



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatelky **K. – k. a e. s., s. s r. o.**, zastoupeného JUDr. Dagmar Jahnovou, advokátkou se sídlem v Novém Jičíně, Generála Hlad' o 4, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 8. 2006, č. j. 22 Ca 40/2005 – 25,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud rozsudkem ze dne 17. 8. 2006, č. j. 22 Ca 40/2005 - 25 zamítl žaloby stěžovatelky proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 15. 12. 2004, č. j. 7839/120/2004 a č. j. 7884/120/2004, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu ve Frýdku - Místku ze dne 11. 3. 2004, č. j. 48641/04/362913/3447 a č. j. 48653/04/362913/3447, jimiž byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 a 2002. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že s ohledem na skutečnost, že v období let 2001 – 2002 firma Z. L., G. na území České republiky neměla sídlo či provozovnu, nepodnikala a ani nevyvíjela jinou činnost podle zvláštních předpisů ve smyslu ustanovení hlavy II. části první obch. zák. dovedl, že tato společnost nemohla být účetní jednotkou ve smyslu ustanovení § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Stěžovatelkou uplatňované úroky z půjčky od této společnosti proto nebyly ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1, 2 písm. zi) zákona č. 586/1992

Sb, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) daňově uznatelným nákladem, jak opodstatněně posoudily správní orgány.

V kasační stížnosti podané proti tomuto rozsudku v zákonné lhůtě z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. stěžovatelka vyjádřila se závěry krajského soudu nesouhlas. Na prvním místě namítala, že dospěl k nesprávnému závěru o tom, že společnost Z. L., G. (dále jen „věřitel“) se sídlem v Rakouské republice nepodniká na území České republiky ani nevyvíjí jinou činnost podle právních předpisů, a proto nemůže být účetní jednotkou ve smyslu ustanovení § 1 zákona o účetnictví. V důsledku toho pak dospěl krajský soud i k dalšímu nesprávnému závěru o tom, že nezaplacené úroky z půjčky poskytnuté stěžovatelce věřitelem nejsou daňově uznatelným výdajem ve smyslu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. Z těchto důvodů se domáhala zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti plně odkázalo na své stanovisko k žalobě ze dne 5. 5. 2005, které obsahuje podrobné zdůvodnění vydaných správních rozhodnutí včetně důkazního řízení provedeného v rámci daňové kontroly. Dále poukázalo na to, že důvody uváděné v kasační stížnosti jsou identické s těmi, které uplatnila stěžovatelka v odvolání i v žalobě. Z těchto důvodů proto navrholo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné zdůraznit, že v řízení o kasační stížnosti není úkolem kasačního soudu, tak jak k tomu byl povinen krajský soud, opětovně posuzovat námitky související s řízením před správním orgánem, nýbrž jeho úkolem je posoudit, zda předchozí řízení naplňuje či nenaplňuje důvody vymezené v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. Proto je nezbytně nutné spojit námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. s příslušnými částmi odůvodnění kasační stížnosti napadeného rozsudku a konkrétně uvést, v čem spočívá nesprávnost či nedostatečnost úvah soudu, při jakých úkonech se dopustil procesních pochybení a jaká konkrétní ustanovení právních předpisů tím byla porušena. Pokud by se pak krajský soud s některým ze žalobních bodů nevypořádal, bylo by na místě jej uvést a v kasační stížnosti namítat důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatelka v kasační stížnosti explicitně uvedla, že tento mimořádný opravný prostředek podává z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Nerozvedla však, jakými vytýkanými nedostatky trpí skutková podstata, z níž vycházely správní orgány a pro něž měl správní rozhodnutí krajský soud zrušit. Nejvyšší správní soud, který je ve smyslu ustanovení § 109 s. ř. s. v řízení o kasační stížnosti vázán rozsahem kasační stížnosti, proto dospěl k závěru, že tato stížnost byla podána toliko z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Vzhledem k tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že nesprávné posouzení právní otázky může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu

v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak tento byl nesprávně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

V předmětné věci stěžovatelka namítala, že krajský soud věc nesprávně posoudil, když dospěl k závěru, že věřitel nepodniká na území České republiky ani nevyvíjí jinou činnost podle právních předpisů, a proto nemůže být účetní jednotkou ve smyslu ustanovení § 1 zákona o účetnictví. Z takto koncipované stížní námitky Nejvyšší správní soud dovozuje, že krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 1 zákona o účetnictví, resp. § 1 odst. 2 tohoto zákona.

Podle ustanovení § 1 odst. 2 zákona o účetnictví ve znění účinném v roce 2001 a 2002 se tento zákon vztahoval na a) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky, b) zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů, c) organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu, d) fyzické osoby, které podnikají nebo provozují jinou samostatnou výdělečnou činnost, pokud prokazují své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro účely zjištění základu daně z příjmů, které za použití legislativní zkratky označoval jako účetní jednotky.

Krajský soud měl mezi účastníky za nesporné, že věřitel stěžovatelky není fyzickou osobou a že nemá sídlo na území České republiky. Dovodil proto, že aby mohlo být na tohoto věřitele pohlíženo jako na účetní jednotku, musel by splňovat znaky definice obsažené pod písm. b) citovaného ustanovení, tj. musel by na území České republiky podnikat nebo provozovat jinou činnost podle zvláštních předpisů. Protože z obsahu správního spisu nevyplývalo, že by věřitel na území České republiky vyvíjel jinou činnost podle zvláštních předpisů, omezil se na zkoumání, zda na území České republiky podniká. Krajský soud neshledal, že by věřitel vyvíjel podnikatelskou činnost, protože zahraniční osoba podle ustanovení § 21 a násl., zejména podle § 21 odst. 3, 4, obch. zák. může v České republice podnikat jen tehdy, činí-li tak prostřednictvím vlastního podniku či organizační složky se sídlem v České republice zapsaným v obchodním rejstříku. Podnikáním však není případ akcentovaný stěžovatelkou, kdy právnická osoba se sídlem v cizině v rámci své podnikatelské činnosti činí nabídky, vede jednání a uzavírá smlouvy s osobami se sídlem (bydlištěm) na území České republiky, aniž by tak činila prostřednictvím vlastního podniku nebo organizační složky umístěné na tomto území a zapsané v obchodním rejstříku. Protože věřitel stěžovatelky na území České republiky nepodnikal ani nevyvíjel jinou činnost podle zvláštních předpisů, nemohl být účetní jednotkou ve smyslu ustanovení § 1 odst. 2 zákona o účetnictví.

Protože stěžovatelka v kasační stížnosti neuvedla žádnou konkrétní argumentaci, nenavrhla ani důkazy, z nichž by bylo možno dovozovat podnikatelskou nebo jinou činnost podle zvláštních předpisů věřitele, Nejvyšší správní soud pouze přezkoumal, zda závěry krajského soudu mají oporu ve spise a nejsou-li stiženy logickými rozpory. Především neshledal nesprávným závěr krajského soudu, že věřitel na území České republiky nevykonával podnikatelskou činnost. V daňovém řízení nebylo prokázáno, že by věřitel jako zahraniční osoba splňoval podmínky pro to, aby na území České republiky mohl ve smyslu ustanovení § 21 a násl. obch. zák. podnikat a v důsledku toho nebyl ani účetní jednotkou

podle ustanovení § 1 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví, jak také důvodně dovedl krajský soud.

V souladu se zákonem je i výklad ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů podaný krajským soudem. Podle tohoto ustanovení jsou náklady vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů také zaplacené smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů a dále zaplacené úroky z úvěrů a půjček v případě, kdy věřitelem je poplatník účtující v soustavě jednoduchého účetnictví nebo poplatník, který není účetní jednotkou. Pokud však věřitel nebyl ve smyslu ustanovení § 1 odst. 2 zákona o účetnictví účetní jednotkou, byla stěžovatelka oprávněna uplatnit si, jako daňově uznatelný náklad, také úrok z půjčky poskytnuté věřitelem, ale pouze pokud by byl zaplacen. Ze správních spisů však vyplynulo, že stěžovatelka si do daňově uznatelných nákladů v roce 2001 zahrnula částku úroků z půjčky ve výši 2 613 537 Kč a v roce 2002 částku ve výši 2 569 795 Kč, přičemž v obou případech se jednalo o úrok z půjčky od věřitele a tyto částky nebyly stěžovatelkou v vedených zdaňovacích obdobích uhrazeny.

Z důvodů výše uvedených není napadený rozsudek nezákonný, a proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 22. února 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu