



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **Galeria Grand s.r.o.**, se sídlem Československé armády 295/23, Hradec Králové, zastoupena JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018, č. j. 40909/18/5200-11434-701858, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17. 2. 2021, č. j. 31 Af 61/2018 - 105,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podstatou projednávané věci je problematika důkazního břemene v daňovém řízení ve vztahu k prokázání oprávněnosti daňově účinných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[2] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013. Na základě výsledků této kontroly dospěl k závěru, že si žalobkyně ve svých daňových tvrzeních neoprávněně uplatnila jako daňově uznatelné náklady úroky z půjčky od společnosti LOGOS AG, se sídlem Alte Steinhäuserstrasse 1, 6330 Cham, Švýcarsko (dále jen „LOGOS“), v celkové výši za obě kontrolovaná zdaňovací období 2.865.800 Kč (1.432.900 Kč za každý rok).

[3] Dodatečnými platebními výměry ze dne 30. 8. 2017, č. j. 1624265/17/2701-50524-606197, a č. j. 1624300/17/2701-50524-606197 (dále jen „platební výměry“), správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období

od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 a od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, která se neodchyluje od poslední známé daně, tj. ve výši 0 Kč (žalobkyně uplatnila v průběhu daňové kontroly vyšší odečet daňové ztráty tak, aby základ daně po úpravě byl v kontrolovaných obdobích ve výši 0 Kč). Odvolání proti platebním výměrům žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 9. 2018, č. j. 40909/18/5200-11434-701858, zamítl.

II. Rozsudek krajského soudu

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví specifikovaným rozsudkem zamítl. Dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že se společnost LOGOS stala vlastníkem pohledávky v celkové výši 16.100.000 Kč, protože nesplnila podmínky pro uplatnění nákladů vztahujících se k úrokům z deklarované smlouvy o půjčce, jakožto nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V této souvislosti odkázal soud na judikaturu k problematice rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.

[5] Správci daně vyvstaly v souvislosti s uplatněným výdajem pochybnosti, které nebyla žalobkyně schopná rozptýlit. Předně v plném rozsahu neprokázala ani přijetí půjček v celkové výši 16.100.000 Kč od původních věřitelů – Radka Homoláče, Josefa Homoláče a společnosti SILBEN INVEST & FINANCE CORP. Především však nedokázala prokázat, že skutečně došlo k deklarovaným postoupením a konsolidaci jednotlivých půjček.

[6] Soud zdůraznil, že je povinností daňového subjektu zajistit si důkazní prostředky týkající se jeho daňové povinnosti. Daňový subjekt, který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, že bude chtít uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37). V daném případě měla nadto žalobkyně možnost zajistit si minimálně část důkazů, které po ní správce daně požadoval, přímo u svých tehdejších jednatelů a společníků Radka Homoláče a Josefa Homoláče. V kontaktu byla žalobkyně i s panem Guido Schmidem (jednatelem společnosti LOGOS). Krajský soud rovněž odmítl tvrzení žalobkyně, že nebylo její povinností uchovávat doklady po dobu delší než pět let. K tomu odkázal na § 32 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

[7] Soud shledal nedůvodnými také žalobní námitky týkající se mezinárodního dožádání. Návrhu žalobkyně, aby správce daně „položil dotaz společnosti LOGOS“, správce daně nemohl vyhovět již z toho důvodu, že uvedená společnost vstoupila v roce 2015 do likvidace a k 1. 10. 2015 (tj. ještě před zahájením daňové kontroly u žalobkyně) byla vymazána ze švýcarského obchodního rejstříku. Správce daně zároveň řádně osvětlil, z jakých důvodů neprovedl mezinárodní dožádání za účelem obstarání svědecké výpovědi Guido Schmidu. Takové dožádání by bylo neúčelné, neboť by tímto způsobem nemohl být prokázán skutečný přechod pohledávek vůči žalobkyni na společnost LOGOS.

[8] Správce daně i žalovaný dále řádně odůvodnili, proč nelze v posuzované věci využít výsledků mezinárodního dožádání uskutečněného v daňovém řízení vedeném se společností SILBEN INVEST, s.r.o. Krajský soud souhlasil s finančními orgány, že správce daně nemůže informace a listiny získané v jednom daňovém řízení bez dalšího použít v jakémkoliv jiném řízení vedeném s odlišným daňovým subjektem. Takový postup mu zapovídá jak zákon, tak v daném případě i mezinárodní smlouva. Naopak žalobkyně měla možnost takové informace a listiny (o nichž tvrdí, že existují) od personálně propojených osob získat a případně je použít v řízení týkajícím se její daňové povinnosti.

III. Obsah kasační stížnosti

[9] Žalobkyně (stěžovatelka) brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Uvedla, že do roku 2009 postupně čerpala půjčku ve výši 16.100.000 Kč, kterou (vedle dalších půjček a získané dotace) použila na rekonstrukci hotelu GRAND v Hradci Králové. Samotná koupě hotelu a provedení rekonstrukce, včetně následného provozování objektu za účelem dosažení zdanitelných příjmů, nebyly nikdy předmětem sporu.

[10] Krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že společnost LOGOS se stala vlastníkem pohledávky. Stěžovatelka reagovala na všechny výzvy správce daně a předložila k prokázání svých tvrzení množství podkladů. Nadto správce daně opakovaně vyzývala, aby za účelem ověření jejích tvrzení využil mezinárodního dožádání. Stěžovatelka má za to, že krajský soud nepřihlédl ke všem podkladům, které předložila v průběhu daňové kontroly. Soud tedy aproboval závěry správce daně a žalovaného, aniž by svůj postup náležitě odůvodnil a vypořádal se s obsahem správního spisu.

[11] Pokud se jedná o návrh na provedení mezinárodního dožádání, stěžovatelka zdůrazňuje, že navrhovala provedení výslechu fyzické osoby pana Guido Schmida, který v rozhodném období jednal za společnost LOGOS, nikoliv provedení dožádání ve vztahu ke společnosti jako takové. Pokud správce daně hodnotil stěžovatelkou předkládané listiny jako pouze formální, jevílo se jako logické, aby oslovil osobu jednající za jejího obchodního partnera, který mohl její tvrzení potvrdit či vyvrátit. Stěžovatelka předložila v reakci na výsledek kontrolního zjištění listiny týkající se konsolidace půjček a smlouvy mezi ní a společností LOGOS, které opatřila v archivu této společnosti ve Švýcarsku. Ani takto zajištěné listiny však nebyly pro žalovaného či krajský soud dostatečně věrohodné. Žalovaný nemohl setrvat na tvrzení o neunesení důkazního břemene za současného odmítání provedení svědecké výpovědi pana Guido Schmida.

[12] Stěžovatelce je známo (stejně jako krajskému soudu z řízení sp. zn. 31 Af 40/2017), že správce daně provedl mezinárodní dožádání k osobě pana Guido Schmida ohledně společnosti LOGOS a SILBEN INVEST, s.r.o. Doklady ani obsah výpovědi pana Schmida však nejsou součástí správního spisu.

[13] Stěžovatelka dále odmítá úvahy krajského soudu, který předjímal výsledek výpovědi a označil ji za neúčelnou. Společnost LOGOS a za ni jednající pan Schmid byli na rozdíl od stěžovatelky stranou smluv o postoupení pohledávek, které následně vedly k uzavření smluvního vztahu mezi stěžovatelkou společností LOGOS. Proto se jeví provedení jeho výpovědi zcela logické. Pokud se jedná o fyzické osoby v postavení jednatelů stěžovatelky, ty vyslechnout nelze. Nadto pan Homoláč se již s ohledem na svůj věk (rok nar. X) nechce k věci vyjadřovat.

[14] Stěžovatelka závěrem rovněž připomíná značný časový odstup mezi skutečnostmi, které jsou předmětem dokazování, a dobou, kdy k dokazování dochází. V této souvislosti odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13.

[15] Stěžovatelka tedy považuje rozsudek krajského soudu za nezákonný a navrhuje, aby jej Nejvyšší správní soud zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že pro účely posouzení úroků, jakožto daňově uznatelných nákladů, je nutné identifikovat poskytovatele úvěru a prokázat, že se daný

případ uskutečnil tak, jak byl stěžovatelkou deklarován. Zákon totiž váže daňovou uznatelnost úroků na jejich zaplacení a současně ji omezuje v případě, že věřitel je osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V daném případě stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, neboť ani na výzvy správce daně nepředložila důkazy o skutečném přijetí finančních prostředků, a to nejen ve vztahu k poslednímu deklarovanému článku posloupnosti věřitelů, tj. společnosti LOGOS, ale ani ve vztahu k předchozím věřitelům. Stěžovatelka neprokázala faktické přijetí konkrétních částek půjčky, její konsolidaci, ani faktické postoupení prostředků na společnost LOGOS. Své tvrzení o opakovaném postoupení a konsolidaci nadto poprvé uplatnila až v rámci vyjádření ke kontrolnímu zjištění.

[17] Žalovaný je přesvědčen, že krajský soud nepominul důkazy předkládané stěžovatelkou v průběhu daňového řízení, ale hodnotil je v celkovém kontextu. Předložené listinné důkazy osvědčovaly toliko formální stav. Pokud se jedná o přijetí finančních prostředků od původních věřitelů, stěžovatelka prokázala pouze přijetí částky ve výši 12.400.000 Kč, které správce daně uznal. Stěžovatelka měla možnost opatřit si důkazy k prokázání rozhodných skutečností u dotčených obchodních společností. Některé listiny mohla získat přímo od svého jednatele a společníka Ing. Radka Homoláče a do konce roku 2016 také u svého tehdejšího jednatele a společníka Josefa Homoláče. Stěžovatelka totiž deklarovala postoupení pohledávek Ing. Radka Homoláče ve výši 1,1 mil. Kč a pana Josefa Homoláče ve výši 5 mil. Kč vůči společnosti SILBEN INVEST & FINANCE CORP. Skutečnost, že stěžovatelka nedisponuje důkazními prostředky k prokázání její daňové povinnosti, jde k její tíži.

[18] K tvrzení, že bylo povinností správce daně provést mezinárodní dožádání za účelem obstarání svědecké výpovědi pana Guido Schmida, žalovaný uvádí, že uvedený důkazní návrh je třeba vnímat v širších souvislostech. Stěžovatelka v žalobě uváděla, že pan Guido Schmid vypovídal před švýcarskou daňovou správou, aniž by konkretizovala, čeho se tato výpověď týkala. Pokud však těmito informacemi disponuje, získala je zjevně od propojené osoby – společnosti SILBEN INVEST, s.r.o. Stěžovatelka tedy očividně měla možnost opatřit si důkazy prokazující faktický stav a mohla je poskytnout správci daně. Stěžovatelka se účelově snaží navodit dojem, že správce daně záměrně zatajuje informace, ve skutečnosti však bylo dožádání provedeno v jiném daňovém řízení, a to před zahájením daňové kontroly v nynější věci.

[19] Žalovaný zaslal správci daně v průběhu odvolacího řízení žádost o doplnění spisového materiálu o výpověď pana Guido Schmida, která měla být provedena v řízení se společností SILBEN INVEST, s.r.o. V odpovědi na tuto žádost správce daně sdělil, že s ohledem na platnou legislativu není oprávněn dožádat místně příslušného správce daně, u něhož se nachází daňový spis obchodní korporace SILBEN INVEST, s.r.o., ani vyžádat si stěžovatelkou tvrzené informace a důkazy. Důvodem je mezinárodní smlouva mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku č. 281/1996 Sb., upravená Protokolem 99/2013 Sb. m. s., jež upravuje utajení a omezení poskytování informací v čl. 26 odst. 2 týkajícím se výměny informací.

[20] K samotnému návrhu na provedení mezinárodního dožádání v nynější věci se správce daně vyjádřil ve zprávě o daňové kontrole, v níž odůvodnil, proč jej nepovažuje za účelné. Případná svědecká výpověď pana Guido Schmida by mohla přinést toliko formální tvrzení o uskutečnění hospodářské operace, nikoliv důkaz o skutečném přechodu vlastnictví pohledávky vůči stěžovateli. Z tohoto důvodu by bylo provedení mezinárodního dožádání neekonomické, neefektivní a nadbytečné. Tyto závěry potvrdil i krajský soud.

[21] Žalovaný tedy považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Stěžejní otázkou v nyní projednávané věci je posouzení, zda výdaje spočívající v úrocích z půjčky od společnosti LOGOS ve výši 2.865.800 Kč představují daňově účinné výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle ustálené judikatury se o daňově účinný výdaj podle citovaného ustanovení jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně do daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, „*a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu*“ (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, či ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60).

[25] Soud v této souvislosti poznamenává, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň sám přiznat (tíží jej břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž „*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 dokázal 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, tedy dostatečně věrohodně zpochybní tvrzení daňového subjektu, pak je opět na něm, 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, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu 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, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).

[26] Optikou zde uvedené konstantní judikatury nahlížel Nejvyšší správní soud na nyní projednávanou věc, přičemž ze správního spisu zjistil následující relevantní skutečnosti.

[27] Stěžovatelka si ve zdaňovacích obdobích roku 2012 a 2013 uplatnila jako daňově účinné výdaje (náklady) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů úroky z půjčky od švýcarské obchodní společnosti LOGOS ve výši 2.865.800 Kč. Půjčka měla být stěžovatelce poskytnuta na základě listiny s názvem „Loan Agreement“ (smlouva o půjčce). Dne 27. 11. 2015 zahájil správce daně u stěžovatelky daňovou kontrolu, v rámci níž ji vyzval dne 15. 3. 2016 k prokázání, že finanční prostředky ve výši 16.100.000 Kč skutečně přijala a že skutečným vlastníkem úroků z předmětných finančních prostředků je společnost LOGOS. Správce daně shledal, že smlouva o půjčce neobsahovala žádné ujednání ohledně ručení, zástavy, či sankce plynoucí z případného nesplnění povinnosti. Současně v ní nebylo uvedeno, kdy a jakým způsobem finanční prostředky společnost LOGOS stěžovatelce poskytla. Poskytnutí uvedené půjčky přitom nenasvědčovaly ani další podklady, které měl správce daně k dispozici (zejména účetní uzávěrky a jejich přílohy).

[28] Na výzvu správce daně reagovala stěžovatelka podáním ze dne 29. 4. 2016, v němž trvala na tom, že přijetí půjčky je prokázáno smlouvou o půjčce, přičemž její realizace je zachycena v účetnictví. Následně správce daně stěžovatelku informoval, že jeho pochybnosti o oprávněnosti uplatněných výdajů přetrvávají. V podání ze dne 23. 5. 2016 pak stěžovatelka správci daně sdělila, že smlouva o půjčce představovala „zastřešující úvěrovou smlouvu“, která vychází z konsolidace úvěrů a půjček z období předcházejícího uzavření dané smlouvy. V návaznosti na toto sdělení správce daně stěžovatelku vyzval v rámci vyhledávací činnosti ke sdělení všech skutečností souvisejících s tvrzenou konsolidací půjček (identifikace osob, datum a způsob přijetí půjček apod.). Stěžovatelka však požadavek správce daně oslyšela, neboť v podání ze dne 15. 7. 2016 pouze setrvala na tvrzení o prokázání uplatněných výdajů, přičemž mimo jiné uvedla, že „[p]ro časový odstup dnes již daňový subjekt nemá k dispozici informace požadované stranou správce daně s výjimkou účetních výkazů, které má ale k dispozici i strana správce daně.“ Žádné relevantní skutečnosti stěžovatelka nesdělila ani na výzvu ze dne 5. 9. 2016, v níž správce daně požadoval prokázání skutečného přijetí finančních prostředků ve výši 16.100.000 Kč (včetně sdělení, jakým způsobem bylo přijetí této částky zachyceno v účetnictví).

[29] Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelka neunesla ve vztahu k prokázání oprávněnosti uplatněných výdajů důkazní břemeno. V reakci na výsledek kontrolního zjištění stěžovatelka předložila množství podkladů, a to především smlouvu o půjčce ve výši 1.100.000 Kč uzavřenou dne 1. 1. 2007 s Ing. Radkem Homoláčem, smlouvu o půjčce ve výši 5.000.000 Kč uzavřenou dne 1. 7. 2008 s Josefem Homoláčem a smlouvu o půjčce ve výši 10.000 000 Kč uzavřenou dne 1. 9. 2008 se společností SILBEN INVEST & FINANCE CORP. Dále smlouvy o postoupení pohledávek mezi Josefem Homoláčem a Ing. Radkem Homoláčem a společností SILBEN INVEST & FINANCE CORP., podle nichž Josef Homoláč a Ing. Radek Homoláč postoupili své pohledávky vůči stěžovateli ve výši 5.000.000 Kč a 1.100.000 Kč na uvedenou společnost, listinu ze dne 10. 1. 2009 nazvanou „Loan Consolidation Agreement“, podepsanou stěžovatelkou a společností SILBEN INVEST & FINANCE CORP., jejímž předmětem je konsolidace výše půjček v celkové výši 16.100.000 Kč, a listinu ze dne 4. 12. 2009 s názvem „Substitutional Agreement“, podepsanou stěžovatelkou a společností LOGOS, v níž společnost LOGOS uvádí, že eviduje půjčku vůči stěžovateli ve výši 16.100.000 Kč, která vznikla konsolidací dřívějších půjček. Současně předložila stěžovatelka výpisy z bankovního účtu a příjmové pokladní doklady, které měly prokazovat přijetí těchto půjček (v podrobnostech viz str. 22-24 zprávy o daňové kontrole).

[30] Správce daně setrval na svém dřívějším stanovisku a ve zprávě o daňové kontrole zdůraznil, že předložené smlouvy představují toliko formální podklady, které nikterak neprokazují faktický stav. Pokud se jedná o předložené pokladní doklady, shledal, že nespĺňují zákonem stanovené náležitosti a nejsou ve vztahu k prokázání přijetí finančních prostředků průkazné. Nadto, pokud se jedná o půjčku od společnosti SILBEN INVEST & FINANCE CORP., příjmové pokladní doklady jsou datované před vznikem společnosti. Správce daně proto osvědčil pouze přijetí částky ve výši 400.000 Kč od Ing. Radka Homoláče, 5.000.000 Kč od Josefa Homoláče a 7.000.000 Kč od společnosti SILBEN INVEST & FINANCE CORP., tzn. částky 12.400.000 Kč. K tvrzenému postoupení a konsolidaci pohledávek správce daně uvedl, že stěžovatelka nikterak nedoložila, jakým způsobem mělo dojít ke kompenzaci postoupených pohledávek. Prokázání těchto skutečností považoval správce daně za zásadní s ohledem na provázanost stěžovatelky a původních věřitelů, neboť Ing. Radek Homoláč a Josef Homoláč byli společníky a jednateli stěžovatelky. Současně vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda společnost SILBEN INVEST & FINANCE CORP. není osobou spojenou se stěžovatelkou ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť uvedená společnost byla v období

od 19. 1. 2008 do 24. 7. 2016 jediným společníkem společnosti SILBEN INVEST s.r.o., jejímiž jednatelem byli v rozhodném období Ing. Radek Homoláč a Josef Homoláč.

[31] Nejvyšší správní soud se s ohledem na uvedené skutečnosti ztotožňuje s krajským soudem, že stěžovatelka neunesla ve vztahu k prokázání oprávněnosti jí uplatněných výdajů důkazní břemeno. Správci daně vznikly ohledně dotčeného výdaje důvodné pochybnosti, které srozumitelně popsal a shrnul ve zprávě o daňové kontrole. Jednalo se především o nedostatky ve smlouvě o půjčce, která vyznívala veskrze formálně, aniž by obsahovala jakákoliv podrobnější ujednání ohledně způsobu poskytnutí finančních prostředků, jejich úhrady, či zajištění pohledávky. Současně nenacházelo přijetí půjčky oporu v účetnictví stěžovatelky. V průběhu daňové kontroly se stěžovatelce nepodařilo pochybnosti správce daně rozptýlit, neboť navzdory opakovaným výzvám setrvala toliko na povšechném tvrzení o konsolidaci půjček. Písemné podklady týkající se přijetí finančních prostředků, postoupení původních pohledávek a konsolidace půjček stěžovatelka předložila až v reakci na výsledek kontrolního zjištění. Takové jednání se již samo o sobě jeví jako účelové. I kdyby totiž stěžovatelka skutečně neměla veškeré podklady dříve k dispozici a opatřila si je v archivu společnosti LOGOS, jak sama tvrdila, nic jí nebránilo v tom, aby v reakci na dřívější výzvy správce daně alespoň náležitě identifikovala osoby, které jí finanční prostředky poskytly a které své pohledávky dále postoupily novým věřitelům. Takto však neučinila.

[32] Soud nadto souhlasí s krajským soudem v tom směru, že předložené smlouvy o postoupení pohledávek a konsolidaci půjček představují pouze podklady formálního charakteru, které nic nevypovídají o faktickém stavu. Pochybnosti o poskytnutí půjčky, respektive o postoupení pohledávek a konsolidaci půjček, jak je deklarovala stěžovatelka, byly přitom na místě i s ohledem na propojenost zúčastněných subjektů se stěžovatelkou. Původní půjčky měli stěžovatelce dílem poskytnout její jednatele Ing. Radek Homoláč a Josef Homoláč a dále společnost SILBEN INVEST & FINANCE CORP., se sídlem na Britských Panenských ostrovech, která byla v rozhodném období jediným společníkem společnosti SILBEN INVEST s. r. o., jejímiž jednatelem byli rovněž Ing. Radek Homoláč a Josef Homoláč. Stěžovatelka přitom nedoložila, že by došlo k faktické konsolidaci půjček a postoupení pohledávek (včetně finančního vyrovnání) v řetězci sestávajícího z Ing. Radka Homoláče a Josefa Homoláče, společnosti SILBEN INVEST & FINANCE CORP. a společnosti LOGOS (která měla později pohledávku dále postoupit na společnost Adria Investment Inc., se sídlem Spojené arabské emiráty). V neposlední řadě však stěžovatelka neprokázala ani prvotní přijetí celé částky ve výši 16.100.000 Kč (to se jí podařilo pouze ve vztahu k částce ve výši 12.400.000 Kč), neboť jí předložené pokladní doklady nespĺňovaly zákonem stanovené náležitosti a nenacházely odraz v předloženém účetnictví.

[33] Pokud přitom stěžovatelka poukazuje na časovou prodlevu mezi daňovou kontrolou a dobou, v níž došlo k dokazovaným skutečnostem, nemůže tato skutečnost nic změnit na skutečnosti, že stěžovatelku tížilo důkazní břemeno. Pokud měla stěžovatelka zájem čerpat dobrodiní v podobě odpočtu výdajů od základu daně, bylo její povinností předložit takové podklady, které prokazují, že se jedná o výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (v podrobnostech viz bod [24] tohoto rozsudku), a tedy mimo jiné prokázat, že jej skutečně vynaložila jí deklarováním způsobem. V tomto směru však stěžovatelka nepředložila takřka žádné důkazy a na podporu svých tvrzení poukazovala na písemnosti veskrze formálního charakteru (zejména smlouvy), aniž by nalézaly reálný odraz v předloženém účetnictví či jiných podkladech. Jejich důkazní hodnotu nadto snižovala i skutečnost, že byly dílem uzavírány mezi propojenými osobami.

[34] Nejvyšší správní soud se dále neztotožnil ani s tvrzením stěžovatelky, že v případě pochybností o pravdivosti jejích tvrzení bylo povinností správce daně (žalovaného) provést mezinárodní dožádání za účelem výslechu bývalého jednatele společnosti LOGOS. Soud souhlasí s krajským soudem, že takový postup by byl neúčelný. Jakkoliv nelze předjímat výsledek výslechu uvedeného svědka, jeví se zcela racionálním, pokud žalovaný zvažoval, jaký by mohlo mít provedení navrhovaného důkazu přínos. To zejména za situace, kdy by jeho provedení představovalo nestandardní zátěž jak pro české, tak pro švýcarské daňové orgány. Mezinárodní dožádání nepředstavuje zcela obvyklý způsob zjišťování skutkového stavu v daňovém řízení, a daňové orgány by k němu měly přikročit pouze tehdy, je-li takový postup účelný, a především za situace, kdy nelze potřebné podklady získat jiným způsobem, respektive kdy ani není v moci stěžovatelky si je opatřit (srov. § 9 odst. 1 a § 12 odst. 1 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní). V nyní projednávané věci žalovaný řádně osvětlil, z jakého důvodu by bylo provedení mezinárodního dožádání nevhodné a nadbytečné. Nejvyšší správní soud přitom souhlasí s tím, že důkazní břemeno tížilo stěžovatelku, přičemž bylo na ní, aby si již v aktuální době (příslušné zdaňovací období) opatřila potřebné podklady a předložila je na vyžádání správci daně. Tento požadavek nepovažuje soud za nikterak přemrštěný, a to zejména za situace, kdy stranami smluv o postoupení pohledávek byly osoby s ní personálně spojené (ať již přímo její jednatelé, či společnost SILBEN INVEST & FINANCE CORP), od nichž mohla veškeré správcem daně požadované podklady získat, tvrdí-li, že k postoupení pohledávek a konsolidaci půjček skutečně došlo. Naopak případná výpověď bývalého jednatele společnosti LOGOS by sama o sobě nebyla za panující důkazní situace způsobila tyto skutečnosti prokázat. Nejvyšší správní soud tedy aprobejuje závěry krajského soudu o neúčelnosti mezinárodního dožádání.

[35] Pokud se jedná o námitku stěžovatelky, že daňové orgány výslech pana Guido Schmida provedly, aniž by tento postup zaznamenaly ve správním spise, k této otázce se již vyčerpávajícím způsobem vyjádřil jak žalovaný, tak krajský soud. Nejvyšší správní soud tedy pouze ve stručnosti uvádí, že mezinárodní dožádání provedly daňové orgány v řízení se společností SILBEN INVEST, s.r.o., a to ještě před zahájením daňové kontroly v nynější věci. Dožádání se tedy netýkalo projednávané věci a správce daně ani žalovaný z něj v daňovém řízení se stěžovatelkou nevyházeli. Z těchto důvodů ani nemohou být podklady vztahující se k uvedenému dožádání součástí správního spisu.

VI. Závěr a náklady řízení

[36] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatelky důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[37] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. července 2021

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu