



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **F. s. – 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 65/2002 - 52,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 10. 2005, č. j. 59 Ca 65/2002 - 52 **se z r u š u j e** a věc **se mu v r a c í** 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. 11131/1997/120/01, č. j. 11131/1998/120/01 a č. j. 11131/1999/120/01, všechna ze dne 2. 5. 2002.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 3. 2001, č. 1010000006 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 snížil Finanční úřad ve Frýdlantě stěžovatelce daňovou ztrátu z příjmu právnických osob o 4 034 593 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 3. 2001, č. 1010000007 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 vyměřil Finanční úřad ve Frýdlantě stěžovatelce daň z příjmu právnických osob ve výši 2 170 120 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 3. 2001, č. 1010000008 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 vyměřil Finanční úřad ve Frýdlantě stěžovatelce daň z příjmu právnických osob ve výši 2 150 400 Kč.

Rozhodnutími žalovaného ze dne 2. 5. 2002, č. j. 11131/1997/120/01, č. j. 11131/1998/120/01 byla zamítnuta odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům ze dne 22. 3. 2001, č. 1010000006 a č. 1010000007, a rozhodnutím ze dne 2. 5. 2002, č. j. 11131/1999/120/01 změnil žalovaný dodatečný platební výměr ze dne 22. 3. 2001, č. 1010000008 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 2 114 780 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. Ztotožňuje se přitom s krajským soudem v tom smyslu, že ze závazkových vztahu je zřejmé, že stěžovatelce byly přenechány finanční prostředky, přičemž není rozhodné, o jaký konkrétní typ smlouvy se jednalo, neboť je třeba vycházet z obsahu závazkových vztahů. Krajský soud v odůvodnění napadaného rozsudku uvádí, že se uzavřené závazkové vztahy vztahovaly k podmínkám přeměny původní společnosti na nástupnické společnosti, tedy k samotné existenci stěžovatelky a k rozsahu jejího majetku, a uzavírá, že úroky z těchto vztahů nepředstavují výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Podle názoru soudu stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, pokud jde o prokázání, že úroky z předmětných závazkových vztahů byly výdaje sloužící k dosažení příjmů. Stěžovatelka k tomu upozorňuje, že předložila veškeré důkazy rozhodné pro věcné posouzení právního režimu předmětných nákladů, a je tedy pouze věcí právního posouzení předložených důkazů, zda se o daňově uznatelné výdaje jedná.

Stěžovatelka v kasační stížnosti konstatuje, že 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. Následnou podmínkou bylo, že ekonomické vztahy mezi budoucími nástupnickými společnostmi budou vypořádány. Podle stěžovatelky jedinou cestou, jak dosáhnout bilančně vyrovnaného rozdělení, byla aplikace postupu spočívajícího v následném vyrovnání, tj. v konstituování příslušných vyrovnávacích závazků a pohledávek. Vzhledem k majetkové struktuře rozdělované společnosti a jejímu vnitřnímu dělení na odštěpné závody, jakož i k pojmovým principům rozdělení nemohli společníci v projektu rozdělení postupovat jinak, než že v rámci rozdělení rozhodnou o právním režimu majetku, pohledávek a závazků reálně existujících, přičemž diferenci mezi přešlým rozděleným čistým obchodním jméním zaniklé společnosti a přešlými závazky vztahujícími se k činnosti jednotlivých nástupnických společností vyřeší, jakmile to bude právně možné, tj. bez odkladu po zápisu rozdělení do obchodního rejstříku tak, aby nedošlo k neodůvodněným disproporcím mezi majetkem nabytým nástupnickými společnostmi a jejich závazky, poškozujícím věřitele. Tuto diferenci vyřešili společníci konstitucí vzájemných závazků nástupnických společností, čímž realizovali své právo na rozhodnutí o struktuře převzetí majetku, pohledávek a závazků zanikající společnosti nástupnickými společnostmi, jakož i povinnost zamezit poškození věřitelů, a to jediným možným zákonem aprobovaným postupem. Základní podmínkou samotného vzniku stěžovatelky a ostatních nástupnických společností tedy bylo převzetí těchto závazků, bez čehož by zajištění zdanitelných příjmů nepřicházelo vůbec v úvahu. Náklady vynaložené na jejich plnění lze z hlediska ustanovení 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů považovat za náklady na dosažení, zajištění udržení zdanitelných příjmů stěžovatelky,

a to zejména z důvodů shora uvedených, jakož i proto, že se přímo týkají majetku získaného stěžovatelkou od zanikající společnosti v rámci rozdělení, aniž však proti této majetkové hodnotě byl v rámci rozdělení stěžovatelkou převzat odpovídající závazek odrážející náklady na její pořízení. Dále stěžovatelka namítá, že se jedná o úroky povinně účtované na základě ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a proto se nemohla jejich placení vyhnout, aniž by tak současně neporušila zákonem stanovenou povinnost.

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. Stěžovatelka uzavřela smlouvu nazvanou smlouva o půjčce dne 1. 8. 1996, podle které společnost K. F. – R. a s., a.s. jako věřitel poskytla stěžovateli jako dlužníkovi půjčku, a v této smlouvě jsou sjednány úroky. Dále stěžovatelka uzavřela smlouvu nazvanou smlouva o půjčce dne 14. 1. 1997, podle které společnost K. F. – R. a s., a.s. jako věřitel poskytla stěžovateli jako dlužníkovi půjčku, a v této smlouvě jsou také sjednány úroky. K poskytnutí peněz na základě těchto smluv nedošlo, jednalo se tedy o formální vyrovnání pasiv a aktiv. Protože je smlouva o půjčce tzv. smlouvou reálnou, je nutné pro její vznik, aby došlo k předání předmětu půjčky; jelikož se tak nestalo, nedošlo k uzavření smlouvy o půjčce. Tyto závazkové vztahy byly uzavřeny z důvodu poměrného rozdělení pasiv nástupnických společností a vztahovaly se k podmínkám přeměny původní společnosti na nástupnické společnosti, tedy k samotné existenci stěžovatelky a k rozsahu jeho majetku, nebyly tedy uzavřeny za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatelky. Tyto závazky měly dopad v oblasti práva soukromého, ale v oblasti veřejného práva placené úroky z těchto závazkových vztahů nepředstavují výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatelky. V případě smluvních úroků se nejednalo o úroky ve smyslu přílohy č. 2 k opatření FMF č. j. V/20 100/1992 Postupy účtování pro podnikatele platné pro rok 1997, účtová tř. 5 – Náklady, čl.III., odst. 1, bod 1.2.). Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů upravuje postup správce daně v případě, pokud se liší ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen. Stanovení výše úroků u půjček v těchto případech se týká běžných obchodních vztahů a skutečně sjednaných smluv o půjčce, což v případě stěžovatelky nenastalo. 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 ze závazkových vztahů, které se vztahovaly k podmínkám přeměny původní společnosti na nástupnické společnosti, tedy k samotné existenci stěžovatelky a k rozsahu jejího majetku, nelze považovat za výdaj ve smyslu tohoto ustanovení. 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 půjčce podle § 657 a násl. občanského zákoníku ze dne 1. 8. 1996 bylo zjištěno, že smluvní strany K. F. – R. a s., a.s. zastoupená L. R., jako věřitel a F. s.- R. a s., a. s., zastoupená L. R., jako dlužník uzavřely smlouvu, podle které věřitel poskytnul dlužníkovi částku 7 300 000 Kč. Poskytnutá půjčka vznikla při rozdělení společnosti R. a s. spol. s r.o. na tři akciové společnosti k 1. 8. 1996 z původní vnitropodnikové půjčky. Ve smlouvě je dohodnuta výše úroku 12% p.a., splátky půjčky budou stanoveny po dohodě smluvních stran tak, aby celková částka půjčky byla splatná nejpozději do 31. 12. 2002.

Ze smlouvy nazvané smlouva o půjčce podle § 657 a násl. občanského zákoníku ze dne 14. 1. 1997 bylo zjištěno, že K. F. – R. a s., a.s. zastoupený L. R., jako věřitel a F. s.- R. a s., a. s., zastoupená L. R., jako dlužník uzavřely smlouvu, podle které věřitel poskytl dlužníkovi částku 6.254.956,- Kč. Poskytnutá půjčka vznikla při rozdělení společnosti R. a s. spol. s r. o. na tři akciové společnosti k 1. 8. 1996 z původní vnitropodnikové půjčky. Ve smlouvě je stanoven úrok 140% diskontní sazby ČNB, splátky budou stanoveny po dohodě smluvních stran, tak aby celková částka byla splatná nejpozději do 31. 12. 2002.

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.

Z doplnění odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 22. 5. 2001, v němž stěžovatelka opakuje vysvětlení podaná již v průběhu daňové kontroly, bylo zjištěno, že vznik výše uvedených závazkových vztahů (pojmenovaných jako smlouva o půjčce) byl úzce spjat s převzetím úvěru poskytnutého K., a. s. na zakladačový sklad. Úvěr na zakladačový sklad byl poskytnut právnímu předchůdci stěžovatelky, a to společnosti R. a s. spol. s r. o., ve výši 10,7 mil. Kč, přičemž k datu transformace byl stav úvěru 7 325 000 Kč. Podmínkou K., a. s. bylo, aby tento úvěr byl při rozdělení společnosti převeden na nástupnickou společnost K. F. – R. a s. a. s. Při rozdělování aktiv a pasiv byly tímto vzaty do úvahy požadavky věřitele zanikající společnosti, jinak se však vycházelo ze zásady, že nástupnické společnosti budou vlastnit ten majetek zanikající společnosti, který ke svým činnostem nezbytně potřebují. Na nástupnické společnosti tedy přešly závazky a pohledávky ve skladbě odpovídající dosavadní činnosti odštěpených závodů zanikající společnosti. Z této zásady poté vyplynulo, že na stěžovatelku byl převeden zakladačový sklad. Účelem výše uvedených závazkových vztahů (pojmenovaných jako smlouva o půjčce) proto bylo, aby nástupnická společnost K. F. – R. a s. a. s. nebyla zatěžována náklady, které by neměly svůj odraz ve výnosech. Toto bylo řešeno formou účtování úroků výnosových plynoucích z pohledávky za stěžovatelkou. Jednalo se tedy o jinou formu kompenzace. Stěžovatelka konstatuje, že výše úroků byla stanovena plně v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, který stanoví, že v případě půjčky mezi ekonomicky a personálně spojenými osobami se za cenu, která by byla sjednána mezi osobami nezávislými, považuje úrok ve výši 140% diskontní úrokové sazby České národní banky. Dále uvádí, že je sice skutečností, že uvedené ustanovení umožňuje v případě uspokojivého vysvětlení stanovit cenu odlišnou, nestanoví však povinnost tak činit a úrok 140% diskontní úrokové sazby České národní banky použít pouze v případě, kdy nelze cenu stanovit jinak.

V příloze odpovědi na pracovní znění kontrolní zprávy stěžovatelka doložila stanovisko Komerční banky, a. s. k převedení úvěrové smlouvy na K. F. – R. a s. a. s. ze dne 18. 1. 2001, podle kterého byla smlouva o úvěru kvůli rozložení rizik v souvislosti s transformací převedena na K. F. – R. a s. a. s.

Počátkem roku 1997 bylo K., a.s. poskytnuto poslední dohodnuté čerpání 2 675 000 Kč na účet K. F. – R. a s. a. s. který s nimi disponoval již podle své potřeby. Zároveň byla zvýšena pohledávka za stěžovatelkou o částku 2 675 000 Kč. Ke snížení půjčky došlo tak, že k datu 1. 1. 1997 byl na K. F. – R. a s. a. s. převeden majetek stěžovatelky v ceně 3 720 044 Kč. Stav půjčky se podle stěžovatelky snížil na 6 254 956 Kč.

Z vyjádření stěžovatelky při jednání dne 31. 10. 2005 bylo zjištěno, že podle jejího názoru celý spor vznikl z různé interpretace závazkových vztahů vzniklých při přeměně společnosti stěžovatelky. Z transformačního projektu vyplývalo, že při rozdělení aktiv zanikající společnosti se vychází především z faktického stavu používání aktiv. Po jasné definici aktiv došlo k přidělení pasiv tak, aby byla zachována rovnice: aktiva = pasiva. Na základě této ekonomické logiky byly vytvořeny předmětné vzájemné závazkové vztahy mezi jednotlivými nástupnickými organizacemi. Z důvodu nejasného právního prostředí v době přeměny společnosti zde bylo použito označení tohoto úkonu jako smluv o půjčkách, podle názoru stěžovatelky však v tomto případě byl žalovaný povinen v souladu s ustanovením 2 odst. 7 daňového řádu posuzovat stav faktický, i když je formálně právně zastřen.

Podle názoru stěžovatelky je prokazatelné, že na základě transformace byly vytvořeny závazkové vztahy, které musely být úročeny a to podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Jedině v důsledku vzniku vzájemných závazkových vztahů mezi právními nástupci mohli tito právní nástupci vyvíjet svou činnost, tedy mít výnosy. Jestliže společnosti přidělíme majetek, musíme jí také přidělit zdroje, z kterých byl tento majetek pořízen, a u poskytnutí cizích zdrojů, které nejsou kryty vlastním kapitálem, je nutné kalkulovat cenu těchto zdrojů, tzn. úrok. Z tohoto lze učinit jediný závěr, že úroky, ať již zaplacené či přijaté, byly daňově uznatelnou položkou a na straně druhé byly výnosem podléhajícím zdanění.

## 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 ze závazkových vztahů, které se vztahují k podmínkám přeměny původní společnosti na nástupnické společnosti, tedy k samotné existenci stěžovatelky a rozsahu jejího majetku, lze považovat za výdaje

vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů judikoval Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001 (zveřejněném na [www.judikatura.cz](http://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](http://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](http://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 považuje za podstatné především tvrzení stěžovatelky, že v posuzovaném případě jde o úroky ze závazkových vztahů, které se přímo týkají majetku získaného stěžovatelkou od původní společnosti v rámci rozdělení. Je totiž zřejmé, že úroky související s náklady na pořízení tohoto majetku (konkrétně se jedná o zakladačový sklad, který bezprostředně souvisí s podnikáním stěžovatelky) lze bezpochyby považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Proto je třeba zejména vyhodnotit, zda úroky z předmětných závazkových vztahů lze považovat za úroky související s náklady na pořízení výše uvedeného majetku a tím i za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Zdejší 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.

Při rozdělení původní společnosti R. a s. spol. s r. o. přešly na nástupnické společnosti závazky a pohledávky ve skladbě odpovídající dosavadní činnosti odštěpených závodů. Z tohoto důvodu byl na stěžovatelku převeden zakladačový sklad, který ke své činnosti

nezbytně potřebuje. Tento zakladačový sklad byl financován z úvěru, který byl poskytnut K., a.s. již před transformací původní společnosti R. a s. s. r. o. Podmínkou K., a.s. bylo, aby byl tento úvěr při rozdělení společnosti převeden na nástupnickou společnost K. F. – R. a s. a. s.

Nejvyšší správní 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 úroky z předmětných závazkových vztahů lze považovat za úroky související s náklady na pořízení výše uvedeného majetku a tím i za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Účelem vzniku předmětných závazkových vztahů byla totiž pouze jistá forma kompenzace, jelikož nástupnická společnost K. F. – R. a s. a. s. by jinak byla zatěžována náklady, které by neměly svůj odraz ve výnosech, a naopak stěžovatelka by získala zakladačový sklad, aniž by však proti jeho majetkové hodnotě převzala odpovídající závazek odrážející náklady na jeho pořízení.

Ze shora uvedených důvodů lze sporné úroky ztotožnit s úroky, které platila původní společnost v souvislosti s úvěrem vázícím se k zakladačovému skladu, který je nyní v majetku stěžovatelky. 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 příjmu. 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.

Je však nutné upozornit, že K., a.s. poskytla poslední dohodnuté čerpání 2 675 000 Kč na účet K. F. – R. a s. a. s. který jimi disponoval již podle své potřeby. Tato částka proto neměla být stěžovatelkou připočítávána k částce, která byla dohodnuta v rámci kompenzace. O tuto částku je tedy třeba snížit „půjčku“ ze dne 14. 1. 1997, z čehož plyne i jiné stanovení výše úroků. Dále je nutné poukázat na skutečnost, že sazba úroků v předmětných smlouvách je odlišná od sazby uvedené v úvěrové smlouvě uzavřené s K., a. s. Stěžovatelka k tomu konstatovala, že výše úroků byla stanovena plně v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, který stanoví, že v případě půjčky mezi ekonomicky a personálně spojenými osobami se za cenu, která by byla sjednána mezi osobami nezávislými považuje úrok ve výši 140% diskontní úrokové sazby České národní banky. V daném případě by však bylo zcela přiměřené, kdyby byly stanoveny vyšší úroky, a to podle sazby odpovídající bankovním úrokům vyplývajícím z úvěrové smlouvy.

Nejvyšší správní soud považuje také za logické tvrzení stěžovatelky, že bylo-li základní podmínkou samotného vzniku a ostatních nástupnických společností převzetí předmětných závazků, pak by bez tohoto převzetí nepřicházelo dosažení zdanitelných příjmů vůbec v úvahu. Tyto závazkové vztahy a úroky z nich plynoucí tedy slouží k tomu, aby daňový subjekt mohl vůbec vzniknout, z čehož také plyne, že bez tohoto výdaje by bylo dosažení příjmů vyloučené. 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 předmětných závazkových vztahů 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 ě n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. prosince 2006

JUDr. Miluše Došková  
předsedkyně senátu