



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Veroniky Juříčkové, soudkyně zpravodajky Jiřiny Chmelové a soudce Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **JACOBO EUROPE CZ a.s.**, sídlem Bubenská 113/47, Praha 7, zastoupená Mgr. Karlem Hnilicou, advokátem, sídlem Španělská 770/2, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2021, č. j. 17599/21/5200-11434-707603, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 4. 2024, č. j. 10 Af 14/2021-57,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá**.
- II.** Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále „správce daně“) vydal dva dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob, v nichž doměřil žalobkyni za zdaňovací období od 1. 1. do 31. 12. 2013 daň ve výši 1 862 000 Kč (a k tomu předepsal penále z doměřené daně ve výši 372 400 Kč) a za zdaňovací období od 1. 1. do 31. 12. 2014 daň ve výši 760 000 Kč (a předepsal penále z doměřené daně ve výši 152 000 Kč). V uvedených

zdaňovacích obdobích uplatnila žalobkyně v daňově účinných nákladech podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, úroky z dluhopisů s datem emise 28. 12. 2012 v počtu dvou milionů kusů o jmenovité hodnotě 50 Kč (celkem tedy ve jmenovité hodnotě 100 mil. Kč) a se stanovenou úrokovou sazbou 9,8 % ročně. Podle správce daně se v případě těchto úroků nejednalo o daňově účinný výdaj (náklad). Žalobkyně totiž neprokázala, že pohledávka použitá k úhradě části emisního kurzu dluhopisů reálně existovala (a byla tedy způsobilá k započtení), a nebyla ani prokázána úhrada části emisního kurzu ve výši 90 000 000 Kč. Žalobkyně dále neprokázala, že emise dluhopisů proběhla tak, jak jí bylo tvrzeno, a že dané finanční prostředky žalobkyně skutečně obdržela a potřebovala. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou Městskému soudu v Praze. Podle žalobkyně dospěl žalovaný k nesprávnému závěru ohledně faktické existence závazku žalobkyně. Dle žalobkyně se s ní P. L. (tvrzený věřitel a též statutární orgán žalobkyně) dohodl na tom, že splní její závazek vůči společnosti TARCU 2190 s.r.o. (podle tvrzení žalobkyně její původní věřitelka) s tím, že zároveň vznikne závazek žalobkyně vůči P. L. To si žalovaný vyložil tak, že tento závazek vznikne až v okamžiku úhrady. Daný závazek však vznikl již uzavřením dohody, přičemž dle právních předpisů bylo možné započítat i nesplacené závazky. Závazek žalobkyně vůči P. L. byl dle žalobkyně prokázán a byla osvědčena též úhrada emisního kurzu dluhopisů ze strany upisovatele, tj. P. L. V řízení také nebylo zpochybněno předání hromadné listiny P. L., které bylo doloženo předávacím protokolem, ani to, že hromadná listina skutečně existuje. Emise podle žalobkyně proběhla v souladu s emisními podmínkami a je platná.

[3] Městský soud rozsudkem označeným v záhlaví žalobu zamítl. Shrnul, že správce daně v daňovém řízení vyjádřil prostřednictvím dvou výzev pochybnosti ohledně existence závazku žalobkyně vůči P. L. způsobilého k započtení, přímé souvislosti úroků s očekávanými příjmy žalobkyně, účelu a přínosu emise dluhopisů a rovněž přeměny dvou milionů kusů dluhopisů na hromadnou listinu. Na obě výzvy žalobkyně reagovala, nicméně pochybnosti neodstranila, a to ani v odvolacím řízení, v němž předkládala další tvrzení. Městský soud odkázal na § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, podle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně naopak mj. prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Existence účetních dokladů sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se určitá operace opravdu uskutečnila, a daňový subjekt pak musí dané skutečnosti prokazovat jinak než vlastním účetnictvím či jinou podobnou evidencí. Soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že ve věci přetrvaly pochybnosti, které žalobkyně nedokázala vyvrátit, ačkoli ji v tomto směru tížilo důkazní břemeno. Jelikož žalobkyně neprokázala oprávněnost zahrnutí úrokových nákladů z dluhopisů do daňově účinných výdajů, a to dokonce z několika hledisek (neprokázání úhrady části emisního kurzu v souvislosti s neprokázanou pohledávkou, neprokázání souvislosti úrokových nákladů se zdanitelnými příjmy a dále neprokázání, že emise dluhopisů byla platně vydána), městský soud měl rozhodnutí žalovaného za zákonné.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

pokračování

[4] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Podle stěžovatelky byla věc nesprávně posouzena, existuje vada řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost a je dána i nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Městský soud také neprovedl stěžovatelkou navržené důkazy. Soud se podle stěžovatelky nevěnoval závěru žalovaného o tom, že nebyla prokázána skutečná potřeba finančních prostředků ze strany stěžovatelky. Dále se soud nevypořádal se skutečností, že stěžovatelka měla závazek vůči společnosti TARCU 2190 s.r.o., přičemž k důkazu byla předložena smlouva o postoupení pohledávky na P. L. Nebylo zpochybněno, že nedošlo k jednání o uzavření této smlouvy. Stěžovatelka s uzavřením smlouvy počítala, a proto daný závazek zahrнула do účetnictví. Z důvodu nepodepsání pak byla mezi stěžovatelkou a P. L. uzavřena dohoda o splnění závazku. K prokázání uvedených skutečností navrhla stěžovatelka důkaz výslechem P. L., soud jej však považoval za neproveditelný. Neprovedením výslechu bylo porušeno stěžovatelčino právo na spravedlivý proces. Žalovaný i městský soud také nesprávně a v neprospěch stěžovatelky interpretovali ujednání dohody mezi ní a P. L. ohledně okamžiku vzniku pohledávky vůči stěžovateli. V dané době bylo možné započíst i nesplacené pohledávky. Na základě této dohody došlo k řádné úhradě emisního kurzu. Jde-li o přínos a účel emise, nahrazení půjček dluhopisy s dlouhodobou splatností umožnilo P. L., který současně jedná za stěžovatelku, lépe obchodovat. S půjčkami bylo spojeno riziko ukončení daných smluv a nutnosti zapůjčené peníze neprodleně vracet, což by ohrozilo stěžovatelčinu existenci. Vydané dluhopisy naopak zajistily přetrvávající úvěrovou angažovanost při současném nižším riziku, což přineslo „klid“ pro další ekonomickou činnost. K prokázání ekonomického přínosu nebylo nutné, aby stěžovatelka získala emisí nové finanční prostředky. Přínos emise byl dle stěžovatelky prokázán. K přeměně dluhopisů na hromadnou listinu stěžovatelka uvedla, že ze zákona bylo toto nahrazení možné. Městský soud i daňové orgány měly hromadnou listinu k dispozici, byl předložen též protokol o jejím převzetí. Tyto skutečnosti nelze odmítnout s tím, že není jasné, jak bylo naloženo s listinnými dluhopisy. Nejednalo se navíc o výměnu, ale o nahrazení dluhopisů. Vydání jednotlivých dluhopisů bylo pro stěžovatelku materiálně náročné, a proto využila zákonné možnosti jejich nahrazení. Hodnocení soudu o neplatnosti emise z důvodu neprokázání výměny dluhopisů je nesrozumitelné a nesprávné. Emisi je také třeba hodnotit z pohledu roku 2012. To, co se dnes může jevit jako nevydařené, mohlo dle stěžovatelky v tehdejší době dávat ekonomický smysl.

[5] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem. Ohledně opomenutí vypořádat se se závěrem o skutečné potřebě finančních prostředků žalovaný uvedl, že v žalobě k této otázce absentovala konkrétní žalobní námitka. Navíc potřeba finančních prostředků je provázána s ekonomickým přínosem emise, se kterým se soud vypořádal. Jedná-li se o tvrzenou pohledávku P. L., smlouva o postoupení pohledávky nebyla podepsána, čímž nebyla účinně uzavřena. Společnost TARCU 2190 s.r.o. navíc popřela uzavření jakýchkoli smluv s P. L. Přetrvaly tedy pochybnosti o existenci závazku stěžovatelky vůči P. L. Žalovaný dále doplnil, že tvrzení ohledně existence dané pohledávky stěžovatelka postupně měnila v závislosti na tom, jaká zjištění činily správní orgány. K těmto tvrzením nedoložila odpovídající důkazy. K neprovedení výslechu P. L. se žalovaný dostatečně vyjádřil v rozhodnutí. Co se týče přínosu emise pro stěžovatelku, upisovatel neposkytl stěžovateli žádné disponibilní finanční prostředky. I zde stěžovatelka postupně předložila několik verzí, které měly ozřejmovat účel emise, a to od obnovy vozového parku

a nákupu nemovitostí až k pouhé záměně úvěrových instrumentů. Takový náklad však nelze považovat za daňově účinný. Pokud někdo získal z transakce ekonomický přínos, byl to P. L., nikoli stěžovatelka. K přeměně dluhopisů na hromadnou listinu žalovaný doplnil, že podle předloženého předávacího protokolu měl P. L. převzít dva miliony kusů dluhopisů v listinné podobě. Poté, co chtěl správce daně ověřit existenci listinných dluhopisů, byla mu doručena hromadná listina s tím, že k jejímu vydání došlo tentýž den jako k vydání listinných dluhopisů. Jak bylo s listinnými dluhopisy naloženo, není zřejmé. Vzhledem k těmto skutečnostem nebylo postaveno najisto, zda emise proběhla v souladu s emisními podmínkami (tj. že byly skutečně vydány dva miliony kusů listinných dluhopisů). V kasační stížnosti se nyní stěžovatelka pokouší navodit dojem, že k vydání listinných dluhopisů ani nedošlo. Toto tvrzení však nebylo v daňovém řízení vůbec uplatněno a není důkazně podloženo. Stěžovatelka naopak tvrdila, že listinné dluhopisy vydala a poté je přeměnila na hromadnou listinu. Tyto rozpory dále prohlubují pochybnosti o platnosti emise. Podle žalovaného tak nedošlo k odstranění pochybností, které byly v daňovém řízení stěžovatelce sděleny a které vedly k doměření daně.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že není důvodná.

III.a Tvrzená nepřezkoumatelnost a jiné vady řízení

[7] Jedná-li se o namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, Nejvyšší správní soud je povinen k ní podle § 109 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), přihlížet z úřední povinnosti.

[8] Podle stěžovatelky je nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku dána primárně tím, že se městský soud nevěnoval závěru žalovaného ohledně (ne)prokázání skutečné potřeby finančních prostředků z emise. K tomuto tvrzení je nutné uvést, že řízení před krajským (zde městským) soudem je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita žaloby předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Soudní přezkum rozhodnutí správních orgánů nepředstavuje nástroj ke všeobecné kontrole zákonnosti postupu a rozhodování správních orgánů. Nevymezí-li tedy žalobce *konkrétní* skutkové či právní důvody tvrzené nezákonnosti správního aktu nebo procesní vady předcházející jeho vydání, krajský (městský) soud není oprávněn ani povinen za žalobce spekulativně domýšlet další argumenty či vybírat z reality skutečnosti, které žalobu podporují (rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2006, č. j. 7 Afs 127/2005-62, ze dne 30. 9. 2014, č. j. 2 As 51/2013-22, či ze dne 5. 4. 2024, č. j. 5 Afs 20/2023-31, bod 29). Takovým postupem by soud přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[9] Městský soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů. Nebyl povinen se zabývat vyhodnocením skutečné potřeby finančních prostředků ze strany stěžovatelky, pokud k němu konkrétně nemířil některý žalobní bod. Stěžovatelka v bodě 32 žaloby uvedla pouze to, že prokázání řádného uhrazení emisního kurzu a doložení řádného vydání a předání hromadné listiny vyvrací chybný závěr

pokračování

žalovaného o neprokázání ekonomického přínosu emise a neprokázání potřeby finančních prostředků. Nijak ale netvrdila, proč má za to, že tomu tak je. Toto obecné konstatování proto nelze považovat za žalobní bod, neboť neobsahuje dostatečně konkrétní a individualizované tvrzení (rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2024, č. j. 2 Afs 43/2023-44, bod 12). Otázce prokázání uhrazení emisního kurzu i doložení a předání hromadné listiny se městský soud v odůvodnění rozsudku blíže věnoval, stejně jako související otázce účelu a přínosu emise. Z rozsudku městského soudu jako celku je tak patrné, jaké důvody soud k rozhodnutí vedly a na jakých úvahách soud založil své závěry. Rozsudek městského soudu není ani vnitřně rozporný, nesrozumitelný a nechybí v něm reakce na žádnou z podstatných žalobních námitek. Povinnost soudu posoudit předestřené námitky neznamená, že by byl soud povinen reagovat na každou dílčí větu žalobce a tu obsáhle vyvracet. Jeho úkolem je uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní (rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130, či ze dne 29. 8. 2024, č. j. 8 Afs 290/2022-40, bod 16). Tuto povinnost městský soud splnil. Námitka stěžovatelky tedy není důvodná.

[10] K existenci pohledávky společnosti TARCU 2190 s.r.o. vůči stěžovateli a jejímu postoupení na P. L. Nejvyšší správní soud uvádí, že městský soud se dostatečně zabýval i tvrzeními týkajícími se této domnělé pohledávky P. L. Městský soud poukázal na to, že společnost TARCU 2190 s.r.o. popřela uzavření jakýchkoli smluv s P. L. a že ani později nebyly odstraněny pochybnosti o pohledávce P. L. za stěžovatelkou (bod 83 napadeného rozsudku). Ty nerozptýlilo ani pozdější tvrzení stěžovatelky o dohodě o splnění závazku mezi ní a P. L., neboť nebylo prokázáno (bod 84). Městský soud rovněž zohlednil, že stěžovatelka měnila svá tvrzení v závislosti na aktuálních zjištěních správce daně, avšak ani nová tvrzení nebyla důkazně podložena (bod 88). Toto vypořádání považuje Nejvyšší správní soud za zcela dostačující. Skutečnost, že se o uzavření smlouvy o postoupení jednalo, neznamená, že byla skutečně uzavřena a že měla být zahrnuta do účetnictví.

[11] Pokud jde o namítanou nesrozumitelnost rozhodnutí žalovaného, stěžovatelka v kasační stížnosti blíže nerozvíjí, kvůli jakým skutečnostem by měla být tato vada rozhodnutí dána. Nejvyšší správní soud nepovažuje rozhodnutí žalovaného za nesrozumitelné, přičemž není jeho úkolem za stěžovatelku domýšlet kasační argumentaci týkající se nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost.

[12] K namítanému neprovedení důkazů ze strany městského soudu Nejvyšší správní soud uvádí, že městský soud vycházel z obsahu správního spisu, kterým se podle konstantní judikatury dokazování neprovádí (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 18. 12. 2018, č. j. 4 As 113/2018-39, č. 3836/2019 Sb. NSS, bod 36, rozsudky NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS, nebo ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011-75). Ve spise je obsažen též protokol o předání hromadné listiny P. L., na který stěžovatelka odkazovala v žalobě a rovněž na něj upozornila při ústním jednání před soudem dne 18. 4. 2024. Tento důkazní prostředek městský soud zohlednil. Podle záznamu z ústního jednání se městský soud stěžovatelky dotázal, zda má další důkazní návrhy, ta však uvedla, že kromě daného protokolu, který je obsažen ve spise, jiné důkazní návrhy nemá. Stěžovatelce tak nelze přisvědčit ani v tom, že by městský soud opomněl provést jí navrhané důkazy.

[13] V daňovém řízení pak správní orgány neprovedly důkaz výsledkem P. L., přičemž ani v tomto postupu nelze spatřovat vadu správního řízení, což městský soud v napadeném rozsudku rovněž řádně odůvodnil (body 86 až 88 napadeného rozsudku). Osobu, která vystupuje současně jako statutární orgán stěžovatelky a jako domnělý věřitel této osoby (P. L.), nelze vyslýchat jako svědka. Svědkem může být pouze osoba odlišná od daňového subjektu. To potvrzuje nejen judikatura, ale samotné znění § 96 odst. 1 daňového řádu, podle něhož je každá osoba povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se *jiných osob*, pokud jsou jí známy (rozsudek NSS ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003-99, či ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Statutární orgán stěžovatelky sice nemohl být v daňovém řízení vyslechnut jako svědek, ale jako statutární orgán právnické osoby (daňového subjektu) měl možnost se vyjadřovat k veškerým okolnostem týkajícím se stěžovatelky a dokládat svá tvrzení v průběhu celého daňového řízení, čehož zejména prostřednictvím svých zástupců využíval (rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2024, č. j. 7 Afs 305/2022-33, bod 26). Nejvyšší správní soud proto v postupu správních orgánů neshledal porušení stěžovatelčina práva na spravedlivý proces. Ani tato námitka není důvodná.

III.b Prokázání skutečného vynaložení výdajů (nákladů)

[14] Spornou otázkou v projednávané věci zůstává, zda byly stěžovatelkou uplatněné výdaje (náklady) na úroky z dluhopisů daňově účinným výdajem (nákladem) podle § 24 zákona o daních z příjmů. Městský soud se ztotožnil s žalovaným v tom, že se o daňově účinné náklady nejednalo; tento závěr nyní stěžovatelka zpochybňuje v kasační stížnosti.

[15] Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu lze za výdaje (náklady) snižující daňový základ poplatníka uznat pouze takové výdaje (náklady), které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon. Zákonným požadavkem, jenž musí výdaj (náklad) splnit, aby byl daňově uznatelným, je tedy mj. jeho faktické vynaložení daňovým subjektem (rozsudek NSS ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008-82, ze dne 7. 11. 2012, č. j. 1 Afs 71/2012-35, bod 20, ze dne 16. 5. 2019, č. j. 5 Afs 349/2017-39, či ze dne 8. 8. 2024, č. j. 3 Afs 330/2022-42, bod 33).

[16] Skutečné vynaložení výdaje (nákladu) je povinen ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat daňový subjekt (rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2022, č. j. 9 Afs 216/2020-41, či ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68, bod 50). Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb, nemá ovšem povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Prokazuje pouze to, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetní a obdobné doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost,

pokračování

věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (např. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68, bod 50, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, či ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43, bod 32).

[17] Ani formálně bezvadné doklady tedy nemusejí samy o sobě představovat dostatečný důkaz skutečného vynaložení výdaje (nákladu), neboť rozhodná je materiální stránka, tedy skutečné vynaložení výdaje daňovým subjektem (rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2013, č. j. 5 Afs 63/2012-57, ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, či ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 97/2018-35, bod 16). Zpochybní-li správce daně dostatečně přesvědčivým způsobem předložené doklady, umožní daňovému subjektu prokázat skutečné vynaložení uplatněných výdajů jinými důkazními prostředky (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, taktéž nálezn Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05).

[18] V nyní posuzované věci správce daně prostřednictvím výzev k prokázání skutečností zpochybnil účetní a jiné formální doklady předložené stěžovatelkou ve vztahu k daňové účinnosti posuzovaných výdajů (nákladů). Z pohledu výše citované judikatury je správné východisko městského soudu, že samy účetní záznamy či formální doklady neprokazují, že se určitá operace, která je jejich předmětem, skutečně stala, a že v případě existence pochybností správce daně bylo povinností stěžovatelky prokázat faktické vynaložení výdajů (nákladů) jinými důkazními prostředky. Tuto svou povinnost však stěžovatelka nesplnila, a tedy důkazní břemeno neunesla (zejména body 69, 70, 122 a 123 napadeného rozsudku).

[19] V souvislosti se stěžovatelkou uplatněnými výdaji (náklady) v podobě úroků z dluhopisů správce daně zpochybnil již to, že emise dluhopisů proběhla podle emisních podmínek (tj. že vůbec došlo k vydání dvou milionů kusů listinných dluhopisů, které pak mohly být nahrazeny hromadnou listinou), jakož i to, že upisovatel zaplatil emisní kurz (zpochybnění tvrzení o existenci pohledávky společnosti TARCU 2190 s.r.o. vůči stěžovateli a jejím postoupení na P. L., který ji následně měl použít k úhradě emisního kurzu). Stěžovatelka v této souvislosti v řízení nepřinesla žádné relevantní důkazy, jimiž by tyto pochybnosti dokázala rozptýlit. Byla-li tedy zpochybněna samotná podstata celé transakce s dluhopisy mezi stěžovatelkou a P. L., tj. emise dvou milionů kusů dluhopisů a uhrazení emisního kurzu upisovatelem, je zjevné, že stěžovatelka nemohla do daňově účinných výdajů (nákladů) podle § 24 zákona o daních z příjmů úroky za tyto dluhopisy zahrnout.

[20] Stěžovatelka v kasační stížnosti rozporuje důvodnost pochybností vyslovených správcem daně a na ně navazující posouzení městského soudu ohledně neprokázání oprávněnosti zahrnutí úroků do daňově účinných výdajů (nákladů) z důvodu zpochybnění samotné emise dluhopisů. Stěžovatelka se neztotožnila s pochybnostmi o nahrazení dvou milionů kusů dluhopisů hromadnou listinou. Podle ní bylo nahrazení právně přípustné a hromadná listina byla v předchozím řízení předložena, stejně jako protokol o jejím předání P. L. Z výzev zaslaných správcem daně je nicméně zřejmé, že pochybnosti vyplývaly z toho, že správce daně nejprve získal od stěžovatelky protokol o předání dvou milionů kusů dluhopisů P. L., aby následně stěžovatelka tvrdila, že mu byla předána hromadná listina.

K tomu žalovaný v rozhodnutí uzavřel, že stěžovatelka neodstranila pochybnosti o tom, že vlastní emise proběhla v souladu s emisními podmínkami, neboť nebylo prokázáno, že došlo k faktickému vydání jednotlivých dluhopisů v počtu dvou milionů kusů. Městský soud tedy hodnotil, zda byly oprávněné pochybnosti správce daně o platnosti emise a zda tyto pochybnosti byly stěžovatelkou odstraněny (viz též body 118 až 121 napadeného rozsudku). S jeho závěrem k této otázce se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, neboť stěžovatelka pochybnosti o emisi dvou milionů kusů dluhopisů, ani o vydání dluhopisů jako hromadné listiny nedokázala rozptýlit a odstranit. Vzhledem k chronologickému sledu událostí a postupným změnám ve výpovědích stěžovatelky nelze považovat za věrohodné vysvětlení, že stěžovatelka ve skutečnosti nejprve vydala dluhopisy jako hromadnou listinu a poté správci daně předložila protokol o převzetí dvou milionů kusů dluhopisů a nezmínila se o hromadné listině (což učinila až den před jednáním o existenci dvou milionů kusů dluhopisů). Stěžovatelka navíc po celou dobu daňového řízení tvrdila, že vydala listinné dluhopisy, které následně přeměnila v hromadnou listinu. Nebylo-li prokázáno již samotné vydání dluhopisů v souladu s emisními podmínkami, není rozhodná ani polemika stěžovatelky o tom, zda se jednalo o jejich výměnu nebo nahrazení. Tato námitka stěžovatelky tak není důvodná.

[21] K otázce výkladu ujednání dohody mezi stěžovatelkou a P. L. týkajícího se okamžiku vzniku pohledávky (a s tím související možnosti jejího případného započtení proti emisnímu kurzu) se pak městský soud vyjádřil v bodech 84 až 92 napadeného rozsudku. Soud podotkl, že i z textu odvolání stěžovatelky vyplývá, že závazek vůči P. L. vzniká až v okamžiku splnění závazku vůči společnosti TARCU 2190 s.r.o., tj. až v okamžiku úhrady. Závazek však uhrazen vůbec nebyl. Stěžovatelka poté argumentovala, že došlo k ústní dohodě, že P. L. závazek uhradí někdy v budoucnu a že bylo možné započíst i nesplacené pohledávky. Městský soud však poukázal na to, že toto své tvrzení stěžovatelka ničím neprokázala. Existence dohody o započtení pak nevyplývá ani z předložené účetní evidence (účetních knih), o zápočtu nebylo účtováno. Nejvyšší správní soud s tímto posouzením městského soudu souhlasí.

[22] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále argumentovala přínosem a účelem emise, který správce daně v daňovém řízení rovněž zpochybnil. Podotkla, že vydání dluhopisů jí přineslo primárně určitý „klid“ a snížení rizika, které souviselo s možností okamžitého splacení půjčky. Nejvyšší správní soud však i k této argumentaci ve shodě s městským soudem konstatuje, že tvrzení o záměně úvěrových instrumentů (půjček za dluhopisy) a o možnosti P. L. lépe obchodovat s dluhopisy nevyvrací pochybnosti daňových orgánů o oprávněnosti zahrnutí úroků do daňově účinných výdajů (nákladů). Nad to lze konstatovat, že původní půjčky ani nemohly být dluhopisy „nahrazeny“, a to z toho důvodu, že vztah mezi stěžovatelkou a společností TARCU 2190 s.r.o. existoval bez ohledu na tvrzenou ústní dohodu o splnění závazku p. L. Ani tuto námitku tak nelze považovat za důvodnou.

[23] Závěrem Nejvyšší správní soud podotýká, že si je vědom toho, že usnesením NSS ze dne 6. 2. 2024, č. j. 1 Afs 208/2023-43, byla rozšířenému senátu předložena k rozhodnutí otázka, zda jsou úroky z dluhopisů (stěžovatelem uplatněné jako daňově uznatelný výdaj) podřaditelné pod „úroky z půjček a úroky z úvěrů“ vymezené § 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. Tato otázka nicméně nebyla pro nyní vedené řízení o kasační stížnosti významná,

pokračování

neboť nebylo nutné posuzovat, zda se v případě úroků z dluhopisů jednalo o výdaj (náklad) podle § 24 odst. 1 nebo § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, v rozhodném znění. U obou je totiž nezbytné pro jejich daňovou uznatelnost splnit podmínku faktického vynaložení (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42, bod 36, ze dne 9. 12. 2021, č. j. 10 Afs 56/2020-37, bod 43, či ze dne 1. 6. 2023, č. j. 1 Afs 13/2023-35, bod 29). Jak ovšem vyplývá z výše uvedeného, z důvodu zpochybnění samotné emise dluhopisů uvedená podmínka splněna nebyla.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených závěrů neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[25] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. a odst. 7 za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, tudíž nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 29. ledna 2025

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu