

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Michala Bobka v právní věci žalobce: **ENDL + K a.s.**, se sídlem Riegrova 25, Olomouc, zastoupen Mgr. Karlem Nejtkem, advokátem se sídlem Pujmanové 10a, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 4. 2021, č. j. 11567/21/5200-11434-701858, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 13. 9. 2023, č. j. 60 Af 24/2021 - 101,

t a k t o :

Věc se **postupuje** rozšířenému senátu.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Žalobce uplatnil ve zdaňovacím období roku 2013 do daňově uznatelných nákladů úroky ve výši 120 mil. Kč z českých korunových dluhopisů vydaných dne 30. 4. 2012 a upsaných Josefem Endlem ve výši 1 mld. Kč. Podstata sporu spočívá v posouzení oprávněnosti uplatnění úroků z dluhopisů do daňových výdajů (nákladů) u daně z příjmů právnických osob.

[2] Ze správního spisu jsou zřejmé následující skutkové okolnosti. Právní předchůdce žalobce společnost NIVEOLA a.s. (dále jen „NIVEOLA“), jejímž jediným akcionářem byl pan Josef Endl, vlastnila 50% podíl ve společnosti ENDL s.r.o. Zbývající 50% podíl na této společnosti vlastnil pan Josef Endl, který jej na základě Smlouvy o převodu obchodního podílu ze dne 2. 2. 2011 převedl za kupní cenu 1 415 657 000 Kč na společnost NIVEOLA, jež se tak stala jediným vlastníkem společnosti ENDL s.r.o. Na základě projektu fúze ze dne 28. 6. 2011 došlo k fúzi společnosti NIVEOLA, ENDL E.K.J. s.r.o. a ENDL LOTTO s.r.o. se společností ENDL s.r.o. jako nástupnickou společností (dále jen „fúze A“). Rozhodným dnem fúze A byl 1. leden 2011; k zápisu do obchodního rejstříku došlo dne 30. 9. 2011. Na nástupnickou společnost ENDL s.r.o. tak přešla část závazku společnosti NIVEOLA vůči panu Josefu Endlovi ve výši 1 364 687 000 Kč (zbylá část

závazku byla již vyplacena Josefu Endlovi v nepravidelných částkách) a s tím související povinnost platit úroky. Na základě projektu fúze ze dne 6. 8. 2012, k rozhodnému dni 1. 1. 2012, došlo k fúzi společnosti ENDL s. r. o. jako zanikající společnosti a společnosti žalobce (jehož jediným akcionářem byl Josef Endl) jako nástupnické společnosti (dále jen „fúze B“). Původní závazek společnosti NIVEOLA (a následně společnosti ENDL s.r.o.) vůči panu Josefu Endlovi tedy přešel na žalobce, a to ve výši 1 313 627 150 Kč (zbylá část závazku již byla věřiteli vyplacena v nepravidelných částkách).

[3] Dne 28. 2. 2012 uzavřel žalobce Smlouvu o převzetí závazku, na jejímž základě převzal část dluhu ve výši 1 mld. Kč od původního dlužníka společnosti ENDL s.r.o. vůči věřiteli Josefu Endlovi (tj. výše popsaného dluhu z titulu převodu 50% obchodního podílu na společnosti ENDL s.r.o. na společnost NIVEOLA). Dne 29. 2. 2012 vydal žalobce podle slovenských právních předpisů emisi listinných korunových dluhopisů v nominální hodnotě 1 mld. Kč. Účelem této emise měla být „novace předchozího krátkodobého úročeného závazku vůči p. Josefu Endlovi z titulu akvizice společnosti ENDL s.r.o.“. Tato emise byla upsána rovněž 29. 2. 2012 panem Josefem Endlem a uhrazena formou zápočtu s výše popsaným závazkem. Dne 30. 4. 2012 žalobce emitoval další korunové dluhopisy tentokrát podle českých právních předpisů o celkové nominální hodnotě 1 mld. Kč s pevným úrokem 12 % p.a. a se splatností v roce 2032. Upisovatelem byl rovněž Josef Endl, který kupní cenu uhradil opět formou zápočtu, a to tak, že vrátil jím vlastněné dluhopisy vydané podle slovenských právních předpisů zpět žalobci. Žalobce z této emise dluhopisů vyplatil v roce 2013 panu Josefu Endlovi úroky ve výši 120 mil Kč, které si uplatnil v nákladech jako daňově účinné.

[4] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) na základě daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 vyloučil z daňových nákladů výše popsané úroky z dluhopisů v celkové výši 120 mil. Kč. Dne 15. 7. 2019 vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob č. j. 127371/19/4230-23792-706426, proti němuž podal žalobce odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl. Potvrdil tak závěr správce daně, že žalobce neprokázal, že by v důsledku emise dluhopisů (ze kterých povinnost platit uplatněné úroky vyvstala), získal příjmy, které by jinak nezískal, nebo aktiva, která by mohla příjmy generovat. Žalobce podle daňových orgánů neprokázal, že náklady na pořízení obchodního 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 daních z příjmů pro zdaňovací období roku 2013.

[5] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, ve které rozsáhle popsal jednotlivé fáze restrukturalizace, jejich ekonomické důvody a přínos pro žalobce, tedy důvody, které dle jeho názoru svědčily ve prospěch závěru, že úrokové náklady byly v jeho případě daňově uznatelným nákladem dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zároveň uvedl, že uznatelnost těchto nákladů měla být ve skutečnosti posuzována podle § 24 odst. 2 tohoto zákona. Krajský soud žalobu neshledal důvodnou a zamítl ji.

[6] Podle krajského soudu byla pro hodnocení daňové účinnosti úroků z dluhopisů, které nahradily úročený závazek, stěžejní otázka, co úplatné pořízení druhého 50% podílu na společnosti ENDL s.r.o., který však fúzí A zanikl, žalobci ve skutečnosti přineslo a jaký

pokračování

potenciál pro generování zdanitelných příjmů tím získal. Shodně s daňovými orgány přitom dospěl k závěru, že společnost ENDL s.r.o. fúzí A se svou mateřskou společností NIVEOLA fakticky nic nezískala, jedinou hodnotou společnosti NIVEOLA byl obchodní podíl ve společnosti ENDL s.r.o., který byl ovšem fúzí A zcela eliminován. Emise dluhopisů tak byla přímo spojena s existencí a smluvním převzetím úročeného závazku společnosti NIVEOLA, který by žalobce nabyt tak i tak v důsledku fúze B, aniž by však současně s tímto úročeným závazkem žalobce nabyt majetek (aktiva) obdobné hodnoty, prostřednictvím kterého by bylo možno generovat zdanitelné příjmy. Žalobce tedy neunesl své důkazní břemeno dle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, neboť neprokázal účel vynaložení uplatněných úrokových nákladů, kterým musí být dosažení nebo udržení příjmů.

[7] Krajský soud rovněž nepřisvědčil tvrzení žalobce, že daňové orgány nesprávně použily § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, namísto § 24 odst. 2 tohoto zákona. Soud vysvětlil, že samotná zákonná úprava nedává prostor pro jiný závěr, než že již od zdaňovacího období roku 2005, tj. od účinnosti novely provedené zákonem č. 669/2004 Sb., na posuzování daňové účinnosti úroků z dluhopisů ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů nedopadá.

[8] Skutečnost, že správní orgány činily úvahy o účelovosti žalobcova jednání, nevede dle krajského soudu k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí. Z průběhu celé daňové kontroly jednoznačně vyplývá, že správce daně neaplikoval institut zneužití práva, nýbrž podstata věci spočívala v nesplnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

II. Důvody kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), ve které navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Nejprve namítl, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek zdůvodnění. Dále polemizoval s věcnými závěry napadeného rozsudku. Argumentaci stěžovatele lze rozdělit do tří okruhů.

[11] První okruh kasačních námitek se týká chybné aplikace § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, namísto použití § 24 odst. 2 písm. zi) téhož zákona. Na podporu tohoto názoru stěžovatel odkázal na Pokyn Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) D-22 K jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2011, č. j. 2 Afs 10/2011 - 116, a také na stanovisko GFŘ prezentované na internetových stránkách daňové správy. Krajský soud nesprávně uzavřel, že již od roku 2005 na posuzování daňové účinnosti úroků z dluhopisů § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů nedopadá. Stěžovatel upozornil, že ještě počátkem listopadu 2018 bylo zveřejněno stanovisko Posouzení daňové uznatelnosti finančních nákladů z úvěrových finančních nástrojů (které zahrnují i úroky z vydaných dluhopisů) dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a dále Metodický pokyn k problematice

daňové uznatelnosti finančních nákladů z úvěrových finančních nástrojů dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Tyto dokumenty přitom podporují jeho názor.

[12] Závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 10/2011 - 116 krajský soud dle názoru stěžovatele nesprávně odmítl s tím, že rozdílnost právní úpravy obsažené v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů účinné v roce 2004 a v roce 2005 zde nebyla uplatněna jako žalobní námitka, a tudíž se k ní kasační soud nevyjadřoval. Stěžovatel zdůraznil, že pokud Nejvyšší správní soud dospěl ke stejnému závěru pro obě zdaňovací období, je zřejmé, že neshledal žádný důvod pro jejich odlišné posouzení. Žalovaný tedy svým postupem v nyní projednávané věci porušil správní praxi, kterou dlouhodobě a konzistentně do roku 2018 zastával a obhajoval, avšak v případě stěžovatele ji odmítá.

[13] V rámci druhého okruhu kasačních námitek stěžovatel tvrdil, že dostatečně prokázal daňovou uznatelnost úrokových nákladů, a byly tak naplněny i podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, byť toto ustanovení nemělo být dle jeho názoru vůbec aplikováno.

[14] Třetí okruh kasačních námitek se vztahuje k nepřezkoumatelnosti, resp. vnitřní rozpornosti argumentace správce daně i žalovaného, kteří zdůvodnili svůj závěr o neprokázání naplnění podmínek daňové uznatelnosti úroků z dluhopisů argumentací přiléhavou pro zneužití práva.

[15] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že považuje závěry krajského soudu za správné. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. K otázce použití § 24 odst. 2 namísto § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů žalovaný zdůraznil, že z § 24 odst. 2 písm. zi) uvedeného zákona v návaznosti na důvodovou zprávu k zákonu č. 669/2004 Sb. zřetelně vyplývá úmysl zákonodárce omezit aplikaci tohoto ustanovení jen na posuzování „daňové účinnosti“ úroků z úvěrů a úroků z půjček pro zdaňovací období od roku 2005 do roku 2013 včetně, resp. úroků ze zápůjček a úroků z úvěrů pro zdaňovací období počínaje rokem 2014, nikoliv úroků z dluhopisů či směnek.

III. Důvody pro předložení věci rozšířenému senátu

[16] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Pro hodnocení oprávněnosti kasačních námitek bylo rozhodné zodpovědět otázku, podle jakého odstavce § 24 zákona o daních z příjmů měly být posouzeny úroky z dluhopisů uplatněné stěžovatelem jako daňově uznatelné náklady ve zdaňovacím období roku 2013. Při předběžném projednání věci dospěl první senát k závěru, že tato otázka má být řešena jinak, než jak stanovuje předchozí judikatura Nejvyššího správního soudu, a to rozsudek ze dne 5. 5. 2011, č. j. 2 Afs 10/2011 - 116. Shledal proto naplnění podmínek pro předložení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu dle § 17 odst. 1 s. ř. s. První senát se domnívá, že daňová uznatelnost úroků z dluhopisů měla být v tomto případě posuzována dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a nikoliv podle § 24 odst. 2 písm. zi) tohoto zákona, jak by vyplývalo ze závěrů zmíněného rozsudku druhého senátu (jak je vysvětleno níže).

pokračování

[17] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů, v rozhodném znění „[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“.

[18] Podle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2013, jsou výdaji (náklady) podle odstavce 1 tohoto ustanovení 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“.

[19] Ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vykládá ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu tak, že daňově uznatelné jsou zásadně všechny výdaje, které byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů (buť i jen očekávaných) a které tedy bezprostředně souvisí s činností daňového subjektu vytvářející jeho příjmy, jsou vůči nim přiměřené a mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy existuje přímý vztah. Přitom však musí platit, že zákon takové výdaje výslovně nevylučuje (§ 25 zákona o daních z příjmů). Ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak lze považovat za určitou generální klausuli, vymezující pojem daňově odpočitatelných výdajů (nákladů) (viz např. rozsudky ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, č. 264/2004 Sb. NSS či ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 82).

[20] Důkazní břemeno k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů (nákladů) při stanovení základu daně z příjmů v souladu s § 92 odst. 3 a odst. 5 písm. c) daňového řádu nese daňový subjekt. Ten musí nejen prokázat, že skutečně došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů.

[21] Rozdíl mezi ustanoveními § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů spočívá dle rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu v tom, že v případě výdajů podle ustanovení odstavce druhého zákon nestanoví pro výdaje nutnou věcnou souvislost s příjmy, ale pouze s činností poplatníka. Výdaje vyjmenované v odstavci druhém se tak považují za výdaje podle odstavce prvního, aniž by bylo nutné prokazovat (ve smyslu prvního odstavce), že slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů (viz rozsudky NSS ze dne 9. 1. 2008, č. j. 5 Afs 152/2006 - 37, či ze dne 26. 2. 2007, č. j. 5 Afs 158/2005 - 227). Zákonodárce s ohledem na charakter výdajů (nákladů), které jsou daňově uznatelné podle § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, poplatníkovi umožnil, aby si je odečetl pro zjištění základu daně, a podmínka souvislosti se zdanitelnými příjmy se považuje za automaticky splněnou. Je tomu tak proto, že u některých z těchto výdajů, právě s ohledem na jejich charakter, by mohlo být nejasné, sporné či dokonce značně pochybné, zda stupeň jejich souvislosti s činností, jež měla generovat zdanitelný příjem, je dostatečný pro závěr, že byly vynaloženy na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Proto zákonodárce tyto případy řeší výslovnou zmínkou, že jde o výdaje (náklady) uznatelné, čímž odpadá potřeba testovat je podmínkami generální klausule podle § 24

odst. 1 zákona o daních z příjmů (k tomu srov. rozsudky NSS ze dne 5. 9. 2007, č.j. 7 Afs 129/2006 - 135, a ze dne 20. 2. 2014, č. j. 7 Afs 33/2013 - 34, č. 3076/2014 Sb. NSS).

[22] Otázka, podle jakého odstavce § 24 zákona o daních příjmů je nutno posuzovaný výdaj v podobě úroků z dluhopisů posuzovat, je tedy rozhodná pro to, co všechno musel stěžovatel v daňovém řízení prokázat. V režimu § 24 odst. 1 je daňový subjekt povinen prokázat přímý a bezprostřední vztah mezi vynaloženými výdaji a očekávanými příjmy, zatímco v případě výdajů (nákladů) vyjmenovaných v § 24 odst. 2 postačí prokázat toliko souvislost mezi výdaji a činnostmi daňového subjektu, generující příjmy, které podléhají zdanění.

[23] Názor stěžovatele, že daňové orgány měly v jeho případě použít § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů (a nikoliv § 24 odst. 1 tohoto zákona), vychází z předpokladu, že dluhopisy lze podřadit pod legislativní zkratku „úvěry a půjčky“ uvedenou v § 19 zákona o daních z příjmů, jež obsahuje výčet příjmů osvobozených od daně, a který v odst. 1 písm. zk) pod tuto zkratku zahrnuje: „úroky z úvěrů, půjček, dluhopisů, vkladních listů, vkladových certifikátů a vkladů jim na roveň postavených a ze směnec, jejichž vydáním získává směnečný dlužník peněžní prostředky, a obdobných právních vztahů vzniklých v zahraničí (dále jen "úvěry a půjčky)"“.

[24] Stěžovatel pro podporu tohoto názoru odkázal na výše zmiňovaný rozsudek druhého senátu č. j. 2 Afs 10/2011 - 116, na který měly upozorňovat i interní dokumenty finanční správy, jimiž stěžovatel zdůvodňoval existenci správní praxe (do roku 2018), podle níž měly daňové orgány posuzovat úroky z dluhopisů v režimu § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Z uvedeného rozsudku je vytvořena tato právní věta: *Úroky ze směnec jsou podřaditelné pod úroky z půjček a úvěrů tak, jak je vymezuje § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. To znamená, že je lze do daňově uznatelných nákladů započíst pouze tehdy, byly-li skutečně zaplacený.*

[25] Druhý senát se v tomto rozsudku zabýval oprávněností započtení úroků ze směnec do daňových výdajů (nákladů), konkrétně řešil, zda má dojít k jejich uplatnění v daňovém přiznání již v letech 2004 a 2005 (kdy si je žalobce v tehdy řešené věci uplatnil), anebo teprve v účetním období, ve kterém budou reálně zaplacený (jejich splatnost měla nastat až v roce 2009 a 2010). Byl zde rovněž spor o to, zda mají být úroky ze směnec posuzovány podle § 24 odst. 1 (o což usiloval daňový subjekt), nebo podle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů (jak učinily daňové orgány a Krajský soud v Brně). Druhý senát uzavřel, že úroky ze směnec jsou podřaditelné pod úroky z půjček a úvěrů tak, jak je vymezuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů zavádějící do tohoto zákona počínaje zdaňovacím obdobím roku 2004 legislativní zkratku „úvěry a půjčky“ pokrývající rovněž úroky ze směnec.

[26] V bodě 19 uvedeného rozsudku druhý senát uvedl: *„Úrok, ať již z půjček, úvěrů či směnec, přitom není ničím jiným než vyjádřením ceny finančních prostředků v čase. Jedná se tak o ekonomickou náhradu, plynoucí z peněžních prostředků, která by jinak přirůstala k masě finančních prostředků jejich vlastníkov. V této logice viděno a v obecné rovině vyjádřeno je zaplacený úrok daňově uznatelným nákladem. O takový náklad se však zásadně může jednat pouze tehdy, pokud byl skutečně vynaložen, tedy zaplacen, tak, jak stanoví*

pokračování

ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb. Pokud však v daném případě stěžovatelka ani netvrdí, že by úrok z předmětných směnek byl v příslušném zdaňovacím období zaplacen, když byl uplatněn toliko účetně, není dán žádný důvod, aby byl započítán jako daňově uznatelný výdaj (náklad).“

[27] V souvislosti s uplatněním legislativní zkratky „úvěry a půjčky“ uvedené v § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů druhý senát v bodě 20 rozsudku uvedl: *„Stěžovatelka totiž spatřuje nejednoznačnost zákonné úpravy v tom, že pokud by prý ustanovením § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů měla být zavedena legislativní zkratka, kterou by pod „úvěry a půjčky“ byly zahrnuty rovněž úroky ze směnek a tato zkratka by se vztahovala na všechna ustanovení nacházející se za tímto ustanovením, pak nemá logiku ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 4. K tomu je však třeba uvést, že zákonem č. 438/2003 Sb., kterým byl novelizován zákon o daních z příjmů, bylo současně změněno jak ustanovení § 19 odst. 1 písm. zk), tak také právě § 24 odst. 2 písm. zi); naopak k novelizaci ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 4. zákonodárce nepřistoupil. Je tak zřejmé, že metodou historického a racionálního zákonodárce lze dospět k jednoznačnému závěru, že pokud stejným zákonem došlo k novelizaci spočívající v zavedení předmětné legislativní zkratky, je nutné i další ustanovení, měněné stejnou novelou a nacházející se v systematicke zákona za touto legislativní zkratkou, vykládat v souladu s ní.“*

[28] Uvedené závěry rozsudku druhého senátu by v nyní posuzované věci nevyhnutelně vedly k tomu, že úroky z dluhopisů [s ohledem na to, že dluhopisy, stejně jako směnky, rovněž spadají pod legislativní zkratku „úvěry a půjčky“ stanovenou v § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů], by bylo rovněž nutno posuzovat jako úroky z půjček a úroky z úvěrů, jak stanoví § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů.

[29] První senát se ovšem přiklání k názoru zastávanému krajským soudem a daňovými orgány, že vyjádření „úroky z půjček a úroky z úvěrů“ uvedené v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro nyní posuzovanou věc, tj. pro zdaňovací období roku 2013, použití legislativní zkratky „úvěry a půjčky“ ve smyslu § 19 odst. 1 písm. zk) tohoto zákona vylučuje. [Nejvyšší správní soud již na tomto místě upozorňuje, že text ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zněl stejně v roce 2005 i roce 2013.]

[30] Uvedená legislativní zkratka byla doslova použita v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2004, kdy zákon zněl tak, že mezi výdaje (náklady) podle odst. 1 tohoto zákona patří rovněž *„úroky z úvěrů a půjček v případě, kdy věřitelem je poplatník uvedený v § 2, který nevede účetnictví, jen pokud byly zaplacený“*. V tomto případě by tedy bylo i podle názoru prvního senátu namísto úroky z dluhopisů uplatněné do daňově uznatelných výdajů posuzovat dle uvedeného ustanovení.

[31] S účinností od 1. 1. 2005 však bylo toto ustanovení novelizováno zákonem č. 669/2004 Sb., který slovní spojení „úroky z úvěrů a půjček“ odpovídající legislativní zkratce uvedené v § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů nahradil slovy „úroky z půjček a úroky z úvěrů“. Zákonodárce se tak zjevně snažil tímto novým textovým zněním vyloučit použití uvedené legislativní zkratky, což potvrzuje i důvodová zpráva k zákonu č. 669/2004 Sb., která uvádí: *„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 jazykového i historického výkladu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů je proto zjevné, že slovní vyjádření „úroky z půjček a úroky z úvěrů“ zavedené novelou účinnou již od 1. 1. 2005 představuje záměrně odlišné vyjádření tak, aby pro posuzované ustanovení nebyla legislativní zkratka „úvěry a půjčky“ dle § 19 odst. 1 písm. zk) použitelná. První senát je tedy toho názoru, že na výdaje stěžovatele představující úroky z dluhopisů uplatněné ve zdaňovacím období roku 2013 nelze § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů aplikovat, neboť ten se vztahuje pouze na úroky z úvěrů a úroky z půjček (nikoliv na úroky z jiných, byť obdobných finančních nástrojů). S ohledem na tuto úvahu tedy první senát dospěl k závěru, že v posuzované věci bylo třeba postupovat podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[32] Je nutno upozornit, že druhý senát v rozsudku č. j. 2 Afs 10/2011 - 116 posuzoval úroky ze směnek uplatněné do daňových nákladů ve zdaňovacím období roku 2004 a 2005, a bylo pro něj tedy relevantní znění § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů účinné do 31. 12. 2004 v případě zdaňovacího období roku 2004 a znění účinné od 1. 1. 2005, pokud šlo o zdaňovací období roku 2005. S krajským soudem lze souhlasit v tom, že odlišností znění § 24 odst. 2 písm. zi) pro obě posuzované zdaňovací období se druhý senát Nejvyššího správního soudu výslovně nezabýval (ani v tomto směru nebyla uplatněna kasační námitka), a tedy ani nevysvětlil, proč by se pro ně měl uplatnit shodný výklad. První senát však musí přisvědčit stěžovateli, že pokud druhý senát učinil stejný závěr pro obě zdaňovací období, je nepochybné, že jeho výklad platí i pro znění § 24 odst. 2 písm. zi), ve znění účinném od 1. 1. 2005. O tom především svědčí i fakt, že druhý senát ve svém rozsudku citoval uvedené ustanovení právě v tomto novelizovaném znění (viz bod 11 rozsudku). Zřejmě tak textové vyjádření „úroky z půjček a úroky z úvěrů“ považoval za shodné s legislativní zkratkou úroky z „úvěrů a půjček“ ve smyslu § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů. Naopak znění § 24 odst. 2 písm. zi) ve znění účinném před novelou provedenou zákonem č. 669/2004 Sb. druhý senát vůbec necitoval. Z jeho rozhodnutí je proto nutno dovodit, že rozdílnost znění uvedeného ustanovení před (v roce 2004) a po novele (v roce 2005), nemá vliv na jeho výklad. Jinými slovy řečeno, obě tato znění podle druhého senátu předpokládají zahrnutí směnek, resp. dluhopisů pod legislativní zkratku „úvěry a půjčky“, a proto je třeba považovat úroky ze směnek či dluhopisů za výdaj ve smyslu tohoto ustanovení. Lze tedy shrnout, že druhý senát posuzoval obě zdaňovací období i přes rozdílnost právní úpravy shodně. Svůj závěr přitom vtělil do právní věty (viz bod 24 tohoto usnesení).

[33] Nutno podotknout, že ze závěrů rozsudku druhého senátu vychází i interní dokument finanční správy z roku 2017 nazvaný „*Metodický pokyn k problematice posouzení daňové uznatelnosti finančních nákladů z úvěrových finančních nástrojů (které zahrnují i úroky z vydaných dluhopisů) dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů*“, který uvádí, že pod § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů budou ve zdaňovacím období započatém do konce roku 2013 podléhat úroky z úvěrů a půjček dle legislativní zkratky vymezené v § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů, ve znění platném do konce roku 2013, kterou bylo možné použít i pro aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi). Od roku 2014 však ustanovení § 19 odst. 1 písm. zk)

pokračování

obsahuje nově legislativní zkratku „úvěrový finanční nástroj“ (zahrnující rovněž směnky a dluhopisy), kterou však § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů neuvádí (ten hovoří pouze o úrocích ze zápůjček a úrocích z úvěrů), a proto se ve zdaňovacích obdobích počínaje rokem 2014 má toto ustanovení vztahovat pouze na úroky ze zápůjček a úvěrů, a nikoliv rovněž na úroky z dluhopisů či směnek.

[34] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že novelizace § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů byla provedena zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. v souvislosti s rekodifikací soukromého práva. Důvodová zpráva k tomuto zákonnému opatření v souvislosti se změnou uvedeného ustanovení uvádí, že došlo 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 půjčka, nově zápůjčku. Tam, kde právní úprava směřuje pouze na úvěry, nebo zápůjčky, byly ponechány tyto pojmy.*

[35] Lze tedy shrnout, že novelizací § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů došlo k zavedení nové legislativní zkratky „úvěrový finanční nástroj“, čímž mělo dojít k určitému zpřesnění, aby již neexistovalo sporu o použití dříve zde stanovené legislativní zkratky „úvěry a půjčky“. První senát má ovšem za to, že i před touto novelou vyjádření „úroky z půjček a úroky z úvěrů“ obsažené v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, účinném od 1. 1. 2005, neodpovídalo legislativní zkratce uvedené § 19 odst. 1 písm. zk) (jak bylo vysvětleno výše). To plyne i z důvodové zprávy k zákonnému opatření č. 344/2013 Sb., podle níž bylo účelem novelizace tohoto ustanovení mimo jiné vyjasnit, že pokud zákon v jiných ustanoveních používá pojmu „úvěr“ a „půjčka“ [jak tomu je i v § 24 odst. 2 písm. zi), kde jsou tyto pojmy použity odděleně: „úroky z půjček a úroky z úvěrů“, tj. nikoliv úroky z „úvěrů a půjček“, což by legislativní zkratce odpovídalo], jedná se o dva samostatné instituty, a nikoliv o legislativní zkratku „úvěry a půjčky“. Výše zmíněný metodický pokyn tak dle prvního senátu vykládá ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) pro zdaňovací období započatá od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2013 nesprávně (tento výklad přitom vychází z rozsudku druhého senátu č. j. 2 Afs 10/2011 - 116, s jehož závěrem první senát nesouhlasí). Uvedené ustanovení se již od 1. 1. 2005 vztahovalo toliko na úroky z půjček a úroky z úvěrů, a nikoliv na úroky z dalších finančních nástrojů spadajících pod legislativní zkratku „úvěry a půjčky“ ve smyslu § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013.

IV. Závěr

[36] První senát Nejvyššího správního soudu nesouhlasí s názorem druhého senátu vyjádřeným v rozsudku č. j. 2 Afs 10/2011 - 116 ohledně výkladu § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2005. Ze samotného znění zákona podpořeného rovněž důvodovou zprávou k zákonu č. 669/2004 Sb., kterým bylo toto ustanovení novelizováno, totiž vyplývá, že nákladem dle tohoto ustanovení jsou toliko úroky z půjček a úroky z úvěrů, a nikoliv rovněž úroky plynoucí z dalších finančních

nástrojů, které § 19 odst. 1 písm. zk) uvedeného zákona, ve znění účinném do 31. 12. 2013, podřazoval pod legislativní zkratku „úvěry a půjčky“. Náklad představující úroky z dluhopisů je tedy nutno posuzovat podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a je třeba u něj prokazovat splnění zde stanovených podmínek (tj. přímou souvislost s očekávanými zdanitelnými příjmy).

[37] Pro úplnost první senát dodává, že zvažoval možnosti, jak se při rozhodování nyní projednávané věci odchýlit od závěru rozsudku č. j. 2 Afs 10/2011 - 116, aniž by se obracel na rozšířený senát [ať už s ohledem na to, že druhý senát neposuzoval rozdílnost právní úpravy obsažené v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů účinné pro zdaňovací období roku 2004 a roku 2005, či s ohledem na skutkové odlišnosti obou případů]. Dospěl však k tomu, že závěr druhého senátu týkající se použití legislativní zkratky „úvěry a půjčky“ i pro účely ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2005, je natolik jednoznačný a zřetelný již z právní věty k tomuto rozsudku, že by první senát vyjádřením odlišného názoru v nyní posuzované věci založil rozpor v judikatuře.

[38] Vzhledem k tomu, že první senát dospěl k závěru, že uvedená otázka má být řešena odlišně, než stanovuje výše uvedený rozsudek druhého senátu, předkládá rozšířenému senátu k rozhodnutí následující otázku:

Jsou úroky z dluhopisů (stěžovatelem uplatněné jako daňově uznatelný výdaj) podřaditelné pod „úroky z půjček a úroky z úvěrů“ tak, jak je vymezuje § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období v letech 2005 až 2013?

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: JUDr. Filip Dienstbier, JUDr. Karel Šimka, JUDr. Ivo Pospíšil, JUDr. Petr Mikeš, JUDr. Barbara Pořízková, Mgr. Aleš Roztočil a Mgr. Lenka Krupičková. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

V téže lhůtě mohou účastníci rovněž podat svá vyjádření k právní otázce předkládané rozšířenému senátu.

V Brně dne 6. února 2024

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu

pokračování

1 Afs 208/2023 - 48