



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 žalobkyně: **K. F. – R.a s. a. s.**, zastoupené JUDr. Ladislavem Břeským, advokátem se sídlem Praha 2, Botičská 1936/4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 10. 2005, č. j. 59 Ca 66/2002 - 42,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 10. 2005, č. j. 59 Ca 66/2002 – 42 **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností brojí proti výše uvedenému rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým byly zamítnuty žaloby proti rozhodnutím žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem č. j. 11130/1997/120/01, č. j. 11130/1998/120/01 a č. j. 11130/1999/120/01, všechna ze dne 2. 5. 2002.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 3. 2001, č. 1010000003 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 vyměřil Finanční úřad ve Frýdlantě stěžovatelce daň z příjmu právnických osob ve výši 847 080 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 3. 2001, č. 1010000004 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 vyměřil Finanční úřad ve Frýdlantě stěžovatelce daň z příjmu právnických osob ve výši 451 500 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 3. 2001, č. 1010000005 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 dodatečně vyměřil Finanční úřad ve Frýdlantě stěžovatelce daň z příjmu právnických osob ve výši 67 900 Kč.

Rozhodnutím ze dne 2. 5. 2002, č. j. 11130/1997/120/01 změnil žalovaný dodatečný platební výměr ze dne 20. 3. 2001, č. 1010000003 tak, že se podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) dodatečně vyměřuje daň z příjmů právnických osob ve výši 620 880 Kč. Rozhodnutím ze dne 2. 5. 2002, č. j. 11130/1998/120/01 změnil žalovaný dodatečný platební výměr ze dne 20. 3. 2001, č. 1010000004 tak, že se podle § 46 odst. 7 daňového řádu dodatečně vyměřuje daň z příjmů právnických osob ve výši 327 950 Kč. Rozhodnutím ze dne 2. 5. 2002, č. j. 11130/1999/120/01 změnil žalovaný dodatečný platební výměr ze dne 20. 3. 2001, č. 1010000005 tak, že se podle § 46 odst. 7 daňového řádu dodatečně vyměřuje daň z příjmů právnických osob ve výši 1 530 700 Kč.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), čímž namítá nezákonnost, která spočívá v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem.

Stěžovatelka nesouhlasí s právními závěry krajského soudu, neboť soud nesprávně posoudil zejména právní otázku aplikace ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to proto, že rozhodné skutečnosti hodnotil izolovaně pouze ve vztahu ke stěžovateli a nikoliv, jak bylo jeho povinností, ve vzájemné souvislosti vyplývající zejména ze skutečností souvisejících s rozdělením společnosti R. a s. spol. s r. o. a všech vzniklých pohledávek a závazků mezi nástupnickými subjekty. Ztotožňuje se přitom s krajským soudem v tom smyslu, že není sporu o tom, že v roce 1996 došlo k rozdělení společnosti R. a s. spol. s r. o. na tři nástupnické společnosti, přičemž právnímu předchůdci stěžovatelky, společnosti R. a s. spol. s r. o. byl poskytnut úvěr na pořízení zakladačového skladu a zakladačový sklad byl touto společností skutečně pořízen. Na základě rozhodnutí o rozdělení společnosti přešel pořízený zakladačový sklad na její nástupnickou společnost F. s. – R. a s. a. s., ale závazek k zaplacení úvěru na pořízení zakladačového skladu přešel na stěžovatelku, která tento úvěr i úroky splácí.

Soud dospěl k závěru, že úroky z úvěru, za který byl poskytnut majetek nenáležící do vlastnictví stěžovatelky, nelze považovat za výdaj ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka uvádí, že s tímto názorem by bylo možno souhlasit pouze za předpokladu běžného závazkového vztahu, tj. za situace, kdy by bez dalšího došlo k pořízení majetku jednoho subjektu jiným subjektem. Stěžovatelka je toho názoru, že právní a daňový režim předmětných nákladů je nutno hodnotit ve světle následujících faktů: Na základě rozhodnutí společníků R. a s. spol. s r. o. došlo k rozdělení této společnosti na tři nástupnické společnosti, přičemž toto rozdělení bylo motivováno ekonomickým záměrem. Při rozdělení společnosti R. a s. spol. s r. o. byli její společníci limitováni též požadavkem věřitele úvěru, který trval na tom, aby dlužníkem úvěru zůstala stěžovatelka, bez ohledu na to, kdo bude vlastníkem majetku za úvěrové prostředky pořízeného. Pro současné naplnění cílů transformace (rozdělení majetku, závazků a pohledávek podle přání společníků) a požadavku věřitele úvěru (určení dlužníka) bylo tedy postupováno tak, že zakladačový sklad přešel do majetku společnosti F. s. – R. a s. a. s. a úvěr přešel na stěžovatelku. Stěžovatelka nemohla zaplacené úroky z úvěru přeúčtovávat vlastníkově zakladačového skladu, neboť tato účetní operace není možná za situace, kdy nedochází k plnění závazku za třetího, nýbrž k plnění závazku vlastního. Stěžovatelka tedy postupovala správně, když obohacení vznikající na úkor stěžovatelky F. s. R. a s. a. s. vyřešila po dohodě s touto společností tak, že v přímé souvislosti s placením úroků z úvěru, tj. nákladovou položkou, účtovala této společnosti též úroky výnosové ve výši odpovídající zákonným předpisům pro tyto případy. Stěžovatelka konstatuje, že úvěrový závazek takto vzniklý je závazkem spojeným se založením a vznikem

stěžovatelky, bez čehož by zajištění zdanitelných příjmů nepřicházelo vůbec v úvahu. Náklady vynaložené na jeho plnění lze z hlediska ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů považovat za náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmu stěžovatelky, a to zejména z důvodů shora uvedených, jakož i proto, že náklady takto vynaložené byly z hlediska bilance vyrovnány odpovídajícím výnosem od vlastníka dotčeného majetku.

Na závěr proto stěžovatelka navrhuje, aby soud zrušil napadané rozhodnutí krajského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

II.

Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožňuje s právním názorem krajského soudu. Podle smlouvy o úvěru ze dne 27. 3. 1993 byl původní společnosti R. a s. spol. s r. o. poskytnut K. a.s. účelově vázaný úvěr na pořízení hmotného investičního majetku, a to zakladačového skladu. Při transformaci společnosti byl předmětný hmotný investiční majetek převeden do stavu majetku společnosti F.s. – R. a s. a. s. a nesplacená část úvěru na pořízení zakladačového skladu byla převedena do stavu pasiv stěžovatelky, která začala splácet jistinu i úroky z úvěru. V případě stěžovatelky se u splácených úroků nejednalo o výdaje podle obecně zásady stanovené v ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Vzhledem k tomu, že byl úvěr účelově vázán na pořízení hmotného investičního majetku, který se po provedené transformaci nestal součástí majetku stěžovatelky, nelze úrok vynaložený v souvislosti s čerpáním úvěru považovat za výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatelky. Předmětné úroky z úvěru na pořízení hmotného investičního majetku nelze podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2. zákona o daních z příjmů zahrnout do výdajů, i když se stěžovatelka k jejich placení při transformaci zavázala, protože nebyly prokazatelným výdajem k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Skutečnosti uváděné stěžovatelkou o vzájemném vypořádání aktiv a pasiv nástupnických společností a jejich vzájemných závazkových vztazích se vztahují k oblasti práva soukromého, nemají však dopad do oblasti veřejnoprávní. Žalovaný na základě výše uvedených skutečností navrhuje, aby Nejvyšší správní soud vydal rozsudek, kterým se kasační stížnost jako nedůvodná zamítá.

III.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku aplikace ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když dospěl k závěru, že úroky z úvěru, za který byl poskytnut majetek nenáležící do vlastnictví stěžovatelky, nelze považovat za výdaj ve smyslu tohoto ustanovení. Soud hodnotil rozhodné skutečnosti izolovaně pouze ve vztahu ke stěžovateli a nikoliv, jak bylo jeho povinností, ve vzájemné souvislosti s tím, že na základě rozhodnutí o rozdělení společnosti R. a s. spol. s r. o. přešel pořízený zakladačový sklad na společnost F. s.- R. a s. a. s. a závazek k zaplacení úvěru použitého na jeho pořízení na stěžovatelku, a to na základě požadavku věřitele, kterému stěžovatelka tento úvěr splácí. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

IV.

Ze správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti: Ze smlouvy nazvané smlouva o úvěru

mezi K. a.s., se sídlem P. 1, N. p. 33, a společností R. a s. spol. s r. o. (dále jen „dlužník“) ze dne 27. 3. 1995 bylo zjištěno, že banka poskytne dlužníkovi účelový úvěr na koupi nemovitosti (zakladačový sklad) ve výši 10 700 000 Kč a dlužník se zavazuje, že poskytnutý úvěr použije výhradně na výše uvedený účel. Strany si sjednaly, že úroková sazba bude po celou dobu obchodu pohyblivá.

Ze stanoviska K., a. s. k převedení úvěrové smlouvy na K. F. – R. a s. a. s. ze dne 18. 1. 2001 bylo zjištěno, že smlouva o úvěru byla kvůli rozložení rizik v souvislosti s transformací převedena na K. F. – R. a s. a. s.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Městského soudu v Praze v mezích důvodů uplatněných ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů *se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou (od dosažených zdanitelných příjmů) ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.* V dalších odstavcích tohoto ustanovení je pozitivně vymezeno, co výdajem ve smyslu prvního odstavce také je a naproti tomu v § 25 tohoto zákona je stanoveno, co za výdaje ve smyslu § 24 tohoto zákona zejména uznat nelze. Pokud výdaj, u kterého je třeba určit, zda je daňově uznatelný či nikoliv, v těchto výčtech není obsažen, nezbyvá než použít obecného vymezení.

V souzeném případě je zásadní určit, zda úroky z úvěru, za který byl poskytnut majetek nenáležící do vlastnictví stěžovatelky, lze považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K tomuto ustanovení judikoval Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001 (zveřejněném na www.judikatura.cz), že *výklad zákona je třeba provádět i v kontextu různých druhů společenských zájmů, je nutno při něm hledat cíl, proč takový zákon a v takovém znění společnost přijala. Jestliže zákon o daních z příjmů umožňuje odečíst si od získaných příjmů z podnikání výdaje, tedy dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel, činí tak zjevně proto, aby podpořil podnikání, aby docházelo k obnovování techniky, hmotného investičního majetku a dosahovalo se rozvoje podnikání.* Správce daně ovšem musí mít k dispozici nástroje, které mu umožní zamezit spekulativnímu snižování základu daně, tuto zásadu formuloval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000 (zveřejněném na www.judikatura.cz). *Ústavní soud uvádí, že podle ústavních zásad ukládání daní a jejich správy finančními orgány je v souladu s Ústavou takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje. Stát by potom jen s obtížemi plnil své úkoly, neboť by nemohl vybírat daně z příjmů v dostatečné výši.*

K interpretaci citovaného ustanovení Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 – 73 (zveřejněném na www.nssoud.cz) judikoval, že *z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji*

a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. 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.

Nejvyšší správní soud v souzeném případě vychází ze zásady, že otázku, zda se jedná o výdaj za tímto účelem vynaložený, je nutné posuzovat na základě podmínek, které by platily pro zanikající společnost, pokud by se rozdělení společnosti neuskutečnilo. K této tezi lze dospět následující argumentací. Z právní úpravy přeměn společností je zřejmé, že tyto instituty slouží především k optimalizaci podmínek pro podnikání, jsou tudíž ekonomicky motivovány. Je-li (jak již konstatoval Ústavní soud) rozvoj podnikání jedním z účelů zákona o daních z příjmů, nelze stěžovatelku penalizovat za to, že její právní předchůdkyně se z ekonomických důvodů rozhodla pro transformaci společnosti.

Zdejší soud považuje za zásadní skutečnost především to, že úroky z tohoto úvěru byly do rozdělení původní společnosti považovány podle zákona za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je nutné vycházet z těchto podmínek, které platily pro původní společnost, a dovodit, že i nadále úroky z úvěru lze považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jelikož předmětný úvěr získal právní předchůdce stěžovatelky společnost R. a s. spol. s r. o., nebyl tento úvěr použit na zakoupení majetku pro třetí osobu, nýbrž pouze v důsledku rozdělení této osoby byl majetek zcela legitimně převeden na jinou nástupnickou společnost.

Je zřejmé, že v souzeném případě se nejedná o záměrné vyhýbání se daňové povinnosti, jelikož za podmínek původní společnosti by tyto výdaje byly uznány jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Stěžovatelka řešila nerovnost mezi aktivy a pasivy jednotlivých nástupnických společností, tedy situaci, kdy by byla zatěžována náklady, které by neměly svůj odraz ve výnosech, konstituováním závazkových vztahů s nástupnickou společností F. s. – R. a s. a. s a účtovala této společnosti výnosové úroky. Lze proto konstatovat, že tyto výdaje, uplatněné daňovým subjektem, s jeho podnikatelskou činností jednoznačně souvisejí, jsou přiměřené, existuje mezi nimi a očekávanými příjmy přímý a bezprostřední vztah, a jsou tedy splněny podmínky plynoucí z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z veškerých těchto argumentů tedy vyplývá, že tento výdaj je výdajem, který slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů stěžovatelky. Stěžovatelka rovněž unesla důkazní břemeno, neboť předložila veškeré důkazy a je pouze věcí právního posouzení, zda se o daňově uznatelné výdaje jedná.

Krajský soud proto pochybil, pokud rozhodl, že úroky z předmětného úvěru nepředstavují výdaje na k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

VI.

Vzhledem k výše uvedenému tak Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost stěžovatelky byla důvodná [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

VII.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud znovu i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 20. prosince 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu