



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **E. + K 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 21. 3. 2022, č. j. X,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Ve zdaňovacím období 2014 a 2015 uplatnila žalobkyně do daňově uznatelných nákladů úroky (ve výši 120 mil. Kč) z 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 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 zápočtem, a z části nepravidelnými splátkami.

2. Specializovaný finanční úřad (dále „správce daně“) zahájil dne 24. 4. 2018 u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období roku 2014 a dne 16. 4. 2019 za zdaňovací období roku 2015 (daňová kontrola za zdaňovací období roku 2013 byla již předmětem soudního přezkumu ve věci sp. zn. 60 Af 24/2021). Na jejím základě vyloučil z daňových nákladů v těchto obdobích uplatněné shora popsané úroky z dluhopisů v celkové výši 120 mil. Kč za každé z uvedených období. Dne 19. 11. 2020 vydal správce daně dodatečné platební výměry č. j. X a č. j. X, ve kterých žalobkyni doměřil DPPO vyšší o částku 22 800 000 Kč za každé z dotčených období a současně uložil povinnost uhradit penále. Proti těmto dodatečným platebním výměrům se žalobkyně odvolala k žalovanému, který je žalobou napadeným rozhodnutím změnil tak, že z obou výměrů vypustil uloženou povinnost zaplatit penále ve výši 4 560 000 Kč za každé ze zdaňovacích období a ve zbytku ponechal jejich text beze změny.
3. Správci daně obou stupňů svá rozhodnutí založili 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. Uvedli, že žalobkyně neprokázala, že náklady na pořízení podílu, který následně v důsledku fúze A zanikl, byly náklady na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2014 a 2015 (dále jen „ZDP“).

II. Argumentace stran

4. Žalobkyně se domáhala zrušení napadeného rozhodnutí. Žalobní body lze rozdělit do čtyř okruhů.
5. Předně žalobkyně uvedla, že správce daně při sepisu prvních Výsledků kontrolního zjištění (dále jen „VKZ“) v nyní projednávané věci vycházel ze svých zjištění a z nich učiněných závěrů obsažených ve zprávě o daňové kontrole za rok 2013. Pokud správce daně první VKZ postavil výhradně na zprávě o kontrole za zdaňovací období roku 2013, kterou však žalobkyně rozporovala, musel se dle žalobkyně vypořádat i s její argumentací rozporující tyto závěry, a to i bez jejího výslovného požadavku. Dále namítala, že podle § 93 odst. 2 daňového řádu je správce daně oprávněn z jiného daňového řízení převzít samotné důkazní prostředky, nikoliv však i jejich hodnocení. V daném případě správce daně v rámci daňové kontroly za zdaňovací období let 2014 a 2015 neprovedl dokazování a hodnocení důkazních prostředků, svou argumentaci stavěl výlučně na závěrech uvedených ve zprávě o kontrole za rok 2013. Za této situace zprávy o daňové kontrole za roky 2014 a 2015 nemohou obstát jako řádné odůvodnění dodatečných platebních výměrů.
6. Dále žalobkyně brojila proti nesprávnému posouzení skutkového stavu žalovaným. Uvedla, že unesla své důkazní břemeno k tomu, že pořízením 50 % podílu na společnosti E. 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, došel-li k závěrům rozporným se závěry znalce, aniž by k tomu měl erudici. Znalce přitom nevyslechl, ani nezadal 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 vytkla, že při hodnocení ekonomického smyslu fúzí nepřihlédl k přínosu konsolidace jako takové. Žalobkyně nemohla jednat účelově, neboť v době svého jednání nemohla předpokládat legislativní změny vůbec umožňující jí daňové uplatnění vynaložených nákladů.

7. Třetím okruhem žalobních bodů namítala žalobkyně nepřezkoumatelnost a vnitřní rozpornost závěrů správce daně a žalovaného. Podle žalobkyně použil správce daně argumentaci přílehou 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 neprokázání splnění podmínek nutných pro daňovou uznatelnost nákladů podle § 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 vytykala 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. Žalovaný navrhoval žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Uvedl, že všechny skutečnosti týkající se emise dluhopisů v roce 2012 a uplatnění souvisejících úroků z dluhopisů ve výši 120 mil. Kč do daňově účinných nákladů správce daně zjišťoval a hodnotil při daňové kontrole DPPO za zdaňovací období 2013, přičemž všechny skutečnosti rozhodné pro stanovení DPPO za zdaňovací období 2014 a 2015 jsou shodné se skutečnostmi zjištěnými a platnými pro období 2013. Správce daně pak jejich hodnocením dospěl i v kontrolovaných zdaňovacích obdobích k totožnému závěru jako v rámci daňové kontroly DPPO 2013. Posuzované úroky z dluhopisů uplatněné žalobkyní ve výši 120 mil. Kč v daňově účinných nákladech za zdaňovací období 2014 a 2015 jsou odvozeny z dluhopisů, u kterých v letech 2014 a 2015 nedošlo k žádným změnám a nedošlo ani k žádným skutečnostem, které by měly vliv na závěr správce daně o daňové účinnosti úroků z dluhopisů uplatněných za zdaňovací období 2014 a 2015. Postup správce daně byl proto v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu. 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 výsledku ani reviznímu posudku nebylo proč přistupovat, neboť správce daně neměl o znaleckém posudku pochybnosti či nejasnosti, které by jimi bylo třeba odstraňovat. Žalovaný své rozhodnutí považuje za přezkoumatelné, ostatně žalobkyně s důvody napadeného rozhodnutí polemizuje, takže je podle něj zřejmě 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 § 24 odst. 1 ZDP. Žalobkyně zmiňované výzvy v rámci daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob se týkají jiné daně, která není předmětem tohoto řízení. Správce daně v nich přitom jednoznačně uvedl, že na DPPO za rok 2013 žalobkyně neprokázala daňovou účinnost nákladů u úroků z dluhopisů emitovaných a upsaných v roce 2012. Má-li správce daně vyhodnotit existenci přímé a bezprostřední souvislosti daných úrokových nákladů z dluhopisů se zdanitelnými příjmy žalobkyně v přezkoumávaných zdaňovacích obdobích, resp. zdaňovacího 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 žalobkyni požadoval prokázání skutečností, které mají jednoznačný vliv na daňovou uznatelnost nákladů, jež uplatnila v kontrolovaném neprekudovaném zdaňovacím období.

III. Posouzení věci krajským soudem

10. 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.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl bez jednání.

K převzetí závěrů z daňové kontroly za zdaňovací období roku 2013

11. Podle § 93 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) *za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.*
12. Shodnou odvolací námitkou se žalovaný zabýval v bodech 37 a 38 a dále v bodě 62 napadeného rozhodnutí. Krajský soud se s vypořádáním této námitky žalovaným ztotožňuje a v podrobnostech na uvedené body napadeného rozhodnutí odkazuje. Sama žalobkyně nikterak nerozporuje, že by se skutkové okolnosti rozhodné pro posouzení dotčené právní otázky, tzn. daňové účinnosti úrokových nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP za zdaňovací období roku 2014 a 2015 jakkoliv odlišovaly od skutkových okolností rozhodných pro posouzení téže právní otázky ve vztahu ke zdaňovacímu období 2013. Jak uvedl žalovaný, všechny skutečnosti rozhodné pro stanovení DPPO za zdaňovací období 2014 a 2015 jsou shodné se skutečnostmi zjištěnými a platnými pro zdaňovací období 2013, jelikož posuzované úroky z dluhopisů uplatněné žalobkyní ve výši 120 mil. Kč v daňově účinných nákladech za zdaňovací období 2014 a 2015 jsou odvozeny z dluhopisů emitovaných v roce 2012, u kterých v letech 2014 a 2015 nedošlo k žádným změnám.
13. Za takové situace správci daně nic nebránilo, aby v souladu s citovaným § 93 odst. 2 daňového řádu převzal důkazní prostředky získané a vyhodnocené v rámci daňové kontroly za zdaňovací období roku 2013. Je pak logické, že na základě shodného skutkového stavu ze shodných důkazních prostředků správce daně dospěl ke shodným zjištěním a z nich vyvozených závěrů. Podle krajského soudu postupoval správce daně v souladu s obecně platnou zásadou procesní ekonomie, pokud do výsledků kontrolních zjištění a zpráv o

daňové kontrole za zdaňovací období 2014 a 2015 převzal své závěry již učiněné v rámci daňové kontroly za zdaňovací období 2013.

14. Zároveň však soud musí poukázat na obecnost této žalobní námitky. Žalobkyně netvrdí, jakým konkrétním způsobem uvedený postup správce daně zasáhl do jejích subjektivních práv. Žalobkyně měla prostor se k výsledkům kontrolních zjištění i ke zprávě o daňové kontrole vyjádřit, což také učinila. Vypořádání její argumentace rozporující závěry správce daně učiněné v rámci daňové kontroly za rok 2013 je přinejmenším obsahem žalobou napadeného rozhodnutí, což je s ohledem na zásadu jednotnosti správního řízení plně dostačující. Žalobkyně polemizovala se závěry správce daně v odvolání i v žalobě. Postupem správce daně tudíž za popsanych okolností nedošlo ke zkrácení procesních práv žalobkyně.

K nesprávnému posouzení skutkového stavu

15. 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.*
16. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu *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.*
17. Podle § 92 odst. 3 a odst. 5 písm. c) daňového řádu *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.*
18. Pro posouzení nyní projednávané věci byla rozhodná otázka unesení důkazního břemene žalobkyní o naplnění předpokladů citovaného § 24 odst. 1 ZDP, tedy že v případě vynaložených úrokových nákladů ve výši 120 000 000 Kč se jednalo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které podléhají zdanění. Krajský soud tak na tomto místě předesílá, že žalobkyně se svojí žalobní argumentací částečně minula s podstatou věci, jak bude dále rozvedeno.
19. Otázkou důkazního břemene daňového subjektu při uplatňování daňově uznatelných výdajů se opakovaně zabýval NSS. Došel přitom k závěru (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64), že daňový subjekt musí prokázat:
- samo vynaložení nákladů,
 - bezprostřední souvislost se skutečnou podnikatelskou činností, (nejde o obcházení daní)
 - přiměřenost výdajů potenciálním přínosům (ekonomickou racionalitu)
 - přímý vztah (nikoli přímou úměru) mezi uplatněnými výdaji a očekávanými příjmy,
 - započetí s uskutečňováním podnikatelského záměru.
20. 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).
21. 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 započítala do základu daně. 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 zjištění, co úplatné pořízení druhého 50 % podílu, který však fúzí A zanikl, žalobkyni ve skutečnosti přineslo, a jaký potenciál pro generování zdanitelných příjmů tím získala.

22. Jak se podává z citované judikatury bylo na žalobkyni, aby v rámci svého důkazního břemene podle § 92 daňového řádu prokázala účel vynaložení uplatněných úrokových nákladů, kterým musí být dosažení, zajištění nebo udržení příjmů. Žalobkyně tvrdila, že společnost N. pořídila 50 % podíl na společnosti E. bez vědomí o budoucí fúzi A, přičemž tím získala hodnotné aktivum s potenciálem generovat příjmy.
23. Předně krajský soud na tomto místě ve shodě s žalovaným (viz bod 93 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). 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 žalobkyně. 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 bodu 48 napadeného rozhodnutí, správce daně sice vyslovil domněnku, že společnost 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 ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP a k prokázání ekonomického důvodu, který vedl k rozhodnutí právní předchůdkyně žalobkyně 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.
24. 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 přílehavě popsáno v bodech 54 až 57 napadeného rozhodnutí, na které krajský soud plně odkazuje. V řízení nebylo zpochybňováno právo žalobkyně vynakládat jakýkoliv náklad dle svého podnikatelského/ekonomického uvážení, pouze bylo zdůrazněno, že si žalobkyně musela být vědoma toho, že ne každý náklad, který má ekonomické opodstatnění, lze kvalifikovat 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 k tomu, 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 společnost 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.

25. 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 79 a 81 napadeného rozhodnutí, pro nadbytečnost dalšího opakování již uvedeného na tento bod krajský soud plně odkazuje. Rovněž mimoběžná je i argumentace žalobkyně, že nemohla předpokládat legislativní změny vůbec umožňující jí daňové uplatnění vynaložených nákladů.
26. Své tvrzení, 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.
27. Pasáž o obsahu znaleckého posudku soud přebírá z bodu 23 svého rozsudku č. j. 60 Af 24/2021-101, týkajícího se shodné věci řešící zdaňovací období roku 2013, kde byl dotčený znalecký posudek součástí správního spisu. 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. + K 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. + K 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 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.*“
28. Uvedené závěry znaleckého posudku nelze dle krajského soudu vyhodnotit jinak než jako naprosto obecné proklamace. Znalecký posudek v citovaných závěrech nepřináší jediný alespoň minimálně konkrétní dopad na majetkové potažmo příjmové poměry žalobkyně. Neuvádí, v čem konkrétně byl nákup dotčeného podílu pro právní předchůdkyni žalobkyně (společnost 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.

29. Žalovaný se hodnocením znaleckého posudku podrobně zabýval v bodech 100 až 106 napadeného rozhodnutí, na které krajský soud shoduje se s tímto hodnocením v podrobnostech odkazuje. Správce daně navíc na str. 29 a 30 zprávy o daňové kontrole za rok 2013 (převzato žalovaným v bodě 100 napadeného rozhodnutí) 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 vykazoval záporné hodnoty, a to právě v důsledku vysokých finančních nákladů tvořených z převážné části úroky z dluhopisů, a tyto porovnal s tvrzeními žalobkyně. S návrhem na výslech znalce či provedení revizního znaleckého posudku se žalovaný poté naprosto přílehavě vypořádal v bodě 107 až 108 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 mohli sami učinit i správci daně. Jak již bylo uvedeno, ekonomická stránka a daňová stránka jsou dvě samostatné strany věci a posoudit věc z hlediska naplnění daňové účinnosti definované zákonem ustanovením je plně v pravomoci správce daně i odvolacího orgánu. V tomto případě však navíc 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 daňového řádu, tak krajský soud neshledal pochybení, proč neshledal ani žalobkyni namítaný nesprávně zjištěný skutkový stav věci. Žalobní námitku tak vyhodnotil jako nedůvodnou.

K vnitřnímu rozporu argumentace správních orgánů

30. 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) dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.*
31. K namítanému nevypořádání odvolacích námitek krajský soud pouze stručně uvádí, že žalobkyně neuvedla konkrétní námitky, které měly zůstat opomenuty. 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.

32. Dále žalobkyně shledala rozhodnutí nepřezkoumatelným z důvodu, že ač bylo důvodem neuznání daňové účinnosti nákladů 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.
33. 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.
34. 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 jejího 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 vypořádal v bodech 63 až 67 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 totiž formální naplnění všech zákonem vyžadovaných podmínek. Dílčí citace vyslovených úvah správce daně na tomto závěru nemohou ničeho změnit, neboť podstata posouzení správce daně i žalovaného, opřená o neunesení důkazního břemene žalobkyně, je nezpochybnitelná. Odkazovala-li žalobkyně na konkrétní výzvy správce daně, potažmo na zprávu o kontrole daně z příjmů fyzických osob a tam případně učiněné zmínky o zneužití práva i pro DPPO, jednalo se o jiné řízení (byť i běžící souběžně s nyní projednávaným řízením) týkající se jiné daně a jiných zdaňovacích období, která nebyla předmětem nyní projednávaného řízení. Napadené rozhodnutí tak není vnitřně rozporné a rovněž třetí okruh žalobních bodů je nedůvodný.

K nepřijatelnému rozšiřování důkazního břemene

35. 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 2014 a 2015, nelze toho dosáhnout bez hodnocení skutečností, které samotnou potřebu takového dlouhodobého instrumentu vyvolaly a nastaly v některém z předcházejících zdaňovacích období.
36. Nad rámec posouzení žalovaného obsaženého v bodech 110 a 111 napadeného rozhodnutí, krajský soud odkazuje i na nález 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.“*

37. 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 nálezu 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 nález Ústavního soudu za to, že se mýlí. Čtvrtý okruh žalobních bodů je tedy nedůvodný.

IV. Závěr a náklady řízení

38. Jelikož soud shledal všechny žalobní body nedůvodné, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.
39. 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. března 2024

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu