

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **G., s. r. o.,** zastoupeného JUDr. Václavem Junkem, advokátem se sídlem Tovární 14, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Prokišova 5, České Budějovice, ve věci kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 10. 2004, sp. zn. 10 Ca 153/2004,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku krajského soudu, kterým soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích („žalovaný“) ze dne 22. 6. 2004, č. j. 849/120/2004. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 29. 9. 2003, č. j. 222568/03/077910/2760, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 253 400 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podle nichž lze podat kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a také pro vady řízení před správním orgánem.

Stěžovatel především namítá, že v daňovém řízení dostatečně prokázal důvody, pro které zahrnul úroky z prodlení jako daňově uznatelný náklad. Stát nemohl být krácen na daních, jelikož vyplacené úroky z prodlení se staly zdanitelným příjmem věřitele. K otázce výpočtu části úroků z prodlení stěžovatel uvedl, že dle právní úpravy se úroky řídí právní úpravou v době jejich vzniku, pokud nebyly smluveny jinak. Tyto okolnosti proto mohly být zohledněny i bez součinnosti stěžovatele. Navíc, pokud by v daném případě stěžovatel nevynaložil zaplacené úroky z prodlení, musel by tak učinit ve formě např. bankovních úroků, což by pro něj sice zřejmě bylo nákladnější, nicméně nebylo by pochyb o tom, že tyto náklady by daňově uznatelné byly.

Z uvedených důvodů navrhl stěžovatel zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti především konstatoval, že vycházel z ustanovení § 25 odst. 1 písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v tehdy platném znění, podle něhož nelze za náklad vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat zejména penále a pokuty s výjimkou smluvních pokut a úroků z prodlení. Protože však stěžovatel na výzvu správce daně neprokázal, že předmětné úroky z prodlení představovaly náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., nebyl tento náklad shledán daňově uznatelným.

Z obsahu soudního a správního spisu především plyne, že kupní smlouvou ze dne 1. 5. 1994 stěžovatel koupil blíže specifikované nemovitosti v k. ú. Č. B. 4 za cenu 29 995 646,37 Kč. Část kupní ceny měla být zaplacena do 20. 7. 1994, další v devíti splátkách po 2 220 000 Kč. Daňovou povinnost k dani z příjmů právnických osob za rok 1998 stěžovatel vypočetl ve výši 0 Kč. V průběhu daňové kontroly byl vyzván k prokázání oprávněnosti zaúčtování částky vynaložené na úroky z prodlení do daňových nákladů, k čemuž uvedl, že se dostal do prodlení a podle smlouvy byl povinen tyto úroky hradit, přičemž jejich výše odpovídala dvojnásobku diskontní sazby. Částka, vyplacená jako úroky z prodlení, činila v roce 1998 celkem 723 780 Kč. O tuto částku byl zvýšen základ daně.

Proto Finanční úřad v Českých Budějovicích shora citovaným dodatečným platebním výměrem stanovil dodatečně vyměřenou daňovou povinnost ve výši 253 400 Kč.

Finanční ředitelství v Českých Budějovicích výše označeným rozhodnutím ze dne 22. 6. 2004 zamítlo odvolání stěžovatele proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru, když především konstatovalo, že jednání stěžovatele bylo značně nestandardní, neboť v pozici dlužníka nezaplacené kupní ceny platil pouze úroky z prodlení a nikoliv sjednané splátky. Dále bylo zjištěno, že ačkoliv doba prodlení začala běžet již od 1. 8. 1995, prodávající P. G. stěžovatele nevyzval k úhradě kupní ceny a nebyl učiněn ani žádný úkon k vyrovnání či uznání tohoto závazku. Proto žalovaný ve shodě se správcem daně dospěli k závěru, že stěžovatel krátil daňovou povinnost jiným způsobem ve smyslu ustanovení § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb. Jakkoliv totiž stěžovatelem zvolený způsob plnění závazků, tzn. nejprve placení úroků z prodlení a poté teprve jistiny, není právním řádem vyloučen, z hlediska daňového nebylo prokázáno, že se jednalo o náklad vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Krajský soud v Českých Budějovicích napadeným rozsudkem zamítl žalobu brojící proti citovanému rozhodnutí žalovaného, když především konstatoval, že úroky z prodlení

byly v roce 1998 daňově uznatelné za předpokladu, že náklady na ně byly vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů daňového subjektu. Stěžovatel však ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků neprokázal, jakým způsobem přispěla úhrada úroků z prodlení z dlužné částky na kupní ceně, na kterou nebylo léta nic uhrazeno, k dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce. Nedoložil totiž, jakým způsobem byly vypočteny úroky, když pouze uvedl, že výpočet provedl tehdy zaměstnaný ekonom a písemnost nebyla připojena k účetním dokladům. V tomto ohledu není rozhodné, jak vysoká byla úroková sazba komerčních bank, nýbrž skutečnost, že zaplacení úroků z prodlení nepřineslo nic na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v mezích uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel uplatnil důvody zakotvené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. Podle písm. a) citovaného ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Tato nezákonnost by mohla být v zásadě dána buď tím, že krajský soud nerespektoval kogentní znění aplikovaného právního předpisu, anebo tím, že tento právní předpis umožňuje vícero možných výkladů, přičemž však výklad zvolený krajským soudem odporuje základním výkladovým pravidlům (teleologický, jazykový, systematický, logický apod.), popř. že ve svých důsledcích není souladný s ústavností, a to ve smyslu jednotlivých ústavních norem i ústavních principů a hodnot.

Podle písm. b) cit. ustanovení by byla kasační stížnost důvodná, jestliže by byly zjištěny vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud toto rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Při posouzení zákonnosti napadeného rozsudku je klíčovou otázka správnosti interpretace a aplikace ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Podle tohoto ustanovení „*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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy*.“ Z hlediska stěžovatele se jeví sporným výklad první věty citovaného ustanovení, kdy se domnívá, že předmětné úroky z prodlení měly být shledány daňově uznatelnými, jelikož byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

K interpretaci citovaného ustanovení Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na ustálenou správní judikaturu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, sp. zn. 2 Afs 44/2003, č. 264/2004 Sb. NSS, dále též rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 4. 1998, č. j. 10 Ca 72/98 - 20, rozsudek stejného soudu

ze dne 9. 9. 1997, č. j. 10 Ca 206/97 - 28, rozsudek Krajského soudu v Ústí n. L. ze dne 21. 7. 1994, č. j. 16 Ca 248/94 - 13, rozsudek stejného soudu ze dne 8. 10. 2003, č. j. 15 Ca 79/2001 - 17), od které neshledává důvod se v této věci odchýlit a podle níž daňovým výdajem je pouze takový výdaj, který byl vynaložen za účelem dosažení zdanitelných příjmů. Prokázat výdaje na dosažení příjmů je povinností daňového subjektu, když povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů a zda jde tedy o výdaj daňový, či zda se jedná o fiktivní operaci, musí finanční orgán zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a zásadami formální logiky. „*Z ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů*“ (cit. rozsudek Nejvyššího správního soudu).

Nejvyšší správní soud dále uvádí, že právní řád je v převažující míře založen na předpokladu racionálního uvažování a jednání účastníků právních vztahů a vytváří pojistky a zábrany proti případné iracionalitě. V projednávané věci sice není sporu o tom, že stěžovatel nepostupoval v rozporu s žádným právním předpisem, když namísto hrazení jistiny platil prodávajícímu toliko úroky z prodlení. Toto jednání, které finanční orgány správně označily za nestandardní (avšak právně přípustné), však v rámci daňového práva nabývá odlišné kontury. Stěžovatel totiž měl v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. unést důkazní břemeno k prokázání všech skutečností, které byl povinen uvádět v přiznání a k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. To znamená, že měl prokázat nejen zaplacení předmětných úroků a odůvodnit jejich výši, nýbrž především skutečnost, že tento výdaj a zvolený postup (preference hrazení úroků před jistinou) byly primárně motivovány dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Jak však vyplývá ze shora uvedeného, toto důkazní břemeno stěžovatel neunesl. Proto Nejvyšší správní soud, který vychází z materiálního a nikoliv z formálního nazírání na právo, s ohledem na konkrétní okolnosti této věci (nelze opomenout, že prodávajícím nemovitostí byl jeden ze společníků a jednatelů stěžovatele) dospěl k závěru, že předmětná daň byla stěžovateli doměřena zcela podle zákona.

Argumentace stěžovatele, týkající se srovnání řešení dané situace, které zvolil v daném případě, s alternativním řešením spočívajícím v přijetí bankovního úvěru, není případná, neboť jakkoliv je logické, že – v případě obchodní společnosti - může být výhodnější dlužit finanční prostředky svému společníkovi namísto bankovnímu domu, nedává toto řešení žádnou racionální odpověď na postup stěžovatele, spočívající v přednostním placení úroků z prodlení namísto jistiny. Takovéto řešení je racionální pouze tehdy, vezme-li se v potaz úvaha o tzv. účelové daňové optimalizaci. Právě proto je však postup finančních orgánů a krajského soudu správný, když takovýmto praktikám zabraňují.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v souzené věci se soud ani správní orgány nedopustily nezákonnosti spočívající v nesprávném výkladu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. a že nebyly zjištěny ani vady řízení, takže stížnostní důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. naplněny nebyly. Proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 8. září 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu