

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera a soudců Lenky Krupíčkové, Petra Mikeše, Barbary Pořízkové, Ivo Pospíšila, Aleše Roztočila a Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **ENDL + K a.s.**, se sídlem Riegrova 25, Olomouc, zastoupena Mgr. Karlem Nejtkem, advokátem se sídlem Pujmanové 10a, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 4. 2021, č. j. 11567/21/5200-11434-701858, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 13. 9. 2023, č. j. 60 Af 24/2021-101,

t a k t o:

- I. **Úroky z dluhopisů nejsou podřaditelné pod „úroky z půjček a úroky z úvěrů“, jak je vymezoval § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2013.**
- II. Věc **s e v r a c í** k projednání a rozhodnutí prvnímú senátu.

O d ů v o d n ě n í:

I. Dosavadní průběh správního a soudního řízení

[1] Předmětem sporu je otázka, zda má být daňová uznatelnost úroků z dluhopisů vyplacených v roce 2013 posuzována podle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2013, nebo podle generální klauzule v § 24 odst. 1 téhož zákona.

[2] Žalobkyně emitovala dne 30. 4. 2012 korunové dluhopisy v celkové hodnotě 1 mld. Kč s pevným úrokem 12 % p. a. a se splatností v roce 2032. Upisovatelem dluhopisů se stal Josef Endl, jediný akcionář žalobkyně, který kupní cenu uhradil formou zápočtu, a to tak, že vrátil jím vlastněné dluhopisy vydané žalobkyní podle slovenských právních předpisů zpět žalobkyni. Rovněž kupní cenu předchozích slovenských dluhopisů uhradil Josef Endl formou zápočtu, a sice oproti závazku žalobkyně k zaplacení dluhu ve výši 1 mld. Kč souvisejícího s koupí 50 % podílu ve společnosti Endl s. r. o. od Josefa Endla (Endl s. r. o. poté zanikla v rámci fúze s žalobkyní). Žalobkyně následně vyplatila Josefu Endlovi v roce 2013 z emise českých dluhopisů úroky ve výši 120 mil. Kč, které si uplatnila jako daňově účinný náklad v přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013.

[3] Specializovaný finanční úřad na základě výsledků daňové kontroly vyloučil popsané úroky z dluhopisů v celkové výši 120 mil. Kč z daňových nákladů žalobkyně. Proti příslušnému dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným

rozhodnutím zamítl. Podle daňových orgánů žalobkyně neprokázala splnění podmínek daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[4] Žalobkyně neuspěla ani v řízení před krajským soudem. Ten se mimo jiné neztotožnil s jejím argumentem, že daňové orgány nesprávně aplikovaly § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, namísto § 24 odst. 2 písm. zi) tohoto zákona. Soud vysvětlil, že samotná zákonná úprava nedává prostor pro jiný závěr, než že již od zdaňovacího období roku 2005, tj. od účinnosti novely zákona o daních z příjmů provedené zákonem č. 669/2004 Sb., nedopadá na posuzování daňové účinnosti úroků z dluhopisů § 24 odst. 2 písm. zi) tohoto zákona.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Krajskému soudu mimo jiné vytýká, že chybně aplikoval § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, namísto § 24 odst. 2 písm. zi) téhož zákona. Na podporu tohoto názoru stěžovatelka odkázala na pokyn k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vydaný Generálním finančním ředitelstvím (dále jen „GŘ“) pod označením GŘ-D-22, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2011, č. j. 2 Afs 10/2011-116. Dle stěžovatelky její názor podporuje také stanovisko „*Posouzení daňové uznatelnosti finančních nákladů z úvěrových finančních nástrojů (které zahrnují i úroky z vydaných dluhopisů) dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů*“, které bylo zveřejněno na internetových stránkách daňové správy ještě počátkem listopadu 2018, a „*Metodický pokyn k problematice posouzení daňové uznatelnosti finančních nákladů z úvěrových finančních nástrojů (které zahrnují i úroky z vydaných dluhopisů) dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů*“, který vydalo GŘ pod č. j. 81324/17/7100 10110 207203 dne 10. 8. 2017.

[6] Podle názoru stěžovatelky krajský soud postupoval nesprávně, pokud odmítl závěry rozsudku č. j. 2 Afs 10/2011-116 proto, že v dané věci nebyla namítána rozdílnost právní úpravy obsažené v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů účinné v roce 2004 a v roce 2005, a tudíž se k ní kasační soud nevyjadřoval. Stěžovatelka zdůraznila, že pokud Nejvyšší správní soud dospěl ke stejnému závěru pro obě zdaňovací období, je zřejmé, že neshledal žádný důvod pro jejich odlišné posouzení. Žalovaný tedy svým postupem v nyní projednávané věci porušil správní praxi, kterou dlouhodobě a konzistentně do roku 2018 zastával a obhajoval, avšak v případě stěžovatelky ji odmítá.

[7] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti naopak považuje závěry krajského soudu za správné. I podle něj z § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů v návaznosti na důvodovou zprávu k zákonu č. 669/2004 Sb. zřetelně vyplývá úmysl zákonodárce omezit aplikaci tohoto ustanovení jen na posuzování „daňové účinnosti“ úroků z úvěrů a úroků z půjček pro zdaňovací období od roku 2005 do roku 2013 včetně, resp. úroků ze zápůjček a úroků z úvěrů pro zdaňovací období počínaje rokem 2014, nikoliv úroků z dluhopisů či směnek.

II. Postoupení věci rozšířenému senátu

[8] První senát NSS při předběžném projednání věci shledal, že je naplněn důvod k postoupení věci k rozhodnutí rozšířenému senátu, neboť dospěl k právnímu názoru odlišnému od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (§ 17 odst. 1 s. ř. s.). Konkrétně první senát nesouhlasí se závěrem druhého senátu v rozsudku č. j. 2 Afs 10/2011-116. První senát se domnívá, že by daňová uznatelnost úroků z dluhopisů měla být posuzována podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a nikoliv podle § 24 odst. 2 písm. zi) tohoto zákona, jak by vyplývalo ze závěrů zmíněného rozsudku druhého senátu.

[9] Předkládající senát uvádí, že v případě § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů daňový subjekt musí prokázat, že skutečně došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Oproti tomu v případě výdajů podle § 24 odst. 2 nestanoví zákon dle rozhodovací praxe Nejvyššího správního

pokračování

soudu pro výdaje nutnou věcnou souvislost s příjmy, ale pouze s činností poplatníka. Výdaje vyjmenované v odstavci druhém se tak považují za výdaje podle odstavce prvního, aniž by bylo nutné prokazovat (ve smyslu prvního odstavce), že slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů (viz rozsudky NSS ze dne 9. 1. 2008, č. j. 5 Afs 152/2006-37, či ze dne 26. 2. 2007, č. j. 5 Afs 158/2005-227). Podmínka souvislosti se zdanitelnými příjmy se považuje za automaticky splněnou. Je tomu tak proto, že u některých z těchto výdajů, právě s ohledem na jejich charakter, by mohlo být nejasné, sporné či dokonce značně pochybné, zda stupeň jejich souvislosti s činností, jež měla generovat zdanitelný příjem, je dostatečný pro závěr, že byly vynaloženy na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Proto zákonodárce tyto případy řeší výslovnou zmínkou, že jde o výdaje (náklady) uznatelné, čímž odpadá potřeba testovat je podmínkami generální klauzule podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (rozsudky NSS ze dne 5. 9. 2007, č. j. 7 Afs 129/2006-135, a ze dne 20. 2. 2014, č. j. 7 Afs 33/2013-34, č. 3076/2014 Sb. NSS).

[10] Otázka, podle jakého odstavce § 24 zákona o daních příjmů je nutno posuzovaný výdaj v podobě úroků z dluhopisů posuzovat, je tedy podle předkládajícího senátu rozhodná pro to, co všechno musela stěžovatelka v daňovém řízení prokázat.

[11] Podle prvního senátu vychází stěžovatelka při použití § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů z předpokladu, že dluhopisy lze podřadit pod legislativní zkratku „*úvěry a půjčky*“ uvedenou v § 19 téhož zákona. Opírá se o rozsudek č. j. 2 Afs 10/2011-116, v němž se druhý senát zabýval oprávněností zahrnutí úroků ze směnek do daňových výdajů (nákladů). Druhý senát uzavřel, že úroky ze směnek jsou podřaditelné pod úroky z úvěrů a půjček tak, jak je vymezuje § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů zavádějící do tohoto zákona počínaje zdaňovacím obdobím roku 2004 legislativní zkratku „*úvěry a půjčky*“, pokrývající rovněž úroky ze směnek. Tento závěr by v nyní posuzované věci nevyhnutelně vedl k tomu, že úroky z dluhopisů [s ohledem na to, že dluhopisy, stejně jako směnky, rovněž spadají pod legislativní zkratku „*úvěry a půjčky*“ stanovenou v § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů], by bylo rovněž nutno posuzovat podle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů.

[12] Předkládající senát se naproti tomu přiklání k názoru krajského soudu a daňových orgánů, že vyjádření „*úroky z půjček a úroky z úvěrů*“ uvedené v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro zdaňovací období roku 2013, vylučuje použití legislativní zkratky „*úvěry a půjčky*“ ve smyslu § 19 odst. 1 písm. zk) tohoto zákona.

[13] S účinností od 1. 1. 2005 byl totiž § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů novelizován zákonem č. 669/2004 Sb., který nahradil slovní spojení „*úroky z úvěrů a půjček*“ odpovídající legislativní zkratkou uvedené v § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů slovy „*úroky z půjček a úroky z úvěrů*“. Zákonodárce se tímto novým textovým zněním podle předkládajícího senátu zjevně snažil vyloučit použití uvedené legislativní zkratky, což potvrzuje i důvodová zpráva k zákonu č. 669/2004 Sb. Z jazykového i historického výkladu § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů je proto zjevné, že slovní vyjádření „*úroky z půjček a úroky z úvěrů*“ zavedené novelou účinnou již od 1. 1. 2005 představuje záměrně odlišné vyjádření tak, aby pro posuzované ustanovení nebyla legislativní zkratka „*úvěry a půjčky*“ dle § 19 odst. 1 písm. zk) použitelná. První senát je tedy toho názoru, že na výdaje stěžovatelky představující úroky z dluhopisů uplatněné ve zdaňovacím období roku 2013 nelze § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů aplikovat, neboť ten se vztahuje pouze na úroky z úvěrů a úroky z půjček (nikoliv na úroky z jiných, byť obdobných finančních nástrojů). S ohledem na tuto úvahu tedy v posuzované věci bylo třeba postupovat podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[14] Předkládající senát dále upozorňuje na to, že druhý senát v rozsudku č. j. 2 Afs 10/2011-116 posuzoval úroky ze směnek uplatněné do daňových nákladů ve zdaňovacích obdobích let 2004 a 2005. Bylo pro něj tedy relevantní znění § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů účinné do 31. 12. 2004 v případě zdaňovacího období roku 2004 a znění účinné od 1. 1. 2005, pokud šlo

o zdaňovací období roku 2005. Odlišností znění § 24 odst. 2 písm. zi) pro obě posuzovaná zdaňovací období se druhý senát výslovně nezabýval, a tedy ani nevysvětlil, proč by se pro ně měl uplatnit shodný výklad. Pokud však učinil stejný závěr pro obě zdaňovací období, platí jeho výklad i pro znění § 24 odst. 2 písm. zi) účinné od 1. 1. 2005. O tom svědčí především fakt, že ve svém rozsudku citoval pouze právě novelizované znění. Lze tedy shrnout, že druhý senát posuzoval obě zdaňovací období i přes rozdílnost právní úpravy shodně. Ze závěrů rozsudku druhého senátu pak vychází i interní metodický pokyn finanční správy z roku 2017.

[15] Na podporu svého závěru předkládající senát poukazuje také na novelizaci § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů provedenou zákoným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. Touto novelizací došlo k zavedení nové legislativní zkratky „úvěrový finanční nástroj“, čímž mělo podle důvodové zprávy dojít k určitému zpřesnění, aby již neexistovalo sporu o použití dříve zde stanovené legislativní zkratky „úvěry a půjčky“. Důvodová zpráva také potvrzuje závěr, že i před touto novelou vyjádření „úroky z půjček a úroky z úvěrů“ obsažené v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2005 neodpovídalo legislativní zkratce uvedené § 19 odst. 1 písm. zk). Uvádí totiž, že účelem novelizace tohoto ustanovení bylo mimo jiné vyjasnit, že pokud zákon v jiných ustanoveních používá pojmu „úvěr“ a „půjčka“ [jak tomu je i v § 24 odst. 2 písm. zi), kde jsou tyto pojmy použity odděleně: „úroky z půjček a úroky z úvěrů“, tj. nikoliv úroky z „úvěrů a půjček“, což by legislativní zkratce odpovídalo], jedná se o dva samostatné instituty, a nikoliv o legislativní zkratku „úvěry a půjčky“.

[16] První senát shrnuje, že nesouhlasí s názorem vyjádřeným v rozsudku č. j. 2 Afs 10/2011-116 ohledně výkladu § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2005. Má za to, že nákladem dle tohoto ustanovení jsou toliko úroky z půjček a úroky z úvěrů, nikoliv z dalších finančních nástrojů podřazených pod legislativní zkratku „úvěry a půjčky“. Úroky z dluhopisů je proto nutno posuzovat podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a je třeba prokazovat splnění zde stanovených podmínek (tj. přímou souvislost s očekávanými zdanitelnými příjmy). Táže se proto, zda jsou úroky z dluhopisů podřaditelné pod „úroky z půjček a úroky z úvěrů“ tak, jak je vymezuje § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období let 2005 až 2013.

III. Posouzení věci rozšířeným senátem

III.A Pravomoc rozšířeného senátu

[17] Rozšířený senát nejprve zvážil, zda má pravomoc posoudit spornou právní otázku podle § 17 odst. 1 s. ř. s. Podle citovaného ustanovení, *dospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.*

[18] V rozsudku č. j. 2 Afs 10/2011-116 Nejvyšší správní soud posuzoval právní otázku, zda lze úroky ze směnek prostřednictvím legislativní zkratky „úvěry a půjčky“ v § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 podřadit pod § 24 odst. 2 písm. zi) téhož zákona ve znění účinném pro zdaňovací období let 2004 a 2005. Z bodu 11. uvedeného rozsudku vyplývá, že druhý senát (bez bližšího vysvětlení) považoval, na rozdíl od krajského soudu, který pracoval se zněním účinným do 31. 12. 2004, pro posouzení případu, tedy pro obě zdaňovací období, za relevantní pouze znění § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů účinné od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2013. Toto ustanovení vyložil tak, že zahrnuje rovněž úroky ze směnek, neboť ty jsou podřaditelné pod „úroky z půjček a úvěrů“, které pokrývají díky legislativní zkratce „úvěry a půjčky“ zavedené do § 19 odst. 1 písm. zk) zákona počínaje zdaňovacím obdobím roku 2004 i úroky ze směnek. Svůj závěr pak druhý senát zobecnil v podobě následující právní věty: „Úroky ze směnek jsou podřaditelné pod úroky z půjček a úvěrů tak, jak je vymezuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. To znamená, že je lze do daňově uznatelných nákladů započít pouze tehdy,

pokračování

byly-li skutečně zaplacený.“ Odlišnostmi ve znění § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů rozhodného pro zdaňovací období roku 2004 a znění rozhodného pro zdaňovací období roku 2005 se Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 10/2011-116 nezabýval.

[19] Předkládající senát s uvedeným výkladem nesouhlasí a navrhuje vyložit dotčený § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2013 tak, že nákladem dle tohoto ustanovení jsou toliko úroky z půjček a úroky z úvěrů, a nikoliv rovněž úroky plynoucí z jiných finančních nástrojů, které § 19 odst. 1 písm. zk) zákona ve znění účinném do 31. 12. 2013, podřazoval pod legislativní zkratku „úvěry a půjčky“. Ve výsledku tak podle prvního senátu nelze prostřednictvím uvedené legislativní zkratky zahrnout do § 24 odst. 2 písm. zi) ani úroky z dluhopisů.

[20] Předložená otázka, respektive její podstata, je významná pro řešení kauzy posuzované prvním senátem, přestože jejím předmětem nejsou úroky ze směnek, nýbrž úroky z dluhopisů. Dluhopisy totiž spadají stejně jako směnky pod legislativní zkratku „úvěry a půjčky“ v § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013. Při akceptaci závěrů druhého senátu by tedy byla daňová uznatelnost úroků z dluhopisů posuzována v režimu speciálního ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů a tam stanovených podmínek, s čímž první senát nesouhlasí.

[21] Pravomoc rozšířeného senátu je tedy dána.

III.B Právní názor rozšířeného senátu

[22] Podle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2004 platilo, že *výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, jen pokud byly zaplacený; a dále **úroky z úvěrů a půjčky** v případě, kdy věřitelem je poplatník uvedený v § 2, který nevede účetnictví, jen pokud byly zaplacený.*

[23] Podle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2013 platilo, že *výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, jen pokud byly zaplacený; a dále **úroky z půjček a úroky z úvěrů** v případě, kdy věřitelem je poplatník uvedený v § 2, který nevede účetnictví, jen pokud byly zaplacený.*

[24] Podle § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 5. 2004 do 31. 12. 2013 platilo, že *od daně jsou osvobozeny úroky z úvěrů, půjček, dluhopisů, vkladních listů, vkladových certifikátů a vkladů jim na roveň postavených a ze směnek, jejichž vydáním získává směnečný dlužník peněžní prostředky, a obdobných právních vztahů vzniklých v zahraničí (dále jen „**úvěry a půjčky**“).*

[25] Z citovaných ustanovení vyplývá, že § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2005 již v části věty za středníkem nepoužívá slovní spojení „úroky z úvěrů a půjčky“, nýbrž „úroky z půjček a úroky z úvěrů“, zatímco legislativní zkratka v § 19 odst. 1 písm. zk) téhož zákona setrvává právě na slovním spojení „úvěry a půjčky“. Otázkou je, zda lze slovní spojení „úroky z půjček a úroky z úvěrů“ chápat tak, že zahrnuje právní vztahy, které jsou součástí legislativní zkratky „úvěry a půjčky“. Rozšířený senát se touto otázkou zabýval nejprve z jazykového hlediska.

[26] Legislativní zkratku vymezil Nejvyšší správní soud v nedávném rozsudku ze dne 11. 12. 2024, č. j. 6 Afs 272/2023-60, č. 4661/2025 Sb. NSS, jako „*stručné slovní označení, kterým je v textu právního předpisu nabazováno obsírnější sousloví nebo výčet (tak jako je např. v tomto rozsudku použito zkratka pro označení právních předpisů, aby nemusel být pokaždé aplikovaný právní předpis přesně označován včetně jeho časového znění, se kterým Nejvyšší správní soud pracuje)*.“ Legislativní zkratka tedy představuje určité zjednodušení a zpřehlednění dotčeného právního předpisu, a to jak pro normotvůrce, tak i pro adresáta právní normy, neboť se v případě jejího použití nemusí několikrát opakovat obsírnější popis naprosto

stejného okruhu právních vztahů či jiných právně významných skutečností na více místech právního předpisu. Legislativní zkratka „platí“ od toho místa, kde byla v daném právním předpisu použita, dále. Na rozdíl od zákonné definice, kterou judikatura ojedinele s legislativní zkratkou zaměňuje (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 3. 2017, sp. zn. 5 Tdo 1106/2016, č. 1/2019 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část trestní), neslouží legislativní zkratka k definování právních pojmů a její zavedení nemá faktický vliv na jejich výklad. Jde o čistě legislativně technický prostředek, jehož použití se řídí striktními pravidly (viz čl. 44 usnesení Vlády České republiky č. 188/1998 ze dne 18. 3. 1998, o Legislativních pravidlech vlády, dále „Legislativní pravidla vlády“), mimo jiné požadavkem na její důsledné používání. Takový požadavek v sobě nepochybně zahrnuje nejen nutnost použít legislativní zkratku všude tam, kde měl zákonodárce na mysli stejný institut, ale také použít ji ve znění tak, jak byla v právním předpise zavedena. K zachování jejího účelu tudíž dochází v případech, že je do textu přepisována právě ve znění zaznamenaném „v uvozovkách“, pochopitelně při zohlednění nezbytného skloňování, kdy je zachována podstata zkratky a nedochází k možnosti její záměny. V obecné rovině naopak nelze za legislativní zkratku považovat soubor slov, který se svým jazykovým vyjádřením od znění zkratky odlišuje, tedy například užívá slova ve zcela jiném či opačném pořadí anebo jsou do něj vložena další plnovýznamová slova, která v legislativní zkratce nejsou zaznamenána. Jinými slovy, není-li legislativní zkratka používána stále stejným způsobem, zpravidla se již nejedná o legislativní zkratku, ale o prostý text zákona.

[27] Výše uvedené souzní s nároky na legislativní techniku a právní jazyk stanovenými doktrínou. Knapp uvádí dva neodmyslitelné požadavky na tvorbu právních norem, a to přesné vyjadřování a srozumitelnost (blíže Knapp, V. *Teorie práva*. Právnícké učebnice. Praha: C. H. Beck, 1995). Vyjádření právního jazyka má být koncizní a stabilní, charakterizováno přesností a jednoznačností sdělení (designace) s důrazem na stálost pojmosloví, což se projevuje tím, že týž výraz vždy označuje totéž, naopak, jiným výrazem je míněno něco jiného. Také rozšířený senát v rozsudku ze dne 5. 9. 2023, č. j. 2 Afs 363/2019-50, č. 4517/2023 Sb. NSS, připomněl, že: „*V legislativní činnosti platí zásada, že pokud je záměrem zákonodárce označit stejný předmět či stanovit shodné pravidlo, použije k tomu shodného výrazu. Naopak pokud použije jiných slov (výrazů), jde o indikátor, že význam takto použitých odlišných slov má být zpravidla vykládán rovněž odlišně (zásada terminologické jednoty, resp. zásady synonymického výkladu, blíže srov. Wintř, J. Metody a zásady interpretace práva. Praha, Auditorium, 2013, str. 53 až 56).*“ Použití určitého slova v pevně stanoveném významu (ukotveném legislativní zkratkou) tak i dle právní teorie má zůstat neměnné. Legislativní zkratka „trestní zákon“ obvykle utrpí na jednoznačnosti, jsou-li v částech zákonného textu, v nichž by její použití připadalo v úvahu, užity namísto pojmu „trestní zákon“ pojmy příbuzné, ale jazykově odlišné, například „trestní zákony“ či „trestní norma“, obdobně například „oprávněná osoba“ a „osoba oprávněná“.

[28] V posuzované věci je z jazykového hlediska na první pohled zřejmé, že se pojem použitý v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2005 – na rozdíl od znění účinného do 31. 12. 2004 – významně liší od textu vtěleného do legislativní zkratky „úvěry a půjčky“ v § 19 odst. 1 písm. zk) zákona ve znění účinném do 31. 12. 2013. Slovní spojení „úroky z půjček a úroky z úvěrů“ skutečně nelze považovat za jazykové vyjádření shodné s legislativní zkratkou, byť se v něm objevují oba typy úvěrových finančních nástrojů zahrnuté do této legislativní zkratky. Jednak jsou v citovaném slovním spojení slova použitá v legislativní zkratce uvedena v opačném pořadí (půjčky a úvěry vs. úvěry a půjčky), a dále je mezi ně vloženo další plnohodnotné slovo „úroky“. Slovní spojení použité v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2005 tedy jazykově neodpovídá legislativní zkratce zakotvené v § 19 odst. 1 písm. zk) zákona, z čehož lze s ohledem na výše uvedená východiska týkající se funkce a používání legislativní zkratky usuzovat na to, že nezahrnuje stejný okruh právních vztahů.

[29] Tomu, že se v daném případě nejedná o prostou nedůslednost zákonodárce, nasvědčuje také historický výklad, na nějž poukázal již předkládající senát. Slovní spojení „úroky z půjček a úroky z úvěrů“ bylo do § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů zavedeno jeho novelou provedenou

pokračování

zákonem č. 669/2004 Sb. Podle bodu 68 novely došlo k tomu, že v § 24 odst. 2 písm. zi) se slova „úvěrů a půjček“ nabrazují slovy „půjček a úroky z úvěrů“. Novela tedy nahradila cíleně právě dosavadní slovní spojení, které odpovídalo legislativní zkratce v § 19 odst. 1 písm. zk) zákona. Důvodová zpráva k této změně uvádí: „V zákoně je použita (§ 19 odst. 1) legislativní zkratka „úroky z úvěrů a půjček“ zahrnující i úroky z dluhopisů. Pro účely ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) není použití této zkratky vhodné, protože účelem tohoto ustanovení je omezit uznatelnost úroků jen z úvěrů a půjček až na okamžik zaplacení, pokud je věřitelem fyzická osoba. Z těchto důvodů se navrhuje změna pojmů tak, aby nebyla zaměňována s definicí v § 19 odst. 1. Z obdobných důvodů se navrhuje také změnit pojmy v ustanovení § 38d odst. 1.“ Rozšířený senát se ztotožňuje s názhem předkládajícího senátu, že slovní spojení „úroky z půjček a úroky z úvěrů“ zavedené novelou účinnou od 1. 1. 2005 představuje záměrně odlišné vyjádření tak, aby § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů dopadal na odlišnou (užší) množinu právních vztahů, než která je zahrnuta v legislativní zkratce. Jinými slovy, aby pro posuzované ustanovení nebyla legislativní zkratka „úvěry a půjčky“ dle § 19 odst. 1 písm. zk) použitelná.

[30] Rozšířený senát uvážil i to, zda se nejedná o situaci, kdy by bylo nezbytné vykládat dotčený § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů širěji s ohledem na účel zákona a na to, aby přísné gramatický výklad ve spojení s historickým výkladem nevedl ke zjevně nerozumným výsledkům. Tedy vyložit jej tak, aby do aplikačního rámce citovaného ustanovení spadaly v období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2013 nejen úroky z úvěrů či půjček, ale i z dalších finančních nástrojů zahrnutých v legislativní zkratce v § 19 odst. 1 písm. zk).

[31] Z rozsudku č. j. 2 Afs 10/2011-116, proti němuž se předkládající senát vymezuje, takové důvody nevyplynou. Druhý senát, na rozdíl od jím přezkoumávaného rozsudku krajského soudu, vycházel z právní úpravy účinné od 1. 1. 2005, nikoliv do 31. 12. 2004. Nicméně nijak nevysvětlil, proč bylo třeba uplatnit shodný výklad § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů pro obě zdaňovací období (2004 a 2005), přestože byla právní úprava účinná od 1. 1. 2005 záměrně změněna tak, aby uvedené ustanovení dopadalo na daňovou uznatelnost úroků jen z půjček a úvěrů (viz výše výslovná změna v novele a s ní související důvodová zpráva).

[32] Současně druhý senát ve výše označeném rozsudku nepřipadně ztotožnil podmínku zaplacení stanovenou v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů s podmínkami daňové uznatelnosti úroků obecně. Smyslem § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů však není definovat podmínky daňové uznatelnosti úroků obecně. Ty stanovuje generální klausule v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a ačkoliv je jednou z nich „vynaložení nákladu“, nejedná se bez dalšího o požadavek reálného pohybu peněz (ve smyslu skutečného zaplacení v dotčeném zdaňovacím období). V této souvislosti je nutné do určité míry korigovat rovněž východisko předkládajícího senátu. Z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu skutečně vyplývá pravidlo, že se výdaje vyjmenované v § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů zpravidla považují za náklady podle odstavce prvního, aniž by bylo nutné testovat je podmínkou souvislosti se zdanitelnými příjmy dle generální klausule v prvním odstavci; podmínka se považuje za automaticky splněnou, pokud výdaje souvisí s činností poplatníka. Ani podle existující judikatury se však nejedná o zcela kategorické pravidlo. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 33/2013-34 připouští, že je třeba v rámci odst. 2 rozlišovat mezi náklady, které jsou bez dalšího uznatelné a není potřeba je testovat podmínkami generální klausule, a náklady, u nichž zákon v odst. 2 pouze stanovuje podrobnější podmínky jejich uznatelnosti (tedy nad rámec generální klausule), respektive připouští uznatelnost pouze jejich určité části. Zákonodárce totiž v případě druhého odstavce nedodrhuje důsledně jednotnou koncepci a nesystematicky sem zařazuje rovněž ustanovení, která toliko nějakým způsobem doplňují či modifikují podmínky generální klausule. Typicky se jedná o „test zaplacení“ [např. u úroků podle nyní řešeného písm. zi), ale také u pojistného na veřejné zdravotní a sociální pojištění hrazeného zaměstnavatelem podle písm. f)]. Dále se jedná o modifikaci v podobě časového rozlišení nákladů [např. účetní odpisy podle písm. v), nebo náklad na pořízení pozemku podle písm. t) bod 5., které *de facto* vyžaduje nad rámec generální klausule striktně jakousi přímou úměru mezi

náklady a výnosy, blíže k tomuto ustanovení viz rozsudek ze dne 28. 11. 2022, č. j. 10 Afs 116/2021-45]. V neposlední řadě jde o modifikaci formou nákladového limitu [opět např. náklad na pořízení pozemku podle písm. t) bod 5. nebo náhrady cestovních výdajů podle písm. zh)]. Pravidlo zmiňované předkládajícím senátem je proto třeba chápat spíše jako základní východisko pro výklad jednotlivých norem obsažených v druhém odstavci § 24, které však zcela nevylučuje potřebu testovat některé zde uvedené náklady nadále také podmínkami generální klausule podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jelikož se však v takovém případě jedná o odchylku od koncepce ustanovení druhého odstavce, musí správce daně v případě každé jednotlivé normy rozumně zdůvodnit, proč má vůči generální klausuli toliko doplňující či modifikující povahu, a příslušný náklad tak podléhá nadále také podmínkám generální klausule.

[33] Pro projednávanou věc je nicméně z hlediska teleologického výkladu podstatné, že smyslem § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů není definovat podmínky daňové uznatelnosti úroků obecně. Jeho smyslem, jak vyplývá také z výše citované důvodové zprávy ([29]), je omezit daňovou uznatelnost úroků (z úvěrů a z půjček) až na okamžik jejich zaplacení, je-li věřitelem fyzická osoba, která nevede účetnictví. Cílem § 24 odst. 2 písm. zi), část věty za středníkem zákona o daních z příjmů je totiž vyloučit ve vybraných vztazích důsledky jinak obecně akceptovaného tzv. akruálního principu na straně dlužníka, který vede účetnictví. Lapidárně řečeno citované ustanovení zabráňuje tomu, aby si poplatník v pozici dlužníka, který vede účetnictví, odečetl od základu daně z příjmů dosud nezaplacené úroky ve zdaňovacím období vzniku závazku, kdy prostřednictvím účetnictví vstupují do jeho výsledku hospodaření, z něhož se vychází pro zjištění základu daně (§ 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů], zatímco věřitel – fyzická osoba, která nevede účetnictví – úroky v souladu s pravidly účetnictví založeného na peněžních tocích (tzv. cash princip) zdaní až v okamžiku skutečného obdržení úrokového příjmu (zaplacení úroků).

[34] Je zcela legitimní úvahou zákonodárce, aby popsané omezení daňové uznatelnosti úroků, které překlenuje jinak obecně platný střet akruálního a cash principu a týká se jakýchkoliv nákladů, uplatnil pouze na závazkové úvěrové vztahy, které jsou nejméně formalizované a nejběžnější (půjčky a úvěry). Zbývající zdroje financování vyjmenované v § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů jsou již spojeny buďto s formalizovanými cennými papíry (dluhopisy, vkladové certifikáty, směnky), nebo s výplatou úroků až po zániku vztahu (vkladní listy). S ohledem na odlišnost od půjček a úvěrů neshledává rozšířený senát rozumné a silné důvody pro rozšíření podmínky uvedené v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů („test zaplacení“) výkladem paušálně na všechny úvěrové finanční nástroje. Navíc obecně platí, že výjimky (zde z akruálního principu) je nutné vykládat restriktivně.

[35] Závěr, že slovní spojení „úroky z půjček a úroky z úvěrů“ nezahrnuje právní vztahy, které jsou součástí legislativní zkratky „úvěry a půjčky“, konečkonců vyplývá také z pravidel legislativní techniky. Podle čl. 44 odst. 3 Legislativních pravidel vlády, která byla platná a účinná v době schválení zákona č. 438/2003 Sb., jenž do § 19 zákona o daních z příjmů doplnil text nynějšího písm. zk) zahrnující legislativní zkratku „úvěry a půjčky“, i v době přijetí zákona č. 669/2004 Sb., kterým byl změněn § 24 odst. 2 písm. zi), platí, že *legislativní zkratky nelze použít v názvu právního předpisu ani v nadpisech uvnitř právního předpisu, které předcházejí místu, kde je zavedena. Po jejím zavedení je však nutno legislativní zkratky v dalším textu téhož právního předpisu důsledně používat*. V případě textu uvedeného v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2005 je z citovaného pravidla pro používání legislativní zkratky splněno fakticky pouze to, že se text § 24 odst. 2 písm. zi) nachází v rámci zákona dále od místa, kde byla legislativní zkratka zavedena (§ 19).

[36] Nad rámec výše uvedeného lze souhlasit s předkládajícím senátem, že ani novelizace § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů, která byla provedena zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. v souvislosti s rekodifikací soukromého práva, nijak nenasvědčuje tomu, že by se v té době zákonodárce domníval, že do testu zaplacení měly být zahrnuty nejen úroky z úvěru či z půjčky hrazené fyzické osobě, která nevede účetnictví, nýbrž ze všech zdrojů financování vyjmenovaných v § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů. Důvodová zpráva k tomuto zákonnému opatření

pokračování

v souvislosti se změnou uvedeného ustanovení konstatuje, že „*dochází k legislativní úpravě ustanovení a definování pojmu „úvěrový finanční nástroj“. Současná legislativní zkratka „úvěr a půjčka“ přináší výkladové obtíže zejména v situaci, kdy je v zákoně užito pojmů „úvěr“ a „půjčka“ ale nikoli ve smyslu této legislativní zkratky, ale jako dvou samostatných institutů. Proto se navrhuje použití nového pojmu „úvěrový finanční nástroj“, který bude obsahovat totožný výčet institutů zkrácených v platné a účinné právní úpravě legislativní zkratkou „úvěry a půjčky“ a jehož použitím v zákoně nebude docházet k záměně případů, kdy se má jednat o legislativní zkratku a kdy o samostatné pojmy úvěr nebo půjčku, nově zápůjčku. Tam, kde právní úprava směřuje pouze na úvěry, nebo zápůjčky, byly ponechány tyto pojmy.“* Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů přitom zákonodárce v této souvislosti novelizoval pouze v tom směru, že slova „z půjček“ nahradil slovy „ze zápůjček“. Jak vysvětlil v důvodové zprávě, reagoval tímto na terminologickou změnu, kterou přináší nový občanský zákoník, s cílem sjednotit pojmy užívané zákonem o daních z příjmů s pojmy soukromého práva.

III.C Shrnutí

[37] Jazykový, historický i teleologický výklad zákona vedou k jednoznačnému závěru, který současně nezpůsobuje zjevně nerozumný výsledek nebo výsledek rozporný s ústavně chráněnými právy. Je proto třeba vyjít ze zákonného textu, který i v období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2013 zahrnoval do testu zaplacení pouze úroky z úvěru či z půjčky hrazené fyzické osobě, která nevede účetnictví, a nikoliv ze všech zdrojů financování vyjmenovaných v § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů.

[38] Na předloženou otázku je tedy třeba odpovědět, že úroky z dluhopisů nejsou podřaditelné pod „*úroky z půjček a úroky z úvěrů*“, jak je vymezoval § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2013.

IV. Závěr

[39] S tímto právním názorem rozšířený senát v souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu vrací věc prvnímu senátu k projednání a rozhodnutí.

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

V Brně dne 16. dubna 2025

Filip Dienstbier
předseda rozšířeného senátu