



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **M.A.T. Group, s.r.o.**, se sídlem Na Roudné 324/176, Plzeň, zast. JUDr. Petrem Víškou, advokátem se sídlem Malická 1576/11, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2020, č. j. 12090/20/5200-11434-701858, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 11. 2020, č. j. 77 Af 16/2020 - 50,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým byla podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného.

[2] Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 5. 12. 2018, č. j. 2053509/18/2301-51522-402467, za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013. Dodatečným platebním výměrem jí byla z moci úřední dle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 948 100 Kč a současně podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 189 620 Kč.

I. Vymezení věci

[3] Předmětem sporu je daňová uznatelnost úroků z korunových dluhopisů ve výši 4 760 000 Kč. Stěžovatelka dle správce daně neprokázala ani potřebu emise těchto dluhopisů, ani to, že emise přinesla finanční prostředky, které by použila k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[4] Žalobní námitky směřující do nesprávně zjištěného skutkového stavu a nesprávného právního posouzení označil krajský soud zčásti za námitky míjející se s podstatou věci a zčásti za velmi obecné.

[5] Ze spisového materiálu krajský soud ověřil (při absenci žalobního tvrzení v čem konkrétně stěžovatelka spatřuje nesprávně zjištěný skutkový stav), že skutkové závěry, ke kterým správní orgány v projednávané věci dospěly, mají plnou oporu ve spisovém materiálu, který byl v rámci řízení o odvolání na návrh stěžovatelky doplněn (byl proveden výslech svědka Ing. D., zpracovatele vnitrofiremního projektu pro emisi dluhopisů, dále svědků Ing. B., Ing. D., Ing. M., Ing. M. a H.), přičemž s výsledky tohoto doplnění byla stěžovatelka řádně procesně seznámena (seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení byly zástupci stěžovatelky doručeny dne 26. 2. 2020).

[6] Veškerá tvrzení týkající se důvodu emise (nákup obchodního podílu a následná sanace společnosti EUROMETALGROUP s.r.o., toho času v insolvenci, rozšíření maloobchodní sítě pěti prodejny v letech 2010 až 2012, respektive o prodejnu v Chebu otevřenou v průběhu roku 2014, včetně jejích hospodářských výsledků, a konečně i rozšíření velkoobchodní sítě o nové odběratele) byla pečlivě vyhodnocena.

[7] Krajský soud neshledal, že by správní orgány zjistily nesprávně skutkový stav. Naopak skutkové závěry, ke kterým správní orgány v projednávané věci dospěly, jsou logicky koherentní a plně přezkoumatelné.

[8] Obdobně ani z druhé žalobní námitky týkající se nesprávného právního posouzení věci nebylo zřejmé, v jakém konkrétním ohledu měly správní orgány pochybit kromě toho, že dospěly k jinému závěru, než kterého se stěžovatelka domáhala. Soud se proto zabýval výkladem § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu, který žalovaný zaujal, a způsobem, kterým jej aplikoval na zjištěný skutkový stav, a dospěl k závěru, že správní orgány nepochybily ani v tomto směru.

[9] Z provedeného dokazování jednoznačně vyplynulo, že k realizaci tvrzených rozvojových kroků došlo buď zcela, nebo z významné části dříve než k emisi dluhopisů. Obdobně je správný i závěr, že stěžovatelka posuzovanou emisí fakticky žádné volné prostředky nezískala.

[10] Část emise byla v rozsahu 14 000 000 Kč uhrazena bezhotovostními vklady, které do společnosti vložili společníci ještě před datem emise dluhopisů, původně patrně jako splátku půjček, které stěžovatelka společníkům dříve poskytla. Zbylá podstatná část emise (jako závazek úročený úrokem 11,9 % p. a.) ve výši 26 000 000 Kč byla uhrazena zápočtem oproti pohledávce společníků za stěžovatelkou z titulu nájemného, která úročena nebyla. Vůči pohledávce na zaplacení hodnoty emitovaných dluhopisů se navíc nezapočítávaly jen splatné a existující pohledávky z nájemného, ale i pohledávky nesplatné či dokonce ještě neexistující (nájemné za rok 2012 či za rok 2013), kdy jim odpovídající plnění ještě ani nebylo poskytnuto. Nadto byla stěžovatelka nově zatížena závazkem vyplácet z emitovaných dluhopisů úrok ve výši 11,9 % p. a.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[11] Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

pokračování

[12] Uvádí, že ekonomickou podstatou emise dluhopisů je opatření dodatečných finančních zdrojů pro financování investic, zvýšení obrátky zásob, prodloužení splatnosti pohledávek apod. Přináší výhody zejména pro společníky nebo třetí osoby, kteří ze svých zdrojů poskytlí finanční prostředky na financování podnikatelské činnosti.

[13] Emise dluhopisů vydaných do 31. 12. 2012 byla daňově výhodná tím, že úrokové výnosy společníků nebo jiných osob nebyly zdaněny (nyní podléhají 15 % srážkové dani). Současně se od 1. 8. 2012 rozšířily její možnosti (k emisi již nebyl třeba souhlas ČNB, emitentem mohla být jakákoli právnická nebo fyzická osoba a listinné dluhopisy mohly být vydány pouze na řad).

[14] Podle § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů patří dluhopis mezi úvěrové finanční nástroje stejně tak jako úvěr či půjčka, a proto by pro něj měl platit stejný právní režim. V čem je závazkový vztah plynoucí z vydání dluhopisů jiný, než jsou vztahy z úvěrů a půjček, u kterých jsou úroky považovány za daňově uznatelné, není zřejmé. Stěžovatelka je obchodní společností, která zajišťuje obrátový kapitál i cestou úvěrových finančních prostředků, přičemž návratnost prostředků je tři čtvrtě roku až jeden rok. Dostatečně a věrohodně prokázala, že úroky představují cenu vypůjčených peněz a že jsou vynakládány v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů.

[15] Restriktivní závěr krajského soudu staví stěžovatelku do neudržitelné situace, protože je povinna po celou dobu trvání závazkového vztahu (až do 20. 12. 2033) garantovat a vyplácet pevnou úrokovou sazbu ve výši 11,9 % ročně; věřitelé úrokový výnos zdaní srážkovou daní, avšak stěžovatelka nemá právo tento výdaj uplatnit jako výdaj daňově účinný.

[16] Podle zastávané výkladové praxe Ústavního soudu by měly správní orgány i soudy vykládat a aplikovat právo pohledem ochrany základních práv a svobod, tj. v tomto smyslu vykládat i jednotlivá ustanovení právních předpisů.

[17] Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[18] Žalovaný po rekapitulaci dosavadního řízení uvádí, že argumentace stěžovatelky se májí účinkem. Správce daně ani krajský soud nedospěli k závěru, že úroky z dluhopisů nejsou, resp. nemohou být daňově účinnými náklady, ale že v posuzované věci stěžovatelka neprokázala podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Na tomto závěru nemění nic ani skutečnost, že podle současné právní úpravy se výnosy z dluhopisů zdaňují srážkovou daní. Daňová uznatelnost úroků z emitovaných dluhopisů není podmíněna prokázáním, že úrokové výnosy byly věřitelem zdaněny.

[19] Ostatní kasační námitky označil za příliš obecné či míjející se s podstatou věci.

[20] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[22] Námitka směřující do povinnosti správních orgánů i soudů vykládat a aplikovat právo pohledem ochrany základních práv a svobod není projednatelná, protože z ní není vůbec zřejmé, k jakému porušení základních práv a svobod mělo napadeným rozsudkem v projednávané věci dojít. S ohledem na velmi obecnou formulaci žalobních bodů se krajský soud v podstatě ztotožnil se závěry správců daně, že tvrzené důvody emise, spočívající v *i)* nákupu obchodního podílu a sanaci dceřiné společnosti, *ii)* rozvoji maloobchodní sítě a *iii)* rozvoji velkoobchodní sítě, neobstojí, protože k těmto činnostem došlo buď zcela, nebo z významné části dříve než k emisi dluhopisů. Obdobně přisvědčil závěru, že po emisi dluhopisů nejen že v důsledku zápočtu nezískala stěžovatelka volné finanční prostředky, ještě navíc další prostředky svou povinností vyplácet společníkům úrok z dluhopisů ztratila.

[23] Proti těmto závěrům stěžovatelka však nic konkrétního v kasační stížnosti nenamítá.

[24] Námitka přirovnávající dluhopis k úvěru či půjčce ve smyslu § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů a dovolávající se z tohoto důvodu daňové uznatelnosti sporných úroků se mýjí s rozhodovacími důvody krajského soudu.

[25] Předmětem sporu není obecná neuznatelnost úroků z dluhopisů, ale otázka, zda stěžovatelka daňovou uznatelnost úroků z dluhopisů prokázala ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[26] NSS uvádí, že § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví obecné podmínky uznatelnosti jakéhokoli nákladu, tj. nejen úroků z úvěru, půjčky či dluhopisu. Jinými slovy 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. Těto povinnosti stěžovatelka nedostála.

[27] Obdobně není důvodná ani námitka, dle které věřitelé stěžovatelky podrobili úrokový výnos srážkové daní. Otázka, zda věřitelé uplatnili, či neuplatnili na úrokové výnosy srážkovou daň, není totiž pro posouzení věci relevantní. Tato otázka nemá se závěrem, že stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla, žádnou souvislost, resp. nijak se ho nedotýká.

[28] Nad rámec rozhodovacích důvodů NSS konstatuje, že argumentace uplatněná v daňovém řízení i před krajským soudem, dle které byl jedním z důvodů emise dluhopisů nákup obchodního podílu na společnosti EUROMETALGROUP s.r.o., zcela pomíjí speciální zákonnou úpravu stanovenou v zákoně o daních z příjmů. U úroků z úvěrových finančních nástrojů se v souvislosti s nákupem a držbou obchodního podílu na dceřiné společnosti dle okolností pro účely daňové uznatelnosti posuzují i zákonné podmínky stanovené v § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů.

[29] Podle uvedeného ustanovení nelze za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů považovat výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Obdobně se také úroky z úvěrového finančního nástroje přijatého v období šesti měsíců před nabytím tohoto podílu považují za výdaj (náklad) přímo související s držbou podílu v dceřiné společnosti, a to po dobu trvání této držby a po dobu, kdy podíl drží osoba, která je s osobou, která úvěrový finanční nástroj přijala, spojenou osobou, pokud poplatník neprokáže, že úvěrový finanční nástroj s držbou tohoto podílu nesouvisí.

[30] S ohledem na samotné tvrzení stěžovatelky by proto nebylo možné výdaje související s držbou podílu na dceřiné společnosti uznat za daňově účinné.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[32] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterých, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení o kasační stížnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 15. dubna 2021

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu