislativní zkratku „úvěry a půjčky“ od legislativní zkratky od roku 2014 „finanční úvěrové nástroje“. Z uvedení rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2011, č. j. 2 Afs 10/2011-116, v odborných zdrojích informací nevyplývá aplikovatelnost § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmu na zdaňovací období roku 2014. Jak soud uvedl již výše, závěry citovaného rozsudku nelze interpretovat způsobem, jakým činí žalobce, a aplikovat je na daný případ.
33. Obdobně nelze existenci ustálené správní praxe ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2014 shledat ani na základě vyjádření Ing. Martina Janečka, tehdejšího generálního ředitele Generálního finančního ředitelství, ze dne 14. 3. 2017, č. j. 30969/17/7000-00073-101206, kterým reagoval na usnesení rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny č. 579. Generální ředitel Generálního finančního ředitelství v něm toliko zmiňuje dosavadní praxi vycházející ze zákona a upravenou příslušnými metodickými pokyny a vnitřními taktickými postupy.
34. Žalobce dále odkazuje na interní sdělení Generálního finančního ředitelství ze dne 10. 8. 2017, č. j. 813324/17/7100/10110/207203, Metodický pokyn k problematice posouzení daňové uznatelnosti finančních nákladů z úvěrových finančních nástrojů (které zahrnují i úroky z vydaných dluhopisů) dle zákona o daních z příjmů. Dovojuje z něj, že finanční správa respektovala ještě v roce 2017 zavedenou správní praxi v souladu ze závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2011, č. j. 2 Afs 10/2011-116, tzn. že úroky z úvěrů a půjček dle legislativní zkratky uvedené v § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů platného do konce roku 2013, které byly zaúčtovány ve prospěch fyzické osoby, musely být i v příslušném zdaňovacím období zaplacený, aby byly považovány za daňově uznatelný výdaj dle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Žalobce ale opomíjí, že pro předmětné zdaňovací období roku 2014 sám citovaný metodický pokyn uvádí, že *„ve zdaňovacím období započatém v roce 2014 budou testu na zaplacení podléhat pouze úroky z úvěrů a úroky ze zápůjček, neboť legislativní zkratku „úvěrový finanční nástroj“ vymezenou v § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP (zahrnující kromě úvěru, zápůjčky, i dluhopis, vkladní list, vkladový certifikát a vklad jim na roveň postavený a dále směnku, kterou směnečný dlužník získává peněžní prostředky) již ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP neobsahuje“*.
35. Stran prezentovaného nesprávného právního názoru ohledně zdaňovacího období roku 2013 žalobce žalovaný již v napadeném rozhodnutí odkázal na jeho revizi Generálním finančním ředitelstvím dne 18. 10. 2018 ve stanovisku, které je taktéž součástí správního spisu a které žalobce taktéž cituje v žalobě. Na projednávanou věc však tato změna nemá vliv, neboť se jedná o jiné zdaňovací období. Není pochyb o tom, že ve zdaňovacím období roku 2014 žalobce nemohl očekávat, že předmětné úroky z dluhopisů podléhají testu zaplacení dle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů (viz výše) ani že existuje taková správní praxe.

36. Jak vyplývá z výše citované judikatury, praxe, která by byla v rozporu se zákonem, by ani nemohla založit legitimní očekávání žalobce, byť by vzniklo jakkoli. Právní názor zaujatý žalovaným v odvolacím řízení je v souladu s právní úpravou a v postupu žalovaného krajský soud neshledal ani žalobcem tvrzenou účelovost. Účelovost nelze spatřit ani ve vydání seznámení se zjištěnými skutečnostmi po uplynutí prekluzivní lhůty k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2013. Žalobce v tomto směru opět odhlíží od skutečnosti, že předmětem daňové kontroly bylo zdaňovací období 2014.
37. Jako nedůvodnou soud posoudil rovněž námitku, že žalovaný porušil zásadu *in dubio mitius*. Z této zásady vyplývá, že „za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze při řešení případu pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno - čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy). Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní podle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny podle čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Jinak řečeno, v případě pochybností jsou povinny postupovat mírněji (*in dubio mitius*)“ (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02). Aplikace této zásady přichází v úvahu jen v případě, že po použití všech možných interpretačních metod zůstanou dvě rovnocenné, vzájemně si konkurující interpretace, jež budou mít oporu v zákoně. V souzené věci nejde o případ, v němž by zákon umožňoval dvojí výklad, a měl by se tudíž použít ten pro žalobce mírnější. Vzhledem k výše uvedené změně právní úpravy mělo být žalobci již v době podání daňového přiznání za rok 2014 známo, že úroky z dluhopisů se nestávají daňově účinnými až v okamžiku jejich zaplacení.
38. S ohledem na výše uvedené tak krajský soud konstatuje, že žalovaný nepochybil, pokud úrokové náklady z emitovaných dluhopisů neuznal coby náklady věcně a časově související s daným zdaňovacím obdobím ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

#### V. Shrnutí a náklady řízení

39. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
40. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 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. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovaný měl v řízení plný úspěch, ale v souvislosti s tímto řízením mu žádné náklady nad rámec jeho administrativní činnosti nevznikly, a proto krajský soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

#### 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 28. listopadu 2023

Mgr. Petr Šebek v. r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.