



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **CAS Moravia, a.s.**, se sídlem Náměstí T.G. Masaryka 16, Přerov, zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 11. 2005, č. j. 8461/120/2005, ve věci daně z příjmů právnických osob, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 8. 2007, č. j. 22 Ca 16/2006 – 21,

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 :

Včas podanou kasační stížností žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl v záhlaví označený pravomocný rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „odvolací orgán“) ze dne 8. 11. 2005, č. j. 8461/120/2005.

Předmětným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Přerově (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 3. 2005, č. j. 4656/05/393911/3404, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, jímž správce daně dodatečně za uvedené zdaňovací období snížil daňovou ztrátu o částku 3 177 826 Kč.

Krajský soud shledal žalobu stěžovatele nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl. Uvedl přitom, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), stanoví daňovou uznatelnost úroků z prodlení až v okamžiku jejich zaplacení pro všechny případy bez výjimky, tzn. i pro případy úroků z prodlení dle smlouvy o úvěru. Text uvedeného ustanovení je dle názoru soudu zcela jasný a nepřipouští jiný výklad. Dále konstatoval, že existuje-li mezi postupy účtování a zákonnou úpravou zjevný rozpor, pak pro účely účtování samotného platí postupy účtování, pro účely stanovení základu daně pak platí daňové předpisy, bez ohledu na postupy účtování. Pokud zákonodárce změnou zákonného textu způsobí, byť nechtěně, i obsahovou změnu zákonných ustanovení, je nutno tuto změnu respektovat. Historický výklad s ohledem na výslovné znění zákona neobstojí.

Stěžovatel označil jako důvody své kasační stížnosti skutečnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. s tím, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Dále pak namítá porušení zákona v řízení před správními orgány takovým způsobem, že to mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit. Dle názoru stěžovatele je z důvodu absence zákonné definice „úroky z prodlení“ v zákoně o daních z příjmů nutno vycházet z definic uvedených v účetních předpisech, na které odkazuje ustanovení § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Účetní předpisy dle stěžovatele rozlišují mezi „úroky z prodlení z běžných obchodních vztahů“, které se účtují na účet č. 544, a „úroky z úvěrů“, které se účtují na účet č. 562, kam se obecně účtují platební povinnosti vůči bankám z titulu úroků. Novela zákona o daních z příjmů s účinností od 1. 1. 2001 pouze upravila daňový režim ve vazbě na změnu účetních předpisů, tedy ponechala původní režim zdanění, nevtělila do zákona vlastní definici úroků, přičemž změna se týkala pouze účtu 544. Mezi historickým výkladem a zákonným zněním účinným od 1. 1. 2001 tedy není rozpor, neboť dle § 24 odst. 2 písm. zi) je nadále nutno rozlišovat mezi úroky z prodlení účtovanými na účet č. 544 a úroky účtovanými na účet č. 562, které se obecně týkají platební povinnosti vůči bance a nerozlišují mezi běžným úrokem a úrokem z prodlení podle smlouvy o úvěru, případně jinými finančními operacemi. Pokud jde o nesprávný postup správních orgánů, stěžovatel pouze odkázal na obsah žaloby. Vzhledem ke všem výše uvedeným skutečnostem

stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Odvolační orgán odkázal ve vyjádření ke kasační stížnosti na napadené správní rozhodnutí a na vyjádření k žalobě. Navrhuje kasační stížnost pro nedůvodnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Předmětem sporu je v posuzovaném případě zejména otázka, zda má být při aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů zohledněn rozdílný způsob účtování, které pro úroky z prodlení a úroky z prodlení na základě úvěrové smlouvy v posuzovaném období vyplývalo z Opatření federálního ministerstva financí č. V/20 100/1992, ve znění účinném od 1. 1. 2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele (dále jen „opatření“), tedy zda úroky z prodlení na základě úvěrové smlouvy (dle bankovního výpisu) jsou daňově uznatelnými náklady bez ohledu na jejich zaplacení.

Podle zákona o daních z příjmů platí pro daňovou účinnost nákladů obecné pravidlo, které stanoví, že náklady vynaložené poplatníkem za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů snižují základ daně v prokázané výši (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). V souladu s § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se při stanovení výše nákladů pro účely daní z příjmů vychází z účetnictví, pokud zvláštní předpis nebo zákon o daních z příjmů nestanoví jinak a nebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem. Obecně se úroky účtované do nákladů daňového subjektu posuzují především podle toho, zda byly zaúčtovány v souladu s příslušnými účetními předpisy a zda byly použity k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Povinnost účtovat o nákladových úrocích v okamžiku vzniku úrokového závazku, s výjimkou kapitalizace úroků, tedy bez ohledu na jejich zaplacení, stanovilo v rozhodném období již shora citované opatření, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. Takto zaúčtované úroky obecně vstupují do základu daně na základě ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Jejich daňová účinnost však může být dále omezena zvláštním ustanovením zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že daňová účinnost úroku z prodlení je pro všechny úroky z prodlení omezena právě ustanovením § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, které nerozlišuje úroky z prodlení a úroky z prodlení podle smlouvy o úvěru, přičemž rozdílný způsob jejich účetního zachycení nemůže mít na časový okamžik jejich daňové uznatelnosti žádný vliv.

Se stěžovatelem lze jistě souhlasit v tom, že z přílohy č. 2 opatření, resp. ze specifikace jednotlivých účtů, ve znění účinném do 31. 12. 2000, vyplývala rozdílná pravidla účtování úroků z prodlení a úroků z prodlení podle smlouvy o úvěru (podle bankovního výpisu). Ve smyslu tehdy platné úpravy se na vrub účtu 544-Smluvní pokuty a úroky z prodlení účtují zaplacené smluvní pokuty a úroky z prodlení ve smyslu příslušných ustanovení Obchodního zákoníku s výjimkou úroků z prodlení podle smlouvy o úvěru, poplatky z prodlení ve smyslu příslušných ustanovení Občanského zákoníku, penále, popř. jiné sankce ze smluvních vztahů, postižní částky ve smyslu příslušných ustanovení zákona směnečného a šekového, odstupné podle § 355 Obchodního zákoníku. Na účtě 562-Úroky se účtuje platební povinnost z titulu úroků vůči bankám včetně úroků z prodlení podle smlouvy o úvěru (podle bankovního výpisu), v případě půjček, finančních operací (např. eskontace cenných papírů).

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že zatímco běžné úroky z jistiny poskytnutého úvěru, včetně úroků z prodlení podle smlouvy o úvěru (podle bankovního výpisu), se do konce roku 2000 účtovaly na vrub účtu č. 562 již v okamžiku existence platební povinnosti, ostatní úroky z prodlení se účtovaly na vrub účtu č. 544 teprve tehdy, byly-li zaplacené. Do konce roku 2000 se o nezaplacených smluvních sankcích, včetně úroku z prodlení, účtovalo v podrozvahové evidenci, a proto nevstupovaly do hospodářského výsledku účetní jednotky a nemohly tak ani ovlivnit základ daně. Od 1. 1. 2001 se však výše uvedený způsob účtování změnil. Podle opatření ve znění účinném od 1. 1. 2001 se na vrub účtu 544-Smluvní pokuty a úroky z prodlení účtují částky závazků bez ohledu na to, zda byly zaplacené či nikoliv. Na účtu 562 se nadále účtuje platební povinnost z titulu úroků vůči bankám, včetně úroků z prodlení podle smlouvy o úvěru, avšak již bez vázanosti na bankovní výpis. V podvojném účetnictví se tak od roku 2001 účtuje o smluvních sankcích výsledkově již při vzniku povinnosti, resp. nároku na smluvní sankci, tedy u dlužníka jako o klasickém závazku a u věřitele jako o pohledávce. Změnu v účtování a zejména skutečnost, že v rozvaze a ani na účtech podvojného účetnictví neexistovaly pohledávky a závazky z titulu smluvních sankcí, řeší přechodná ustanovení postupů účtování (55/2000, Příl. 3), dle kterých se změna v účtování platná od 1. 1. 2001 netýká smluvních sankcí, včetně úroků z prodlení dle smlouvy o úvěru, o kterých bylo do 31. 12. 2000 účtováno až při zaplacení nebo přijetí či započtení, a do té doby byly účtovány na podrozvahových účtech. Tyto smluvní sankce se zaúčtovaly do rozvahy a hospodářského výsledku až okamžikem zaplacení, přijetí nebo započtení. Z výše uvedeného je zřejmé, že ne

všechny nezaplacené úroky z prodlení dle smlouvy o úvěru byly obecně daňově uznatelnými náklady, neboť záleželo na skutečnosti, zda tyto nákladové položky měly svou protihodnotu ve zvýšení zůstatku úvěrového účtu. Pokud se totiž o nezaplacené úroky z prodlení navyšovala hodnota jistiny (dle úvěrové smlouvy, bankovního výpisu), pak se dosud nezaplacené úroky z prodlení staly součástí jistiny, závazek k jejich úhradě zanikl, takže pro daňové účely mohly být de facto považovány za uhrazené. Lze tedy konstatovat, že smluvní sankce byly z daňového hlediska uznatelné jen za předpokladu, že byly uhrazeny, přičemž do konce roku 2000 to zajišťovalo samo účetnictví, od roku 2001 pak zákon o daních z příjmů ve znění zákona č. 492/2000 Sb., konkrétně ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi), a § 23 odst. 3 písm. a) bod 6., písm. b) body 1 a 3.

Podle ustanovení § 24 odst. 2 písmeno zi) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1.1.2001 do 31.12.2003, jsou výdaji podle odstavce 1, tj. výdaji dle § 24 odst. 1 zákona o daních z 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“. Obdobně jako dlužník, tak i věřitel může do základu daně zahrnovat pouze skutečně přijaté smluvní sankce. Jestliže má ve svých výnosech účtovanou vyšší částku z titulu smluvních sankcí, než která mu byla skutečně uhrazena, tak o rozdíl mezi vyšší částkou zúčtovaných výnosů a nižší skutečně přijatou částkou svůj hospodářský výsledek v souladu s § 23 odst. 3 písm. b) bod 1. zákona o daních z příjmů sníží. V následujícím zdaňovacím období mohou být tyto pohledávky poplatníkovi uhrazeny. V tomto případě musí hospodářský výsledek dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 6. zákona o daních z příjmů o příslušný rozdíl zvýšit.

Z výše uvedeného je zřejmé, že žádné, ať už zákonodárcem zamýšlené či nezamýšlené změny, týkající se daňové uznatelnosti smluvních sankcí včetně úroku z prodlení dle smlouvy o úvěru novelou zákona o daních z příjmů účinnou od 1. 1. 2001 nenastaly. Změna se týkala pouze způsobu jejich účetního zachycení, kdy nově stanovená povinnost účtovat o smluvních sankcích v okamžiku vzniku sankčního závazku (nikoli až v okamžiku jejich úhrady) bezesporu lépe odpovídá jednomu ze základních principů účetnictví - principu věrného zobrazení všech skutečností, které jsou jeho předmětem. Pro úplnost je třeba připomenout, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2001 reflektovalo zejména snahu zákonodárce vyloučit možnost snižovat základ daně z příjmů v případech, kdy se o „úrocích z úvěrů a půjček“ na straně dlužníka účtuje v momentu vzniku závazku, tj. předpisem, ale věřitel - neúčetní jednotka (případně účetní jednotka účtující v soustavě jednoduchého účetnictví) úroky zdaňuje až v okamžiku skutečného příjmu. Tato otázka se však žádným způsobem nedotýká předmětu sporu.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále tvrdí, že pro účely uplatňování úroků z prodlení do daňových nákladů je nutno vyjít z definice uvedené v účetních předpisech. Takové tvrzení však nemá oporu v zákoně ani v účetních předpisech. Účetní předpisy žádné definice posuzovaných pojmů nestanoví, účetní předpisy pouze upravují způsob, jakým mají být zachyceny tyto položky na příslušných účtech. Úrokem ze smlouvy o úvěru se rozumí úrok, který je daňový subjekt povinen hradit z jistiny úvěrové částky, a jehož daňová účinnost není až na výjimky omezena momentem zaplacení, ale pravidly tzv. nízké kapitalizace [§ 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů]. Pojem „úrok z prodlení“ na rozdíl od pojmu „úrok z úvěru“ představuje sankci za opožděné plnění peněžitého závazku, kdy dlužník měl zaplatit, ale neučinil tak včas a řádně, čímž způsobil věřiteli újmu. Obsah tohoto pojmu je jednoznačný a je totožný jak pro úroky z prodlení z běžných závazkových vztahů, tak pro úroky z prodlení vyplývající ze smlouvy o úvěru. Zákon o daních z příjmů ve znění účinném pro rozhodné období nerozlišuje mezi úroky z prodlení z běžných závazkových vztahů a mezi úroky z prodlení podle smlouvy o úvěru a obecně váže daňovou uznatelnost úroku z prodlení na moment zaplacení.

S ohledem na vše shora uvedené považuje Nejvyšší správní soud námitku směřující do nesprávného právního posouzení aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů za nedůvodnou. Pro úplnost je třeba dodat, že mezi postupy účtování a zákonnou úpravou k žádnému zjevnému rozporu nedochází, neboť obecně jsou úroky z úvěrové smlouvy, včetně úroku z prodlení dle úvěrové smlouvy i ostatní smluvní sankce od 1. 1. 2001 účtovány v momentu vzniku sankčního závazku, byť na různých účtech, a jejich daňová účinnost, resp. uznatelnost, pak podle jejich povahy vyplývá z příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů.

Druhá stěžovatelova námitka týkající se porušení zákona v řízení před správními orgány takovým způsobem, že to mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, je ryze obecná, neboť stěžovatel pouze uvedl: „Nesprávný postup finančních orgánů namítal stěžovatel v podané žalobě a na obsah žaloby tedy odkazuje“. Z jeho kasační námitky tak není vůbec zřejmé, co konkrétně stěžovatel vytýká krajskému soudu a jaké závěry krajského soudu má Nejvyšší správní soud na základě této kasační námitky přezkoumat. Stěžovatel samozřejmě může v kasační stížnosti odkázat na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, musí tak však činit způsobem, ze kterého bude zřejmé, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl krajský soud vůči němu dopustit. Stěžovatelem uplatněná kasační námitka je však natolik obecného charakteru, že z ní není patrné, jaké konkrétní vady v řízení či úsudku se měl krajský soud dopustit, a Nejvyšší správní soud ji proto jako nedůvodnou zamítl.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 10. dubna 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu