ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Michala Bobka a soudkyň Kateřiny Štěpánové a Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **M & V, spol. s r. o.,** se sídlem 4. května 288, Vsetín, zastoupené Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem, se sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2021, č. j. 23671/21/5200-11431-706481, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 5. 2023, č. j. 30 Af 59/2021-66,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 15. 10. 2019 doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období roku 2012 ve výši 1 878 910 Kč, za zdaňovací období roku 2013 ve výši 1 888 410 Kč, za zdaňovací období roku 2014 ve výši 1 888 600 Kč a za zdaňovací období roku 2015 ve výši 1 888 600 Kč; žalobkyni rovněž stanovil penále.

[2] Žalovaný odvolání žalobkyně proti platebním výměrům dne 1. 7. 2021 zamítl a platební výměry potvrdil.

[3] Daňové orgány zpochybnily daňovou uznatelnost výdajů žalobkyně ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) představovaných úrokem z tzv. korunových dluhopisů emitovaných žalobkyní v celkové hodnotě 150 000 000 Kč. Žalobkyně dle daňových orgánů neprokázala přímou souvislost úrokového nákladu s jejími příjmy a existenci závazku a jeho výše vůči společnosti Bellona Consulting Limited se sídlem na Maltě (dále jen „Bellona“), která upsala žalobkyní emitované dluhopisy v hodnotě 142 000 000 Kč.

[4] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zamítl žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2021. Přisvědčil závěru daňových orgánů, že žalobkyně v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno; neprokázala, že úrok z emitovaných dluhopisů uplatněný ve zdaňovacích obdobích let 2012 až 2015 je výdajem (nákladem) bezprostředně a přímo vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[6] Nejprve představila svůj náhled na podstatu posuzované transakce. Ta dle ní spočívala v transformaci „historické“ půjčky z roku 1995 od švýcarské společnosti SWIFIRCO INTERNATIONAL TRADE AND CONSULTING AG (dále jen „Swifirco“) dle smlouvy o půjčce ze dne 6. 12. 1995 ve výši 4 000 000 CHF (80 219 225,55 Kč), dále ze závazků z poskytnutých služeb od společnosti Awinwest z let 2007 až 2011 ve výši 2 496 384, 32 CHF (52 134 490,14 Kč), závazku dle daňového dokladu č. 028/2012 ze dne 8. 1. 2013 od společnosti Bellona za doúčtování úroků od roku 2012 ve výši 461 898, 31 CHF (9 646 284,31 Kč) a kurzového rozdílu ze zahraničí půjčky ve výši 1 149 374,45 Kč. Na podkladě jmenovaných titulů emitovala stěžovatelka dluhopisy v celkové hodnotě 150 000 000 Kč, které dne 21. 12. 2012 upsala společnost Bellona v hodnotě 142 000 000 Kč (další část dluhopisů v hodnotě 1 425 000 Kč téhož dne upsal jednatel stěžovatelky; obchodní ředitel stěžovatelky v hodnotě 150 000 Kč; a dne 28. 12. 2012 další jednatel stěžovatelky v hodnotě 1 425 000 Kč; zbývající část dluhopisů v hodnotě 5 000 000 Kč nebyla ke dni zahájení daňové kontroly upsána). Dle emisních podmínek dluhopisy stěžovatelka vydala na 15 let s pevnou úrokovou sazbou 7 % p. a. a se splatností úroků každoročně. Dle stěžovatelky společnost Bellona dluhopisy upsala, neboť nabyla pohledávky za stěžovatelkou postoupením: dne 14. 12. 2002 společnosti Swifirco postoupila pohledávku za stěžovatelkou na společnost Awinwest a dne 21. 12. 2012 společnost Awinwest postoupila veškeré své pohledávky za stěžovatelkou na společnost Bellona. Ty pak společnost Bellona (včetně dalších neuhrazených faktur) dne 21. 12. 2012 započetla se svým závazkem vůči stěžovatelce v podobě upsání dluhopisů, které stěžovatelka emitovala téhož dne.

[7] Stěžovatelka má napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. Domnívá se, že krajský soud nevypořádal její žalobní námitky stran řádně vedeného účetnictví a existence auditované účetní závěrky. Stěžovatelka měla své závazky zaúčtované v účetnictví ke dni

jejich vzniku, které každoročně kontroloval nezávislý auditor; účetní závěrky zvěřejnila ve Sbírce listin.

[8] Stěžovatelka dále tvrdí, že unesla důkazní břemeno v otázce existence závazku vůči společnosti Bellona. Pochybnosti správce daně má za formální. Vnímá jako pochybnou pouze otázku převodu pohledávek mezi společnostmi Awinwest a Bellona; nemůže však objasnit otázky okolnosti tohoto převodu, neboť nebyla jeho smluvní stranou, ale jen dlužníkem v pasivním postavení. Stěžovatelka též popisuje občansko-právní aspekty postoupení pohledávky. Koriguje žalovaného, pokud vyzdvihuje, že na vzájemném zápočtu pohledávek stěžovatelky a společnosti Bellona z prosince 2012 figuruje ustanovení v té době ještě neúčinného právního předpisu. Listinu totiž vytiskla nově z programu, který automaticky odkázal na již účinný právní předpis, neboť nenalezla její originál. S jejím tvrzením se žalovaný ani krajský soud dostatečně nevypořádali. Minimálně společnost Bellona je pro daňové orgány kontaktní, a proto měl žalovaný směřovat dotazy na danou společnost v rámci mezinárodního dožádání. To neučinil. Ve věci nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav.

[9] Stěžovatelka je přesvědčena, že prokázala i faktickou výši závazku. Po stěžovatelce byl vyžadován nepřiměřený důkazní standard. V řízená byla aktivní, podávala důkazní návrhy (např. na zopakovaní mezinárodního dožádání), které daňové orgány ignorovaly. První mezinárodní dožádání přineslo podstatné indicie pro řádné posouzení skutkového stavu; společnost Bellona maltskému správci daně potvrdila jak výši závazku, tak i jeho transformaci na závazek jiný. Tento důkaz žalovaný i krajský soud hodnotili jako ojedinělý, s čímž stěžovatelka nesouhlasí. Předložila účetnictví, vč. inventarizací, a také výroční zprávy potvrzené nezávislým auditorem. Žalovaný měl po maltském správci daně výslovně vyžádat smluvní dokumentaci vztahující se k transakci mezi stěžovatelkou a společností Bellona a k postoupení pohledávek ze společnosti Awinwest na společnost Bellona. Není pravdou, že by takové mezinárodní dožádání nepřineslo nic nového, jak konstatuje krajský soud. Vedlo by k odstranění „informačního deficitu“ stran okolností postoupení pohledávky. Stěžovatelka dále nesouhlasí s tím, že by daňový doklad č. 028/2012 z ledna 2013 nebyl způsobilý k započtení již v prosinci 2012. Nejednalo se o jednostranný zápočet, ale o zápočet dohodou mezi stěžovatelkou a společností Bellona. Závazek vyplývající z daného daňového dokladu byl v době provedení zápočtu dostatečně určitý a nesporný. K tomu cituje občansko-právní doktrínu.

[10] Závěrem poukazuje i na to, že o existenci kurzových rozdílů musí dle zákona o účetnictví účtovat automaticky, jejich existence plyne *ex lege*; krajský sodu neuvedl, že by kurzové rozdíly účtované stěžovatelkou nevznikly.

[11] Stěžovatelka navrhuje zrušení napadeného rozsudku, jakož i rozhodnutí žalovaného.

[12] Žalovaný předně považuje kasační námitky stěžovatelky za téměř totožné s žalobními i odvolacími důvody.

[13] K tvrzené nepřezkoumatelnosti pro nevypořádání námitky auditované účetní závěrky žalovaný uvádí, že ji krajský soud vypořádal, byť ne explicitně. Ani audit účetní závěrky přitom nezbavuje daňové subjekty odpovědnosti za důsledky plynoucí z údajů

uvedených v účetnictví a jejich pravdivost. Nesouhlas stěžovatelky se závěrem krajského soudu nelze ztotožnit s jeho nepřezkoumatelností.

[14] Žalovaný považuje výklad důkazního břemene a jeho přenesení předložený stěžovatelkou za inovativní a účelový. Bylo na stěžovatelce vyvrátit pochybnosti správce daně stran daňové účinnosti uplatněných nákladů. Správce daně nebyl povinen vyhledávat důkazní prostředky na podporu tvrzení stěžovaly. Pro ověření daňové účinnosti úroků z dluhopisů bylo důležité, zda v okamžiku zápočtu pohledávek z prodeje dluhopisů a závazků žalobkyně deklarované závazky skutečně existovaly: jinak by nebyla prokázána souvislost úroků z dluhopisů se zdanitelnými příjmy. Žalovaný nesouhlasně reaguje i na závěr stěžovatelky o formě zápočtu a charakteru a započitatelnosti závazku z daňového dokladu č. 028/2012. Neguje také názor stěžovatelky o jeho určitosti a nespornosti.

[15] Námitky nedostatečně zjištěného skutkového stavu žalovaný odmítá. Akcentuje rozpory v tvrzeních stěžovatelky ve vztahu k závazkům z let 2007 až 2011 vůči společnost Awinwest, které byly součástí zápočtu.

[16] Žalovaný je dále přesvědčen, že opakování mezinárodního dožádání nebylo na místě. Ve světle všech nestandardních okolností věci nelze nepodloženou odpověď společnosti Bellona získanou v rámci prvního mezinárodního dožádání vnímat jako důkaz reálné existence závazků. Přípis získaný mezinárodním dožádáním skutková tvrzení stěžovatelky sice podpořil, avšak s ohledem na další důkazy šlo o důkaz ojedinělý. Nebyl způsobilý prokázat existenci tvrzených závazků k okamžiku provedení zápočtu. Nepřiléhavý má proto odkaz na rozsudek NSS ze dne 4. 5. 2023, č. j. 8 Afs 262/2021 - 55.

[17] Námitku automatického vzniku kurzových rozdílu a jejich existence *ex lege* stěžovatelka vznesla poprvé až v kasační stížnosti, jedná se o námitku nepřípustnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s. Obdobně uvažuje žalovaný i o námitce porušení zásady legitimního očekávání stran již proběhlých daňových kontrol.

[18] Žalovaný závěrem zdůrazňuje, že stěžovatelka na jádro argumentace krajského soudu, tedy že neprokázala daňovou účinnost úroků z emitovaných dluhopisů, neboť neprokázala jejich bezprostřední souvislost se zdanitelnými příjmy, výrazně nereaguje. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost **není** důvodná.

pokračování

III. 1 Obecná východiska

[21] Předmětem věci je posouzení uznatelnosti úroků z dluhopisů emitovaných stěžovatelkou a upsaných společností Bellona jako daňově uznatelných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

[22] Stěžovatelka deklaruje, že dne 21. 12. 2012 emitovala dluhopisy v celkové hodnotě 150 000 000 Kč. Ve stejný den je upsala společnost Belllona ve výši 142 000 000 Kč, tj. v rozsahu 97,93 % z celkového prodeje. Stěžovatelka uplatnila finanční náklady (úroky) jako daňově uznatelné náklady. Dle stěžovatelky společnost Bellona uhradila dluhopisy započtem se závazky stěžovatelky vůči společnosti Bellona. K vzájemnému započtení pohledávek a závazků mezi stěžovatelkou a společností Bellona mělo dojít dne 21. 12. 2012.

[23] Předmětem započtu měly být tyto závazky stěžovatelky: (i) závazek z titulu smlouvy o půjčce ze dne 6. 12. 1995 uzavřené se společností Swifirco, který následně společnost Swifirco postoupila společnosti Awinwest a poté společnost Awinwest společnosti Bellona; (ii) závazky stěžovatelky související se službami poskytnutými ze strany Awinwest z let 2007 – 2011; (iii) závazek z faktury č. 028/2012 ze dne 8. 1. 2013 od společnosti Bellona za doúčtování úroků do konce roku 2012; (iv) kurzový rozdíl ze zahraniční půjčky.

[24] Dle správce daně stěžovatelka neprokázala přímou souvislost úrokového nákladu s jejími příjmy. Neprokázala ani reálnou existenci závazků vůči společnosti Bellona, které byly předmětem zápočtu za emisní kurz upsaných dluhopisů, ani to, že emise dluhopisů proběhla tak, jak deklarovala. Stěžovatelka tak dluhopisové úroky nevynaložila v souladu s § 24 odst. 1 ZDP.

[25] Z obsahu správních spisů plynou tato relevantní skutková zjištění.

[26] Příslušný správce daně zahájil u stěžovatelky v červenci 2017 daňovou kontrolu v rozsahu prověření úvěrových finančních nástrojů a jejich dopadu na základ DPPO stěžovatelky za zdaňovací období let 2012 až 2015. Z úřední činnosti zjistil, že stěžovatelka ve vazbě na dluhopisy umístěné u zahraniční osoby Bellona zaúčtovala do daňově účinných nákladů úroky za roky 2012 až 2015, přitom úroky z umístěných dluhopisů v roce 2013 a 2014 nevyplácela (úhrady proběhly až v roce 2015). Správce daně v průběhu kontroly dále zjistil, že součet částek deklarovaných závazků ve vzájemném zápočtu byl nižší o částku 9 668 751,75 Kč (oproti částce 143 149 374,45 Kč). Správci daně také vznikly pochybnosti o důvodu emise dluhopisů; stěžovatelka emisí nezískala žádné finanční prostředky (došlo pouze k započtení dluhopisů se stávající půjčkou).

[27] Na dotazy správce daně a jeho výzvy v průběhu daňového řízení stěžovatelka s různou mírou konkrétnosti reagovala. Svá tvrzení v průběhu daňové kontroly v reakci na výzvu správce mnohdy rozhojnila, upravila, příp. i změnila. Ne vždy předložila všechny požadované doklady. Pochybnosti správce daně o daňové uznatelnosti úroků z dluhopisů přetrvávaly.

[28] Správce daně seznámil stěžovatelku s výsledky kontrolního zjištění dne 28. 6. 2019. Dospěl k závěru, že neusnesla důkazní břemeno, neboť neprokázala, že úrokový náklad byl

v předmětných kontrolovaných zdaňovacích obdobích uplatněn v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Až v reakci na toto seznámení stěžovatelka předložila správci daně opakovaně žádanou smlouvu o půjčce ze dne 6. 12. 1995. Ani tvrzení stěžovatelky ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění nezměnila závěry správce daně. Na vyjádření stěžovatelky správce daně reagoval ve zprávě o daňové kontrole ze dne 9. 10. 2019. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožnil s názorem správce daně, že stěžovatelka neprokázala přímou souvislost úrokového nákladu s příjmy, neboť neprokázala, že by závazky žalobkyně vůči společnosti Bellona, jež byly předmětem zápočtu za emisní kurz upsaných dluhopisů, reálně existovaly.

III. 2 K nepřezkoumatelnosti

[29] Stěžovatelka se domnívá, že krajský soud v napadeném rozsudku nevypořádal argumentaci ohledně auditu její účetní závěrky.

[30] NSS na rozdíl od stěžovatelky nepovažuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný. Z napadeného rozsudku je zřejmé, na základě jakých skutečností a důkazů se krajský soud se závěry žalovaného ztotožnil. Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Takovými vadami rozsudek krajského soudu netrpí. Krajský soud se totiž s argumentací stěžovatelky uvedenou v žalobě vypořádal. Nesouhlas stěžovatelky s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2013, čj. 2 As 47/2013-30, ze dne 29. 4. 2010, čj. 8 As 11/2010-163, nebo ze dne 6. 12. 2016, čj. 7 As 179/2016-37). Krajský soud při tom není povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle odůvodnit; jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013 - 19. Krajský soud v rozsudku (kromě vysloveného souhlasu se správcem daně a žalovaným) uvedl konkrétní důvody, které jej k vyslovení těchto závěrů vedly. Dostatečným způsobem vyjevil, jaký názor ke skutkovým a právním otázkám důležitým pro rozhodnutí projednávané věci zaujal.

[31] Krajský soud v napadeném rozsudku stěžovatelce v kontextu výkladu o důkazním břemenu a jeho přenosu v daňovém řízení vysvětlil, že ani formálně bezvadné doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, zda uplatněné výdaje byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. ZDP. Krajský soud též stěžovatelce připomněl zásadu, že daňový subjekt prokazuje pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k účetnímu případu zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi. Z uvedeného je *implicite* zřejmé, že odpovědnost za pravdivost údajů nese daňový subjekt, jehož ani zpráva auditora nemůže zbavit odpovědnosti v případě, že kvalifikovaně vyjádřené pochybnosti správce daně relevantně nevyvrátí.

[32] V rozsudku nechybí reakce na žádnou z podstatných žalobních námitek. Jedná se o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek důvodů, z nichž je patrné, proč

krajský soud žalobu zamítl. Nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak měl soud rozhodnout, resp. jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje, aby ho přezkoumal (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35). Krajský soud se zabýval meritem sporu a z rozsudku je seznatelné, proč neoznačil úroky z emitovaných dluhopisů, které stěžovatelka uplatnila v daňových nákladech daných zdaňovacích obdobích, za daňově účinné výdaje (náklady) ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

III. 3 K důkaznímu břemenu a zjištěnému skutkovému stavu

[33] Stěžovatelka má za to, že po ní daňové orgány vyžadovaly nepřiměřený důkazní standard. Též se domnívá, že ve věci daňové orgány dostatečně nezjistily skutkový stav. Její tvrzení nicméně představují spíše polemiku se závěry žalovaného, jak byly potvrzeny krajským soudem, o tom, co měla v daňovém řízení doložit a prokázat.

[34] NSS opakuje, že klíčovou otázkou nyní projednávané věci je posouzení, zda stěžovatelka prokázala oprávněnost uplatněných úroků z dluhopisů ve zdaňovacích obdobích roku 2012 až 2015 ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Ze zákonného textu vyplývá, že existenci a výši výdajů snižujících základ daně (daňově účinných výdajů) prokazuje daňový subjekt, tedy stěžovatelka.

[35] NSS již dovodil, že smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoli výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky (srov. např. rozsudek ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111).

[36] Podle ustálené judikatury lze za výdaj snižující základ daně uznat takový, který poplatník (i) skutečně vynaložil, (ii) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (iii) v daném zdaňovacím období a (iv) o němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (viz např. rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, či ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011 - 121).

[37] NSS též již judikoval, že § 24 odst. 1 ZDP stanoví obecné podmínky uznatelnosti jakéhokoli nákladu, tj. i úroků z úvěru, půjčky či dluhopisu. Bez ohledu na to, zda jde o úroky z půjčky, úvěru či dluhopisu či jiné náklady, pro účely jejich daňové uznatelnosti musí daňový subjekt prokázat, že získané finanční prostředky vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. V rozsudku NSS ze dne 15. 4. 2021, č. j. 9 Afs 297/2020 - 24, například správce daně odmítl akceptovat daňovou účinnost úroků z dluhopisů, neboť vůči pohledávce na zaplacení hodnoty emitovaných dluhopisů daňový subjekt hodlal započíst závazky neexistující a nesplatné.

[38] Pro souzenou věc je právně podstatné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, které jednak vyplývá ze zákona a jednak se jím opakovaně zabýval NSS ve své judikatuře. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby prokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost

či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reagující na pochyby o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[39] V nynější věci krajský soud nezpochybnil tvrzení stěžovatelky o tom, že emise dluhopisů mohla mít svůj ekonomicky racionální cíl. Měla deklarovaně refinancovat stávající závazky, v důsledku čehož by došlo ke snížení úrokové sazby ze 12 % p. a. na 7 % p. a. za finanční prostředky zapůjčené stěžovatelkou původně od společnosti Swifirco. S tímto hodnocením NSS souhlasí. Přiklání se ovšem i k závěru, že stěžovatelka neprokázala daňovou účinnost úroků z emitovaných dluhopisů, konkrétně jejich bezprostřední souvislost se zdanitelnými příjmy. Ve věci totiž bylo stěžejní prokázat existenci a výši deklarovaných závazků v době zápočtu, což se stěžovatelce nepodařilo.

[40] NSS upozorňuje na to, že stěžovatelce daňové orgány nevytýkaly, že se rozhodla vydat dluhopisy a tyto zpeněžit. Do pozornosti daňových orgánů se jednání stěžovatelky dostala, když stěžovatelka částku tvořenou úrokem z vydaných dluhopisů uplatnila coby náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů za dotčená zdaňovací období, aniž by prokázala reálnou existenci závazků, na jejichž základě byly dluhopisy hrazeny. Činnost daňových orgánů se soustředila na posouzení daňové účinnosti výdajů, které uplatnila sama stěžovatelka; hledaly odpověď na otázku, jaké výdaje tvrzené stěžovatelkou jsou či nejsou daňově účinné. Daňové orgány závěr o tom, že úroky nejsou daňově účinným nákladem, opřely o analýzu, z níž vyplynulo, že emisní kurz dluhopisů byl uhrazen stěžovatelce v převážné míře zápočtem pohledávek, jejichž reálnou existenci (resp. výši) stěžovatelka neprokázala. Daňové orgány konktrétně a kvalifikovaně vyjádřenou sadou nesrovnalostí znevěrohodnily reálnou existenci (resp. výši) závazků stěžovatelky vůči společnosti Bellona ke dni provedení vzájemného zápočtu a stěžovatelka vyjevené pochybnosti nerozptýlila.

[41] Soud níže vyzdvihuje ty nejmarkantnější. V podrobnostech jsou shrnuty a vypořádány v bodech v 34 až 39 napadeného rozsudku, jakož i v obsáhlém odůvodnění rozhodnutí žalovaného a v podrobné zprávě o daňové kontrole.

[42] Podle původních tvrzení stěžovatelky měly být předmětem zápočtu dlouhodobé závazky stěžovatelky vůči společnosti Bellona. Tato společnost nicméně vznikla teprve pár dnů před realizací zápočtu. Stěžovatelka přesvědčivě nevysvětlila, jak se společnost Bellona o emisi dluhopisů dozvěděla, neboť šlo o zahraniční společnost a emisní podmínky nebyly ani uveřejněny (např. na internetových stránkách stěžovatelky). Ve věci nebyly uzavřeny smlouvy o upsání dluhopisů. Stěžovatelka rovněž nedoložila správcem daně několikrát žádané důkazy (např. e-maily či sms zprávy) o tvrzených opakovaných jednáních mezi zástupcem stěžovatelky a společností Bellona, která se měla opakovaně uskutečnit (dle stěžovatelky čtyřikrát) v Praze. Po výzvě správce daně ze srpna 2017 stěžovatelka změnila svá tvrzení a dne 29. 10. 2017 uvedla, že společnost Bellona nabyla pohledávku postoupením od společnosti Awinwest z Lucemburska (společnost Awinwest přitom

sídlí v Lichtenštejnsku). Stěžovatelka následně za důvod vzniku závazků označila závazky ze smlouvy o půjčce z roku 1995 vůči společnosti Swifirco a závazky ze služeb poskytnutých společností Awinwest. Jednotlivé částky, které měly odpovídat upsané hodnotě dluhopisů, si však v součtu nekorespondovaly. Stěžovatelka se pak snažila pochybnosti rozptýlil dodatečně, předložením faktury z ledna 2013, byť k zápočtu mělo dojít na konci roku 2012 (k tomu blíže i bod 47 tohoto rozsudku).

[43] Sporná zůstala i samotná úhrada dluhopisů ze strany společnosti Bellona na základě dohody o vzájemném započtením pohledávek ze dne 21. 12. 2012, kterou stěžovatelka předložila správci daně dne 11. 8. 2017. Předložená listina odkazovala na v době jejího podpisu neúčinné zákonné ustanovení (§ 1982 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2014). Tuto nesrovnalost stěžovatelka vysvětlila až *ex post* (v návaznosti na upozornění správce daně) „nedohledáním" původního zápočtu. Dle svého tvrzení vytiskla listinu nově z účetního systému, který již na ni automaticky propsal ustanovení nového občanského zákoníku. Vyjevené pochybnosti tímto tvrzením ovšem stěžovatelka věrohodně neodstranila. Není přitom pravda, že by se jejím vysvětlením daňové orgány či krajský soud nezabývaly. Naopak, nahlédly je prizmatem povinnosti daňového subjektu předkládat formálně bezvadné listiny a její verzi nepovažovaly za rozumnou. S přihlédnutím k finančnímu objemu částek, které byly předmětem vzájemného zápočtu, by NSS očekával větší míru pečlivosti při nakládání s dokladem takového finančního významu a dopadu. I pokud by NSS přistoupil na předkládané osvětlení stěžovatelky ve formě ztráty oné listiny, kterou se stěžovatelka rozhodla sanovat novým tiskem a dodatečným opatřením podpisů zúčastněných stran, na věrohodnosti mu ubírá absence jakéhokoli upozornění v momentě, kdy stěžovatelka listinu předložila správci daně jako listinu původní.

[44] U jednotlivých závazků, které stěžovatelka učinila předmětem započtení, lze upozornit na následující nesrovnalosti.

[45] Stěžejní smlouvu, která měla stát u zrodu všech navazujících finančních transakcí, představovala smlouva o půjčce ze dne 6. 12. 1995. Stěžovatelka se k ní v rámci daňové kontroly nijak nevyjádřila, nedoložila, že finanční prostředky z půjčky sloužily k její činnosti a jakým způsobem je využila k podnikatelské činnosti. Smlouvu samotnou předložila až po opakovaných výzvách (28. 8. 2017, 26. 1. 2018, 4. 3. 2019) a po seznámení s výsledky kontrolního zjištění, resp. až po předvolání k ukončení a projednání zprávy o daňové kontrole. Půjčka měla být splacena v letech 2003 až 2010, žádné dodatky k ní nebyly uzavřeny. Stěžovatelka nevysvětlila, proč do roku 2012 půjčku ani z části nesplatila a nehradila z ní úroky. Neozřejmila ani fakt, proč součástí vzájemného zápočtu byl u pohledávky i kurzový rozdíl ve výši 1 149 374,45 Kč, přičemž stejný kurzový rozdíl byl zmíněn i v případě závazku stěžovatelky vůči společnosti Bellona. V důsledku výše zmíněných skutečností lze dovodit, že stěžovatelka neprokázala reálnou existenci a výši tohoto závazků vůči společnosti Bellona k okamžiku vzájemného zápočtu.

[46] I u dalších závazků stěžovatelky z let 2007 až 2012, které též měly být předmětem vzájemného zápočtu, byly pojmenovány rozpory zejména co do důvodu jejich vzniku. Stěžovatelka nejprve (ve vyjádření ze dne 13. 2. 2018) jako titul jejich vzniku označovala příslušenství půjčky z 6. 12. 1995, tj. nezaplacené a nahromaděné úroky ke dni 31. 12. 2012.

V reakci na výzvu ze dne 28. 8. 2017 žalobkyně změnila svá tvrzení a předložila správci daně daňové doklady vystavené v období 2007–2011, podle nichž představovala předmětná částka neuhrazené závazky z přijatých faktur za poradenství a zprostředkování poskytnuté žalobkyni ze strany společnosti Awinwest s tím, že společnost Awinwest následně tyto závazky postoupila společnosti Bellona. Stěžovatelka neosvětlila, zda vůbec, případně jak, jí deklarované služby v deklarovaném rozsahu společnost Awinwest poskytla, a jak souvisely s její podnikatelskou činností. Neuvedla, proč je věřitel po splatnosti nevymáhal. Je přinejmenším s podivem, aby subjekt Awinwest, který koupil nezajištěnou pohledávku z titulu půjčky z roku 1995, kterou stěžovatelka ani z části nesplácela, stěžovatelce poskytoval několik let poradenské a zprostředkovatelské služby, které stěžovatelka rovněž nehradila. Stěžovatelka dne 10. 4. 2019 dále uvedla, že z poskytnutých služeb byla stržena srážková daň, avšak správce daně zjistil, že na osobním účtu žalobkyně (na druhu příjmů 771 – daň z příjmů právnických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně) nebyly tomu odpovídající platby evidovány. Navíc částky, které stěžovatelka předložila v reakci na výzvu k prokázání skutečností ze dne 4. 3. 2019, nebyly totožné s částkami evidovanými na jejím osobním daňovém účtu. Ani existenci závazků z faktur od společnosti Awinwest k okamžiku realizace zápočtu tak stěžovatelka v řízení neprokázala.

[47] V návaznosti na výzvu správce daně, kterou požadoval vysvětlit rozdíl mezi částkami deklarovaných závazků a pohledávek žalobkyně (ve vzájemném zápočtu byly tvrzeny závazky žalobkyně vůči společnosti Bellona, přičemž součet částek v předložené listině byl nižší o částku 9 668 751,51 Kč) stěžovatelka předložila fakturu č. 028/2012 z ledna 2013. Nově uvedla, že závazek z této faktury (doúčtování úroků z roku 2012 ve výši 461 898,31 CHF, tj. 9 646 284,31 Kč) byl také součástí zápočtu. Nijak již nevysvětlila, z jakého důvodu byla fakturovaná částka přepočtena jiným kurzem, než jakým k tomu došlo původně. Žalobkyně totiž úrokové náklady zaúčtovala dne 31. 12. 2012 (doklad č. 51222542) ve výši 9 613 027,63 Kč a uváděla že se jedná právě o úrokové náklady plynoucí z půjčky ze dne 6. 12. 1995. Následně však 8. 1. 2013 vyfakturovala částku ve výši 9 613 027,63 Kč a rozdíl vysvětlovala tím, že pro účely zápočtu byla částka přepočtena jiným kurzem (viz str. 27 zprávy o daňové kontrole). Další nestandardnost spatřoval správce daně v tom, že faktura byla vystavena až v lednu 2013, přestože k zápočtu došlo v prosinci 2012. Krajský soud správně korigoval závěry žalovaného a uvedl, že na závazek nelze nahlížet jako na neexistující v době vzájemného zápočtu pouze z důvodu, že daná faktura byla vystavena až 8. 1. 2013, neboť závazek nevzniká až vystavením daňového dokladu. Souhlasil však s žalovaným, že v obecné rovině je možné započíst pouze pohledávky, které lze uplatnit před soudem, tzn. ty pohledávky, které jsou v okamžiku vzájemného započtení splatné. V kasační stížnosti stěžovatelka nesouhlasí s tím, že by daňový doklad č. 028/2012 nebyl způsobilý k započtení, neboť se nejednalo o jednostranný zápočet, ale o zápočet dohodou mezi stěžovatelkou a společností Bellona. Závazek vyplývající z daného daňového dokladu byl dle stěžovatelky již v době provedení zápočtu dostatečně určitý a nesporný. K tomu NSS pouze stručně uvádí, že forma zápočtu sama o sobě není rozhodující pro prokázání vzniku pohledávky. Stěžejní z pohledu nynější věci bylo, že žalovaný i správce daně popsali důvodné pochybnosti o reálné existenci a trvání deklarovaných závazků stěžovatelky (resp. jejich výše) vůči společnosti Bellona k okamžiku provedení vzájemného zápočtu, které stěžovatelka relevantně nevysvětlila. Polemika o charakteru zápočtu a odkazy na civilně-právní zásady nejsou proto z hlediska souzené věci směrodatné.

[48] Dále již jen prostým výčtem NSS nad rámec výše posouzených nesrovnalostí jmenuje tyto: za společnost Bellona sídlící na Maltě, která nabyla předmětné pohledávky od společnosti Awinwest sídlící v Lichtenštejnsku, jednala táž osoba (pan R. M.). Od data emise dluhopisů a jejich prodeje do dne 31. 1. 2019 stěžovatelka z celkového nároku na úroky ve výši 60 900 000 Kč investorům vyplatila jen 15 758 819,21 Kč, což odůvodnila tím, že jí společnost Bellona nepředložila kupony. Ani v dalších letech (mimo kontrolovaná období) však stěžovatelka dlužné částky společnosti Bellona nedoplatila. Dle emisních podmínek přitom měly být úroky vypláceny jednou ročně vždy k 21. 12. příslušného roku zpětně. Stěžovatelka nezveřejnila informace o emisi dluhopisů běžným způsobem a společnost Bellona se měla dozvědět o jejich emisi na podkladě dlouhodobých jednání o snížení úroků z dlouhodobé půjčky, které nedoložila a které s ohledem na délku existence společnosti Bellona nemohly být nijak „dlouhodobé“. Stěžovatelka nedoložila uzavření smlouvy o upsání dluhopisů, které měly být dle emisních podmínek uzavřeny mezi emitentem a upisovatelem. O předání listinných dluhopisů neexistují smlouvy, předávací protokoly či jiné písemnosti, což je s ohledem na jejich výši neobvyklé (a to i v porovnání s ostatními obchodními případy, které stěžovatelka uskutečňuje). V oficiálním sídle společnosti Bellona na Maltě sídlí dalších 79 subjektů, její doručovací adresa je přitom ve Švýcarsku. Stěžovatelka evidovala k 1. 1. 2021 dlouhodobé závazky za zahraničním dodavatelem, ale nevykazovala je správným způsobem. Výroční zprávy za roky 2009 a 2012 neobsahují informace o závazcích stěžovatelky vůči společnosti Awinwest či půjčce od zahraniční osoby ve výši 4 000 000 CHF. Obsahují přesto informace o půjčkách i závazcích mnohem nižšího rozsahu ve vztahu k jiným subjektům.

[49] Stěžovatelka spatřuje pochybení daňových v orgánů také v tom, že nepožádaly o další mezinárodní výměnu informací poté, co obdržely první reakci maltského správce daně na své dožádání. NSS souhlasí s krajským soudem, pokud takový postup aproboval. Maltský daňový orgán dne 24. 7. 2018 českému správce daně sdělil, že společnosti Bellona zaslal dopis s dotazy za účelem zjištění požadovaných informací. Ve stručné konečné odpovědi ze dne 1. 10. 2018 pak shrnul pouze informace, které mu písemně poskytla společnost Bellona k jednotlivým dotazům českého správce daně (společnost Bellona písemně potvrdila převod pohledávek ze společnosti Awinwest a komunikaci se stěžovatelkou, převzetí dluhu od stěžovatelky, nákup dluhopisů od stěžovatelky, úhradu úroků za rok 2013 až v roce 2015, a to, že více úroků stěžovatelka neuhradila). K reakci na dotazy maltského správce daně společnost Bellona nepřipojila žádné smlouvy, které by dokládaly postoupení pohledávek ze společnosti Awinwest na společnost Bellona, nevysvětlila sjednání postoupení. Maltský správce daně informace od společnosti Bellona nikterak neověřoval v jejím účetnictví, neprováděl místní šetření. Nad rámec dožádaného přitom sdělil, že společnost Bellona spolupracovala i se slovenskou společností (M & V Slovakia s.r.o.), s níž provedla obdobou transakci (vznikl jí závazek za společností Awinwest, který byl následně dne 20. 12. 2012 postoupen na společnost Bellona).

[50] S ohledem na četnost a povahu nesrovnalostí, které vyšly najevo v daňovém řízení, NSS stejně jako krajský soud nepovažuje vyjádření společnosti Bellona za důkaz prokazující uskutečnění celé transakce tak, jak deklaruje stěžovatelka, či existenci závazků stěžovatelky a jejích výše vůči společnosti Bellona ke dni uskutečnění zápočtu. Byť informace získané od společnosti Bellona potvrdily v obecné rovině verzi stěžovatelky, v kontextu všech důkazů a nesrovnalostí nashromážděných a pojmenovaných v daňovém řízení se jednalo

o důkaz, který sám o sobě důvěryhodnosti verze stěžovatelky nepřidává. Opakování mezinárodního dožádání považuje NSS za takové situace za neúčelné a nezpůsobilé přinést další osvětlení skutečností. I dle stěžovatelky mělo další dožádání sloužit k „k odstranění informačního deficitu stran okolností postoupení pohledávky“. V nynější věci ovšem bylo primárním úkolem stěžovatelky v návaznosti na pojmenované pochybnosti daňových orgánů prokázat a doložit vznik a existenci pohledávek stěžovatelky, které se následně staly předmětem započtení, nikoli otázku jejich postoupení.

[51] Pro skutkovou odlišnost jsou nepřiléhavé závěry vyjádřené ve stěžovatelkou odkazovaném rozsudku NSS ze dne 4. 5. 2023, č. j. 8 Afs 262/2021 - 55. V této věci NSS sice dovodil povinnost správce daně zjišťovat skutečnosti rozhodné pro stanovení daně i z vlastní iniciativy, přestože daňový subjekt provedení takového důkazu sám nenavrhne; v souzené věci nicméně přípis společnosti Bellona získaný mezinárodním dožádáním skutková tvrzení žalobkyně podpořil. Jeho posouzení pak bylo otázkou hodnocení důkazů podle zásady správy daní dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Daňové orgány v nynější věci posoudily každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlédly ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. NSS je proto téhož závěru jako soud krajský, a to že opakování mezinárodního dožádání nebyla z hlediska podstaty posuzované věci na místě. Závěr o neunesení důkazního břemene daňové orgány mohly spolehlivě učinit na podkladě zjištěného skutkového stavu.

[52] NSS odmítá i názor stěžovatelky, že jedinou pochybnost a „leitmotiv“ nynější věci představovala otázka převodu pohledávek ze strany společnosti Awinwest na společnost Bellona (k čemuž stěžovatelka dodává, že nebyla smluvní stranou této transakce, ale jen dlužníkem v pasivním postavení). Tvrzení stěžovatelky je možno vyloučit prostým odkazem na nesrovnalosti pojmenované v daňovém řízení daňovými orgány, jak byly popsány shora. NSS rovněž již opakovaně vysvětlil, že klíčová ve věci byla otázka vzniku a existence pohledávek stěžovatelky, které se následně staly předmětem započtení. Krajský soud posvětil způsob, jakým daňové orgány vyhodnotily identifikované rozpory v tvrzeních stěžovatelky ohledně závazků vůči společnosti Awinwest zejména co do důvodu jejich vzniku. Ani změna tvrzení stěžovatelky totiž neosvětlila důvod vzniku tohoto závazku. Ten ostatně nevysvětlila ani v kasační stížnosti. Časový odstup, na který stěžovatelka opakovaně poukazuje, přitom nebyl v kontextu souzené věci způsobilý ospravedlnit neunesení důkazního břemene stěžovatelkou.

[53] NSS konečně označuje za nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. námitky stěžovatelky stran porušení zásady legitimního očekávání tím, že jí vykazované závazky daňové orgány průběžně kontrolovaly a v minulosti žádné pochybnosti nenalezly (námitka poprvé zaznívá až v doplnění žaloby po uplynutí lhůty k jejímu podání), jakož i námitku automatického vzniku kurzových rozdílů (námitku stěžovatelka poprvé vznesla až v doplnění kasační stížnosti).

[54] NSS uzavírá, že správce daně v jednotlivých výzvách vyjádřil a specifikoval konkrétní pochybnosti, a vyhověl tak nárokům kladeným na něj ohledně unesení důkazního břemene. Tím došlo podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu k přesunu důkazního břemena zpět na stěžovatelku. Daňové orgány přitom v průběhu daňového řízení nepožadovaly po stěžovatelce prokazování skutečností nad rámec zákona. Ověřovaly

daňovou účinnost úroků z dluhopisů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, pro niž byl důležitý fakt, zda v okamžiku zápočtu pohledávek z prodeje dluhopisů a závazků stěžovatelky tvrzené závazky skutečně existovaly, neboť jinak by nebyla prokázána souvislost úroků z dluhopisů, které lze uplatnit jako náklad, se zdanitelnými příjmy.

[55] Krajský soud nepochybil, pokud uzavřel, že stěžovatelka své důkazní břemeno v nynější věci neunesla. Stěžovatelka, která příslušný údaj zanesla do účetnictví a posléze daňového přiznání, byla povinna prokázat, že jej skutečně vynaložila a že se tak stalo způsobem, který deklarovala na příslušných dokladech, resp. v souvislosti s těmito doklady. Pro uznání daňové účinnosti uplatněných dluhopisových úroků musela stěžovatelka prokázat, že v okamžiku zápočtu pohledávek z prodeje dluhopisů a závazků stěžovatelky deklarované závazky skutečně existovaly. Jinak by nebyla dána souvislost úroků z dluhopisů se zdanitelnými příjmy. To se však nestalo.

IV. Závěr a náklady řízení

[56] S ohledem na vše výše uvedené dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[57] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.

[58] Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

[59] Žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. června 2024

Michal Bobek
předseda senátu