



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **Gemelli Real Estate, s. r. o.**, Veveří 44, Brno, zastoupené advokátem Mgr. Martinem Hrodkem, Klimentská 46, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 12. 11. 2020, čj. 41213/20/5200-11434-707603, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 6. 2022, čj. 31 Af 3/2021-53,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Spor je v této věci o to, zda žalobkyně prokázala přímou souvislost mezi úrokem ze zápůjčky a úrokem z dluhopisů, a tedy zda mohla příjem z úroku ze zápůjčky nezahrnout do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. e) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

1. Popis věci

[2] Finanční úřad pro Středočeský kraj stanovil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za období let 2015 a 2016. Žalobkyně v těchto obdobích nezahrnula do základu daně příjem představovaný úrokem ze zápůjček. Měla totiž za to, že tento příjem přímo souvisel s výdajem na úrok z dluhopisů neuznaným jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a že jej tedy nemusela zahrnout do základu daně. Správce daně však neshledal mezi úroky přímou souvislost. Zvýšil proto základ daně o příjem představovaný úrokem ze zápůjčky a doměřil žalobkyni daň. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, ta ale žalovaný zamítl.

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila u Krajského soudu v Brně, ani s žalobou ale neuspěla. Podle krajského soudu žalobkyně neprokázala přímou souvislost mezi úroky: o té totiž nesvědčí vazba mezi dluhopisy a smlouvami o zápůjčce, která vznikla započtením pohledávek. Podezřelé je i to, že smlouvy o zápůjčce byly původně sjednány jako bezúročné a úrok sjednala až žalobkyně. Protože žalobkyně přímou souvislost neobjasnila, neunesla důkazní břemeno.

[4] *Přímá souvislost* mezi úroky by se navíc neměla hodnotit jen podle jejich právních titulů, jako to udělaly daňové orgány, ale podle všech okolností případu. Žalobkyně však neuvedla jiné námitky než o souvislosti mezi dluhopisy a smlouvami o zápůjčce. Je proto pochopitelné, že právě na to se soustředily i daňové orgány.

2. Kasační řízení

Kasační stížnost

[5] Žalobkyně podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost (NSS ji proto dále bude označovat jako *stěžovatelku*). Podle stěžovatelky je rozsudek nezákonný, protože krajský soud nesprávně posoudil jak přímou souvislost mezi úroky, tak rozložení důkazního břemene. To netížilo stěžovatelku, ale správce daně. Stěžovatelka totiž přímou souvislost prokázala. Napadený rozsudek je také nepřezkoumatelný, protože krajský soud dal za pravdu daňovým orgánům, i když hodnotily přímou souvislost podle nesprávného měřítka.

Vyjádření ke kasační stížnosti

[6] Žalovaný souhlasí se závěry krajského soudu a napadený rozsudek považuje za zákonný. Stěžovatelka dovozovala přímou souvislost mezi úroky z vazby mezi dluhopisy a smlouvami o zápůjčce vzniklé započtením pohledávek. Tato vazba ale nemá na úroky žádný vliv. Stěžovatelka proto přímou souvislost mezi úroky neprokázala, a tak neunesla důkazní břemeno. Napadený rozsudek je také přezkoumatelný, neboť je srozumitelně odůvodněný. Krajský soud sice poopravil hodnocení daňových orgánů, v podstatných bodech s nimi však souhlasil.

Replika a duplika

[7] Stěžovatelka v replice zopakovala skutkový stav a doplnila kasační námitky. Úroky na sobě bezprostředně závisejí: placení úroku z dluhopisů bylo podmíněno příjmem z úroku ze zápůjček. Dluhopisy by totiž nebyly nikdy vydány ani splaceny, pokud by je stěžovatelka nepotřebovala na úhradu dluhů za postoupené pohledávky ze smluv o zápůjčce. Protože se však pohledávky dluhopisů a za smlouvy o zápůjčce vzájemně započtly, přímo spolu souvisely. Souvislost mezi úroky pak lze vysvětlit jen pomocí vazby mezi jejich právními tituly. Pokud spolu tedy souvisely dluhopisy a smlouvy o zápůjčce, souvisely spolu i úroky z nich.

[8] Stěžovatelka unesla své důkazní břemeno, neboť prokázala vazbu mezi dluhopisy a smlouvami o zápůjčce. Tím totiž prokázala i přímou souvislost mezi úroky. Důkazní břemeno proto tížilo daňové orgány, ne stěžovatelku.

pokračování

[9] Důvodná nebyla ani poznámka krajského soudu, že stěžovatelka nevysvětlila, proč sjednala úrok ze zápůjčky. Tuto otázku vznesl poprvé až krajský soud, stěžovatelka ji proto v daňovém řízení nevysvětlila. Úročení střednědobých pohledávek je navíc běžnou praxí. Strany si mohou úrok sjednat podle své vůle a nelze požadovat, aby jednou neúročená pohledávka zůstala neúročená navždy. Změna úročení však nemůže být kritériem při hodnocení souvislosti mezi úroky.

[10] Žalovaný v duplice zopakoval své předchozí námítky.

3. Právní hodnocení

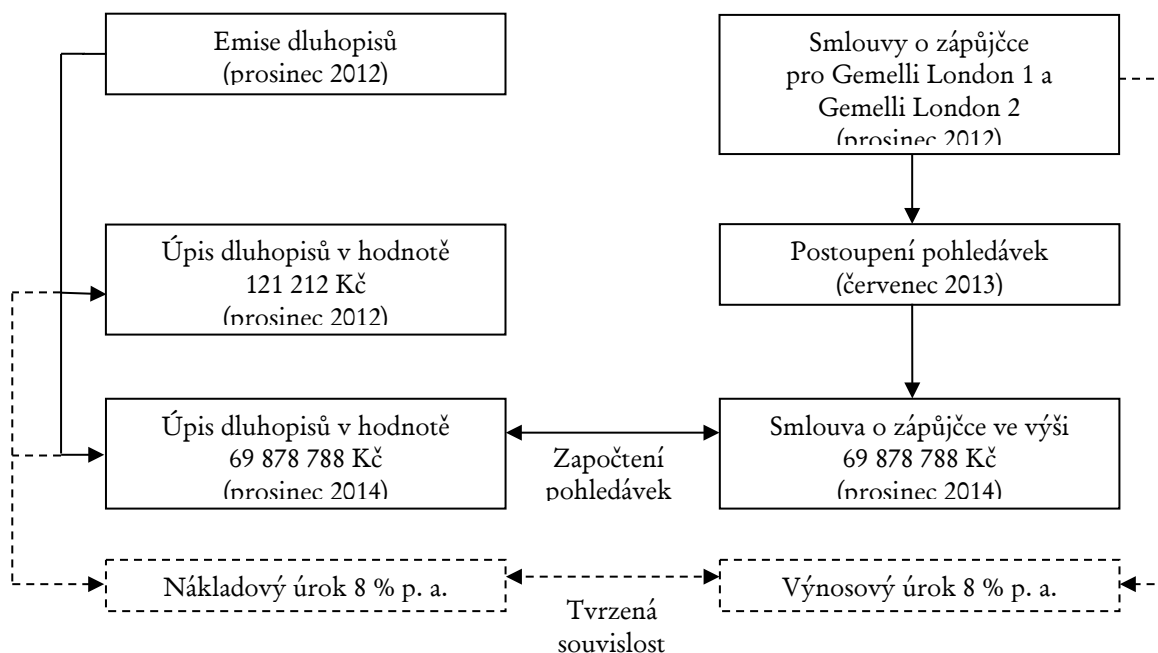
[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Do základu daně se nezahrnují částky zaúčtované do příjmů (výnosů), pokud přímo souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně do výše těchto neuznaných výdajů (nákladů) [§ 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů].

[13] *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení a dalších podáních* (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu). Daňový subjekt prokazuje také další skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, byl-li k tomu správcem daně vyzván a vyžaduje-li to průběh řízení (§ 92 odst. 4 daňového řádu).

[14] Daňové orgány zjistily tento – mezi stranami nesporný – skutkový stav:

- Stěžovatelka vydala v prosinci 2012 dluhopisy o nominální hodnotě 1 Kč v počtu 70 mil. kusů s pevnou úrokovou sazbou 8 % p. a. Část těchto dluhopisů v hodnotě 121 212 Kč upsal stěžovatelčin jednatel, R. B., v prosinci 2012 a rovnou je zaplatil. Zbylou část dluhopisů v hodnotě 69 878 788 Kč upsal R. B. až v prosinci 2014. R. B. tak dlužil stěžovatelce částku ve výši 69 878 788 Kč za dluhopisy.
- R. B. uzavřel v březnu 2013 smlouvy o zápůjčce se společnostmi Gemelli London 1 (zápůjčka ve výši 1 125 041 GBP) a Gemelli London 2 (zápůjčka ve výši 1 503 231 GBP). Zápůjčky si strany sjednaly jako bezúročné. R. B. postoupil v červenci 2013 pohledávky ze smluv o zápůjčce na stěžovatelku. Stěžovatelka si sjednala v prosinci 2014 se společnostmi Gemelli London 1 a Gemelli London 2 úročení pohledávek ve výši 8 % p. a. od počátku roku 2015. Stěžovatelka pak uzavřela s R. B. smlouvu o zápůjčce částky 69 878 788 Kč. Stěžovatelka v jiném daňovém řízení uvedla, že tato zápůjčka byla do společnosti vložena postoupením pohledávek za společnostmi Gemelli London 1 a Gemelli London 2. Stěžovatelka tedy dlužila R. B. částku ve výši 69 878 788 Kč za postoupení pohledávek ze smluv o zápůjčce.
- V prosinci 2014 se stěžovatelka dohodla s R. B. na započtení vzájemných pohledávek ve výši 69 878 788 Kč. Tím stěžovatelka zaplatila za postoupené pohledávky, ze kterých jí plynul úrok ve výši 8 % p. a. (výnosový úrok), a R. B. zaplatil za dluhopisy, za které mu stěžovatelka musela platit úrok ve výši 8 % p. a. (nákladový úrok).



[15] Strany se také shodly na tom, že nákladový úrok nepředstavuje výdaj na dosažení, udržení nebo zajištění zdanitelného příjmu. Pokud by úroky spolu přímo souvisely, nezahrnul by se výnosový úrok do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů.

[16] Spor je tedy o to, zda výnosový úrok přímo souvisí s nákladovým úrokem.

[17] Přímou souvislostí se rozumí dostatečně intenzivní a nezprostředkovaná logická vazba mezi příjmy a výdaji. Tyto okolnosti je třeba posuzovat v každém případě individuálně [rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2017, čj. 9 Afs 231/2016-50, č. 3634/2017 Sb. NSS, bod 52; výklad se sice týkal přímé souvislosti podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, lze jej však použít i v této věci].

[18] Při hodnocení *přímé souvislosti* je tedy vždy podstatná úvaha, zda by daňový subjekt získal příjem bez vynaložení neuznatelného výdaje. Vycházet lze například z účelu příjmů a výdajů, z pohnutek, které stály za jejich vytvořením, z jejich vzájemné podmíněnosti nebo provázanosti. Není ovšem vhodné – jak správně uvedl už krajský soud – hodnotit přímou souvislost jen podle toho, zda příjmy a výdaje plynou ze stejného právního titulu, aniž byly hodnoceny další okolnosti případu.

[19] Tato poznámka krajského soudu však nevede k nepřekoumatelnosti jeho rozsudku. Stěžovatelka totiž dovozovala souvislost mezi úroky *výhradně* ze souvislosti mezi dluhopisy a smlouvami o zápůjčce. Daňové orgány se proto zabývaly právě těmito jejími námitkami. Bylo by samozřejmě vhodné, pokud by daňové orgány posuzovaly přímou souvislost úroků i podle dalších okolností případu. Nelze to však po nich vyžadovat, pokud stěžovatelka na další okolnosti neupozorňuje. Postup daňových orgánů proto nebyl nezákonný – a dílčí výhrada krajského soudu vůči tomuto postupu nemohla založit nepřekoumatelnost jeho rozsudku.

pokračování

[20] NSS neshledal důvodnou ani námitku, podle které spolu úroky souvisejí vzhledem k vazbě mezi dluhopisy a smlouvami o zápůjčce vzniklé započtením pohledávek. Správný totiž není stěžovatelčin předpoklad, že souvislost mezi pohledávkami znamená vždy souvislost mezi úroky. Ty jsou sice příslušenstvím pohledávky a v zásadě sledují její osud, nutně to ale neznamená, že přímá souvislost mezi pohledávkami povede vždy k přímé souvislosti mezi jejich úroky. Tuto souvislost je třeba zkoumat vždy zvlášť.

[21] V tomto případě plynul výnosový úrok ze smluv o zápůjčce se společnostmi Gemelli London 1 a Gemelli London 2 bez ohledu na existenci nákladového úroku z dluhopisů. Stěžovatelka tedy získala příjem z úroku ze smluv o zápůjčce, aniž musela vynaložit neuznatelné výdaje na úrok z dluhopisů. Mezi úroky proto nelze shledat přímou souvislost. Ostatně ani právní tituly, ze kterých úroky plynuly, na sobě nebyly bezprostředně závislé. Propojeny byly jen zprostředkovaně, prostřednictvím započtení pohledávek. To uvedly už daňové orgány.

[22] Krajský soud jejich úvahu o (ne)souvislosti úroků dále rozvedl: zamýšlel se nad tím, že úrok ze zápůjčky sjednala až stěžovatelka, a to více než rok po postoupení pohledávek. Je pravda, že tuto otázku vznesl až krajský soud. NSS proto také stěžovatelce nevyčítá, že se k ní dříve nevyjádřila. Stejně tak není stěžovatelce upíráno právo si takový úrok kdykoli sjednat.

[23] Okolnosti, na které upozornil krajský soud, však posilují původní pochybnosti daňových orgánů o souvislosti mezi úroky. Pokud si totiž stěžovatelka sjednala výnosový úrok více než rok po postoupení pohledávek a tento úrok plynul až od počátku roku 2015, není zřejmá jeho bezprostřední souvislost s úrokem z dluhopisů, který stěžovatelka platila od prosince 2012 z částky 121 212 Kč a pak od prosince 2014 z částky celkem 70 mil. Kč. Nelze proto ani dospět k závěru, že úhrada nákladového úroku byla podmíněna příjmem z výnosového úroku, jak tvrdí stěžovatelka.

[24] NSS proto dospěl stejně jako daňové orgány a krajský soud k závěru, že stěžovatelka neprokázala přímou souvislost mezi výnosovým a nákladovým úrokem. Daňové orgány proto správně zahrnuly příjem z výnosového úroku do základu daně a daň stěžovatelce doměřily.

[25] Důvodná nejsou ani stěžovatelčina tvrzení o tom, že unesla důkazní břemeno, pokud prokázala vazbu mezi dluhopisy a smlouvami o zápůjčce. Důkazní břemeno na stěžovatelku přenesl správce daně, když ji vyzval podle § 92 odst. 4 daňového řádu, aby prokázala přímou souvislost mezi výnosovým a nákladovým úrokem. Stěžovatelka na to reagovala tím, že úroky spolu souvisejí vzhledem k vazbě mezi dluhopisy a smlouvami o zápůjčce. Jak už ale stěžovatelce vysvětlily daňové orgány, krajský soud i nyní NSS, vazba mezi dluhopisy a smlouvami o zápůjčce vzniklá započtením pohledávek nesevďčí o přímé souvislosti mezi úroky. Stěžovatelka proto nerozptýlila pochybnosti daňových orgánů (o přímé souvislosti mezi úroky), a tedy ani neunesla důkazní břemeno.

4. Závěr a náklady řízení

[26] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, a NSS proto kasační stížnost zamítl. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 1. února 2024

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu