



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudce Mgr. Marka Zimy a soudkyně JUDr. Jitky Hroudové ve věci

žalobce: **P. L.**
bytem X
zastoupen advokátem JUDr. Pavlem Pohorským, LL.M.
sídlem Revoluční 767/25, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného z 25. 11. 2024, čj. 35652/24/5200-10423-705778

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

1. Žalobce se na soud obrátil, neboť nesouhlasí s tím, že mu finanční orgány doměřily daň z příjmů fyzických osob za rok 2019 a 2020. Žalovaný sice z velké části vyhověl žalobcovu odvolání a platební výměry změnil, setrval však na názoru, že žalobce neprokázal, že jím uplatněné úroky z půjček představují náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

2. Pro rozhodnutí ve věci je především podstatné, zda žalovaný mohl odmítnout provést žalobcem předložené důkazy.

2. Argumentace účastníků

2.1 Žaloba

3. Žalobce má za to, že napadené rozhodnutí je nezákonné stejně jako jemu předcházející řízení. Navrhuje proto, aby ho soud zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
4. Žalovaný dle žalobce porušil základní zásady daňového řízení. Nešetřil žalobcova práva a při vyžadování plnění povinností nevyužil prostředky, které by žalobce nejméně zatěžovaly. Požadavky kladené na dokladování půjček a závazků, které u žalobce vznikaly již od devadesátých let, považuje za nepřiměřené.
5. Žalobce žalovanému předložil soupis přijatých a vydaných bankovních transakcí na svých účtech od roku 2008 do roku 2020, a to včetně popisu transakce. Výpisy prokazují, že žalobce přijal od svých věřitelů, o kterých účtuje, celkové finanční prostředky ve výši přes 128 milionů Kč. Předložené dokumenty obsahují i jednotlivé výdaje, které žalobce uhradil, přičemž „*převážná většina*“ je zvýrazněna žlutě, aby si žalovaný mohl zkontrolovat výdaje, které žalobce z půjčených prostředků hradil. V „*maximální možné míře*“ jde o výdaje spojené s žalobcovou vlastní činností jako jsou mzdy, úhrada daňových povinností a dalších zákonných dávek, úhrady vodného, plyn, elektrické energie, revize, údržba a opravy jednotlivých nemovitostí, audit a pojištění.
6. Odmítnutí těchto dokladů, protože dle žalovaného nedisponují vypovídací potencí, je předčasné a v rozporu s žalobcovým oprávněným zájmem. Žalovaný měl dokumenty dokazovat, případně žalobce poučit, jak má svá tvrzení a podklady doplnit. Žalovaný poukázal na to, že žalobce byl v řízení opakovaně poučován, nicméně všechna poučení byla dle žalobce obecná a nesměřovala konkrétně k jednotlivým půjčkám. Pouze ve výzvě z 26. 10. 2022 požadoval správce daně konkrétnější doložení jednotlivých finančních závazků. Žalobce je přesvědčen, že doložil tok finančních prostředků od roku 2008 do roku 2020. Naplnil tak v zásadě požadavky, které správce daně v této výzvě vznesl. Požadavek, aby předložil účetní položkovou rekapitulaci členěnou podle jednotlivých závazků vůči jednotlivým korporacím včetně vyčíslení úroků za jednotlivá období, považuje žalobce za nepřiměřený požadavek.
7. Žalobce je přesvědčen, že předložením soupisu transakcí dostal požadavkům žalovaného. Doložil totiž vznik a existenci jednotlivých půjček a jednotlivá použití přijatých finančních prostředků. Jde o stovky položek od 1. 1. 2008, přičemž podklady pro položky dřívější je velmi obtížné (ne-li nemožné) získat. Žalovaný měl akceptovat výši jistiny, která je uvedena k 1. 1. 2019, a vést další dokazování pouze k jistině závazku, který přirostl v kontrolovaných zdaňovacích obdobích, a posoudit, zda přirostlé úroky jsou daňové uznatelné náklady. Z logiky věci plyne, že do 31. 12. 2018 byla jistina závazku úročena podle platných předpisů a uvedena v daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období. Úroky za předchozí období nejsou předmětem napadeného rozhodnutí ani žaloby. Předmětem hodnocení jsou pouze nákladové úroky vypočtené dle rámcové smlouvy, kterou žalobce předložil, z jistiny závazků, které primárně existovaly k 31. 12. 2018. Žalobce doložil závazky od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2018, které dohromady tvoří 125 048 916 Kč. Úroková míra dle rámcové smlouvy je 2,5 % p. a., což za období roku 2019 činí 3 126 223 Kč. Minimálně v této výši jde dle žalobce

o nákladové úroky. K tomu je třeba připočíst i úroky z jistiny v roce 2019 (1 789 000 Kč) a z jistiny v roce 2020 (2 863 700 Kč).

8. Žalovaný měl žalobci vyjít vstříc, poskytnout mu součinnost a potřebné poučení a spolupracovat s ním na řádném zjištění daňové povinnosti. Místo toho postupoval nepřiměřeně přísně a v rozporu se zásadami daňového řízení.

2.2 Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný považuje žalobu za nedůvodnou a navrhuje, aby ji soud zamítl. Primárně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že na svém právním závěru setrvává.
10. Žalovaný zdůraznil, že žalobcova tvrzení v průběhu řízení před správcem daně i odvolacího řízení byla obecná a žalobce nereagoval (či jen velice obecně) na výzvy správce daně. Soupisy půjček předložil žalobce až v rámci vyjádření ke skutečnostem zjištěným v průběhu odvolacího řízení. Na výzvu k prokázání skutečností z 26. 10. 2022 reagoval žalobce v zásadě až v žalobě.
11. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, proč má za to, že po žalobci může požadovat též prokázání skutečností, k nimž došlo mimo kontrolovaná období. Daňová účinnost úrokových položek přímo souvisí s prokázáním existence ekonomických důvodů, které vedly k přijetí úvěru, z něhož úrokové položky plynou. Pokud žalobce uplatňuje úrokové položky, musí být schopen prokázat, z jakých závazků vznikly. Žalobce předložil správci daně interní doklady, z nichž plyne, že úroky mezi žalobcem a spřízněnými osobami účtoval vždy souhrnně za celý rok. Proto správce daně požadoval, aby žalobce předložil jednotlivé finanční závazky vůči jednotlivým korporacím jejich účetní položkovou rekapitulací od zaúčtování prvního závazku do konce posuzovaného účetního období, včetně vyčíslení úroků. Správce daně tedy požadoval prokázat pouze vznik jednotlivých půjček, jejich průběh a zánik. Bez těchto údajů není možné ověřit vznik a přirůstání jednotlivých úroků, a tedy ani oprávněnost žalobcem uplatněných nákladových úroků.
12. Žalovaný je přesvědčen, že nemusel k důkazu provést soupis půjček. Jde totiž pouze o soupis údajných půjček mezi spřízněnými osobami. Daňová účinnost úrokových položek přímo souvisí s prokázáním existence ekonomických důvodů, pro které byl poskytnut či přijat úvěr, z něhož úroky plynou. Soupis jednotlivých půjček neprokazuje důvod vzniku ani vznik a existenci půjčky. Nelze z něj například zjistit, na základě čeho jednotlivé půjčky vznikly, kdy došlo k převzetí peněz, zda to bylo potvrzeno, kdy byla půjčka vrácena a kolik z půjčky vzniklo za dobu její existence úroků. Proto žalovaný odmítl akceptovat a provést jako důkaz předložené soupisy.
13. Dle žalovaného byl žalobce i zcela dostatečně poučen, jaká tvrzení má prokázat, aby byl jeho nárok uznán. Není pravda, že až výzva z 26. 10. 2022 byla dostatečně konkrétní. Žalovaný s žalobcem souhlasí, že výzvy z 1. 3. 2022 a 4. 5. 2022 byly obecnější, ale již výzva z 1. 8. 2022 byla dostatečně konkrétní a byla stejná jako následná výzva z 26. 10. 2022. Žalobce měl dost prostoru těmto výzvám vyhovět dříve než v závěru odvolacího řízení. I přesto žalobce kromě soupisu půjček nedoložil žádný důkazní prostředek, z něho by bylo zřejmé, na základě čeho uplatňované nákladové úroky vznikly. Žalobce navíc postupně měnil svá tvrzení o ekonomickém důvodu půjček. Nejprve uváděl, že jejich důvodem bylo financování pořízení a udržení aktiv, později hovořil o financování běžných provozních nákladů. Ani jeden z důvodů však neprokázal.

14. Žalovaný nesouhlasí ani s tím, že by měl bez dalšího akceptovat výši jistiny k začátku rozhodných zdaňovacích období (2019 a 2020). Správce daně již v průběhu daňové kontroly vyjádřil pochybnosti ohledně oprávněnosti uplatněných nákladů, což následně promítl i ve zprávách o daňové kontrole. Žalobce tedy nemohl očekávat, že finanční orgány akceptují výši jistiny k 1. 1. 2019 a 1. 1. 2020 a uznají výši úroků, které zpochybnil. Žalobce na pochybnosti nijak konkrétněji nereagoval, čímž neprokázal na základě čeho jednotlivé půjčky vznikly, jaký byl jejich průběh a kdy zanikly. Za takové situace nebylo možné postavit najisto ani vznik a přičítání uplatněných úroků, a finanční orgány proto nemohly osvědčit výši jistiny k začátku jednotlivých zdaňovacích období.

2.3 Žalobcová replika

15. Žalobce zaslal k vyjádření žalovaného repliku. V ní setrval na své dosavadní argumentaci, že žalovaný měl provést k důkazu soupis pohybů plateb na účtech.
16. Žalobce na příkladu uvedl, proč má za to, že soupis plateb má vypovídací potenci. Ze soupisu dle něj jasné plyne, že 2. 1. 2019 obdržel půjčku ve výši 150 000 Kč od společnosti JACOBO EUROPE CZ a.s., kterou následně použil v minimální výši 76 970 Kč na náklady spojené s podnikáním. Tím je doložen důvod vzniku, den vzniku a existence půjčky. Pokud by žalovaný tyto skutečnosti zpochybňoval, bylo možné vše doložit konkrétními výpisy z účtů. Žalobce část těchto výpisů zajistil a předložil soudu pro ztotožnění plateb uvedených v předložených soupisech. Obdobně žalobce popsal i další příklady půjček a vynaložení nákladů, které lze ze soupisů identifikovat.
17. Závěrem repliky žalobce uvedl, že nezastírá, že samotný soupis plateb není bez dalšího doplnění dostatečným pro úplné konkrétní zhodnocení daňové uznatelnosti všech jednotlivých uplatněných nákladových úroků. Jde však o základní důkaz o existenci jednotlivých půjček.

3. Posouzení věci soudem

3.1 Ústní jednání

18. Ve věci se konalo ústní jednání, k němuž soud předvolal účastníky v souladu s § 49 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (s. ř. s.).
19. Žalobce na jednání setrval na své argumentaci a odkázal na ni, přičemž ji stručně shrnul a zdůraznil, že žalovaný měl k důkazu provést soupisy transakcí. *Soupisy* totiž dostatečně prokazovaly, že odpočty úroků žalobce uplatnil po právu. Nad rámec žalobní argumentace na jednání žalobce uvedl, že má řadu společností a jednotlivé půjčky mezi nimi pokrývají výpadky cash flow jednotlivých společností. Jeho účetní i on to bere tak, že finance všech společností tvoří „jednu kapsu“ a jedny peníze, přičemž společnosti příjmy z půjček daní. Dále uvedl, že se již v řízení před finančními orgány ohrazoval proti jejich postupu a zpochybňoval některé skutečnosti, což se ale neobjevilo v protokolech. Poukázal též na to, že finanční orgány uznaly výnosové úroky ale nákladové ne, což podle něj nedává smysl. Předložené soupisy představují dle žalobce finální extrakt z transakcí a nelze popřít, že výpisy existují. Meritem věci je dle něj posouzení celé struktury, v níž si jednotlivé společnosti půjčovaly podle toho, kde zrovna chyběly peníze. To žalobce nepovažuje za daňovou optimalizaci.
20. Žalovaný též setrval na své dosavadní argumentaci, na kterou odkázal. Zdůraznil, že žalobce neprokázal ekonomické důvody půjček. Soupisy plateb předložil až v závěru odvolacího

řízení a sám uvedl, že jde o sjetiny „většiny“ plateb. Soupisy mohl žalobce předložit dříve. Navíc sám žalobce měnil v průběhu řízení svá tvrzení o využití jednotlivých půjček.

21. Soud na jednání neprovedl k důkazu *soupisy plateb (knihy bankovních dokladů)* za období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2020, neboť je považoval za nadbytečné. Žalovaný staví své rozhodnutí na závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a *soupisy plateb* nebylo třeba provádět dokazování. Na správnosti či nesprávnosti tohoto závěru by dokazování *soupisy* nemohlo nic změnit, neboť závěr žalovaného se neopírá o obsah *soupisů* (který by bylo možné zjistit právě jen dokazováním) a je-li správný, musí platit bez ohledu na to, co je obsahem *soupisů*. Předložení důkazů před soudem nemůže mít vliv na posouzení, zda žalobce v daňovém řízení unesl své důkazní břemeno. Pokud jej neunesl, nelze toto pochybení dohánět v řízení před soudem (rozsudek NSS z 30. 6. 2022, čj. 7 Afs 208/2020-30, bod 20). Ze stejných důvodů soud neprovedl k důkazu ani *výpisy z účtu*, které žalobce přiložil k replice. K nim soud navíc dodává, že je žalobce mohl navrhnout již v odvolacím řízení, přičemž ani tuto pasivitu nelze dohánět v řízení před soudem (rozsudky NSS z 22. 1. 2021, čj. 5 Afs 310/2019-49, bod 20, z 12. 7. 2022, čj. 4 Afs 264/2021-57, bod 72).

3.2 K důvodnosti žaloby

22. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, jenž tu byl v době rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
23. Žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná.
24. Žaloba není důvodná.
25. Soud nejprve uvádí, že žalobce na jednání uplatnil nové žalobní body. Poprvé uvedl, že některé jeho námitky, které uplatnil před finančními orgány, nejsou zaznamenány v protokolech a že je nesmyslné, pokud finanční orgány na jedné straně uznaly výnosové úroky ale nikoliv úroky nákladové. Tyto námitky jsou opožděné.
26. Žalobu lze podat do dvou měsíců od doručení napadeného rozhodnutí (§ 72 odst. 2 s. ř. s.) a pouze v této lhůtě lze žalobu rozšířit o další žalobní body (§ 71 odst. 2 s. ř. s.).
27. Napadené rozhodnutí doručil žalovaný žalobci 26. 11. 2024. Dvouměsíční lhůta skončila 27. 1. 2025 (§ 40 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Pouze žalobní body uplatněné v žalobě, kterou žalobce podal 27. 1. 2025, byly uplatněny včas. Nové žalobní body nemohl žalobce uplatnit ani v replice, ani na ústním jednání. Námitky uplatněné na jednání přitom nelze považovat za prohloubení již uplatněných žalobních bodů a nejedná se ani o vady, ke kterým by soud musel přihlížet z úřední povinnosti. Soud se jimi proto nezabýval.
28. Soud dále posoudil včasně uplatněnou argumentaci. Nejprve považuje za vhodné shrnout dosavadní průběh řízení před finančními orgány a poté vypořádat žalobní argumentaci.

3.3 Dosavadní průběh

29. Žalobce podal daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2019 a 2020. Správce daně zahájil v prosinci 2021 daňovou kontrolu pro zdaňovací období 2020 a v květnu 2023 daňovou kontrolu pro zdaňovací období 2019.
30. Mezi správcem daně a žalobcem bylo sporných více položek, pro nyní posuzovanou věc je však podstatné, že správce daně vyloučil vybrané položky nákladových úroků z daňově

účinných a na základě svých závěrů vydal platební výměry, proti kterým se žalobce odvolal. V odvolacím řízení doplnil správce daně dokazování a spisový materiál.

31. Žalovaný žalobce seznámil se skutečnostmi zjištěnými v průběhu odvolacího řízení a odlišným právním názorem, a to písemností z října 2024. V bodě 49 žalobce seznámil mj. se svým odlišným názorem na výnosové úroky zaúčtované žalobcem na základě rámcové smlouvy z 2. 1. 2012. V navazujícím bodě 50 pak žalovaný uvedl, že v případě ostatních sporných položek nedošlo ke změně právního názoru a ve vztahu k nim nedochází k žádné změně v posouzení.
32. Žalobce na seznámení reagoval poslední den patnáctidenní lhůty a v příloze zaslal žalovanému mj. *soupis transakcí* za roky 2008 až 2020. Ve vyjádření uvedl, že žalovaný překvalifikoval zařazení výnosových úroků z půjček, ale nijak se nezabýval nákladovými úroky, ačkoliv jsou daňovou nákladovou položkou, a to buď dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pokud se prokáže souvislost přijatých půjček z podnikatelskou činností, nebo dle § 9 stejného zákona, pokud se prokáže jejich souvislost s pořízením, údržbou či správou pronajímaného majetku, nebo v rámci § 8 stejného zákona, pokud byly přijaté prostředky využity pro poskytnutí půjček, a to až do výše úroků z těchto poskytnutých výnosových úroků.
33. Žalobce poukázal na to, že u nákladových úroků se jedná o úroky, které jsou ze závazkových vztahů (půjček), které žalobce primárně použil na získání majetku, který dále pronajímá a příjmy z tohoto pronájmu zdaňuje. Většinu svých aktiv (nemovitosti a podíly v obchodních společnostech) pořídil žalobce právě z půjček od obchodních společností ČOLOT a.s., JACOBO EUROPE CZ a.s., a dalších. Dále žalobce eviduje oběžná aktiva ve výši téměř 200 milionů Kč, v nichž jsou zahrnuty půjčky poskytnuté žalobcem spřízněným osobám, z nichž mu náleží úrok, který uvádí jako zdanitelný příjem, a proti tomu eviduje v příslušné výši dlouhodobé a krátkodobé závazky. Žalobce je přesvědčen, že z těchto skutečností plyne, že nákladové úroky jsou daňově uznatelné, a to proto, že z půjček, ke kterým tyto úroky přirostly, byly hrazeny náklady ekonomické činnosti, poskytovány půjčky a pořízovány majetky, ze kterých žalobce získává zdanitelný příjem, který řádně uvádí ve svých daňových přiznáních.
34. Navíc i úrok z půjček, které si žalobce zajistil, aby sám poskytl půjčky jiným subjektům, je daňově uznatelný až do výše příjmů z úroků z poskytnutých půjček (§ 8 odst. 5 věta druhá zákona o daních z příjmů). Správce daně měl proto dle žalobce uznat nákladové úroky minimálně ve výši, která odpovídá částkám výnosových úroků, jež zahrnul pod dílčí základ daně. Daňově uznatelné musí být i nákladové úroky z jistiny odpovídající pořizovací ceně žalobcových stálých aktiv.
35. Žalobce považoval za nepřiměřené, že finanční orgány požadují konkrétní specifikaci jednotlivých potřeb a účelů financování, ačkoliv se jedná o půjčky k obdobím starším více než 10 let. Uvedl však, že zpracoval veškeré platby od spřízněných obchodních korporací od roku 2008, a tak popsal jednotlivé náklady, na které byly půjčky použity. Předložil proto žalovanému sjetiny většiny poskytnutých plateb od jednotlivých korporací za období od roku 2008 do roku 2020 v celkové výši cca 130 milionů Kč. K tomu v přehledech uvedl i jednotlivé náklady, na které finanční prostředky použil, přičemž uvedl, že má za to, že z dokladů je zřejmé, že přijaté platby byly využity s racionálním ekonomickým motivem.

36. Následně žalovaný změnil platební výměry, neboť některé vyloučené položky uznal. Ohledně neuznání nákladových úroků však potvrdil závěry správce daně. Nepovažoval přitom za účelné provádět dokazování předloženými soupisy.

3.4 K důvodnosti žaloby

37. Mezi žalobcem a žalovaným je sporné, zda žalobce doložil uznatelnost nákladových úroků a zda žalovaný postupoval správně, když neprovedl k důkazu *soupisy transakcí*, které žalobce předložil.
38. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů, platí, že *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*.
39. Soud souhlasí s žalovaným, že se nadále uplatní závěry rozsudku NSS z 28. 8. 2014, čj. 9 Afs 69/2014-39, že z citovaného ustanovení plyne, že lze uznat takové výdaje, které poplatník i) skutečně vynaložil, ii) v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, iii) vynaložil v daném zdaňovacím období a iv) o nichž tak stanoví zákon (bod 21 citovaného rozsudku).
40. Rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně upravuje § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Podle jeho odst. 3 platí, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 téhož ustanovení, *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*. Podle odst. 5 písm. c) tohoto ustanovení *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*. V rámci daňové kontroly má daňový subjekt obecnou povinnost *předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení* [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu].
41. K rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně existuje konstantní judikatura. Dle ní unese daňový subjekt své prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně řádné účetnictví. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek NSS z 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010-117). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb tíží správce daně důkazní břemeno (rozsudek NSS z 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně pochybnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví, popř. svá tvrzení korigovat. Daňový subjekt musí tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (např. rozsudky NSS z 10. 11. 2021, čj. 10 Afs 34/2021-76, bod 15, z 24. 1. 2022, čj. 4 Afs 26/2021-39, bod 26, a z 18. 2. 2022, čj. 4 Afs 135/2019-29, bod 34).
42. V posuzované věci měly finanční orgány pochyby o daňové účinnosti uplatněných úroků. Finanční úřad zaslal žalobci řadu výzev k prokázání skutečností (srov. podrobný popis na str. 3 až 8 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2019 a str. 3 až 6 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2020). Pro nyní posuzovanou věc je ohledně roku 2019 podstatná zejména výzva ze srpna 2022 (čj. 1493683/22/3101-62561-800283) a

opakovaná výzva z října 2022 (čj. 1800500/22/3101-62561-800283) a ohledně roku 2020 výzva ze srpna 2022 (čj. 1493695/22/3101-62561-800283) a opakovaná výzva z října 2022 (čj. 1800522/22/3101-62561-800283). V těchto výzvách finanční úřad odkázal na § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, shrnul podmínky, které z něj plynou pro daňovou účinnost nákladů, a zcela konkrétně vyzval žalobce k doložení dokumentů, které prokážou jím uplatněné nákladové úroky a z nichž bude plynout, že se závazek uskutečnil, že byl závazek použit na žalobcovu ekonomickou činnost a že neuhrazené úroky ze závazku zvyšují závazek vůči poskytovateli finančních prostředků. Soud proto nesouhlasí s žalobcem, že by výzvy byly obecné, ani v tom, že by požadavky správce daně byly přemrštěné. Finanční úřad požadoval prokázání skutečností, které jsou nutnými podmínkami pro daňovou účinnost dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a podrobně a srozumitelně popsal, co po žalobci požaduje a proč. V takovém postupu soud nespatřuje ani nadměrné požadavky, ani porušení základních zásad daňového řízení.

43. Žalobce zůstal v tomto ohledu vůči výzvám finančního úřadu zcela pasivní a povinnosti formulované v těchto výzvách nesplnil. Žalobcovou jedinou relevantní reakcí na výzvy týkající se nákladových úroků bylo vyjádření v návaznosti na seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení, které mu zaslal žalovaný v říjnu 2024 (viz výše bod 32 až 35). V něm jako důkazní prostředek předložil *„sjetiny většiny poskytnutých plateb od jednotlivých spřízněných korporací“*. Jde o 12 dokumentů, které představují knihu bankovních dokladů za jednotlivé kalendářní roky od 2008 do 2020.
44. Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí uvedl, že sjetinami nebude provádět dokazování. Měl totiž za to, že *„nedisponují vypovídací potencí, jelikož soupisy poskytnutých plateb od spřízněných obchodních korporací žádným způsobem nedokládají důvod vzniku, vznik a existenci každé jednotlivé konkrétní půjčky (ze které mají následně dle tvrzení daňového subjektu přirůstat sporné položky nákladových úroků)“* (bod 82 napadeného rozhodnutí). Soud tento postup považuje za správný.
45. Judikatura dlouhodobě připomíná, že základem nalézání skutkového stavu je vždy řízení před orgánem prvního stupně, přičemž je to také daňový subjekt, jehož aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. Odvolací řízení má primárně za účel odstranit vady, jichž se správce daně v prvním stupni dopustil a nelze do něj přenášet nalézací řízení (usnesení rozšířeného senátu NSS ze 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, bod 51; v tomto usnesení sice NSS posuzoval úpravu dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nicméně na tyto závěry odkazuje NSS i nadále za účinnosti daňového řádu, viz např. rozsudek z 24. 1. 2024, čj. 9 Afs 43/2022-60, bod 30).
46. Žalobce však zůstal v řízení před orgánem prvního stupně v zásadě pasivní a k uznatelnosti úroků se nijak nevyjádřil a nic nedoložil, ač k tomu byl opakovaně vyzván. Za takové situace nemohl svoji pasivitu dohánět až v odvolacím řízení, a to navíc až v jeho úplném závěru po seznámení se se zjištěnými skutečnostmi. Žalobce tak nicméně postupoval a předložil *soupisy*, které i dle samotného žalobce tvrdil obsahovaly pouze soupis *„většiny poskytnutých plateb“*. Již z toho je však zřejmé, že *soupisy* nemohly prokázat všechny skutečnosti, k nimž byl žalobce v souvislosti s uplatněnými úroky vyzván. Nemohly proto ani prokázat splnění všech podmínek uznatelnosti uplatněných úroků dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, což ostatně připustil i sám žalobce v závěru své repliky v soudním řízení. K tvrzení o prokázání relevantních skutečností ho opakovaně vyzval již finanční úřad, nešlo proto ani o žalobcovu reakci na nové závěry žalovaného, které by objevily až v odvolacím řízení. Naopak – žalovaný v seznámení se skutečnostmi zjištěnými v průběhu odvolacího

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

řízení, které žalobci zaslal, jasně vyjádřil, že ohledně uplatnitelnosti nákladových úroků zůstávají jeho závěry stejné jako závěry finančního úřadu. Žalovaný tedy postupoval správně, pokud *soupis* důkaz neprovedl.

47. Není přitom podstatné, že *soupis* mohou prokazovat určité minimální skutečnosti ohledně transakcí souvisejících s uplatněnými úroky. Důležité je, že samy o sobě neprokazují všechny skutečnosti, které měl žalobce povinnost prokázat. Právě v tomto smyslu je dle soudu nutné rozumět závěru žalovaného o tom, že „*nedisponují vypovídací potenci*“. Opačný postup by totiž vedl k tomu, že by žalobce mohl v zásadě libovolně dlouho protahovat odvolací řízení tím, že by žalovanému předkládal další a další kusé informace, které možná nějakým minimálním způsobem souvisejí s uplatněnými položkami, ale neprokazují všechny zákonem vyžadované skutečnosti. Takový postup by však byl v rozporu s výše citovanou judikaturou o účelu odvolacího řízení.
48. Soud k tomu pouze pro úplnost doplňuje, že předběžné zhlédnutí listiny nepředstavuje provádění dokazování (rozsudek rozšířeného senátu NSS z 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, bod 71). Žalovaný tedy mohl nad rámec žalobcových tvrzení vycházet při své úvaze o neprovedení důkazu právě i z předběžného posouzení obsahu listiny.

4. Závěr a náklady řízení

49. Soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
50. O nákladech řízení rozhodl soud výrokem II. podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný byl ve věci plně úspěšný, avšak nevznikly mu žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti. Proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 25. listopadu 2025

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje X.