

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Michala Mazance, JUDr. Jakuba Camrdy, JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Karla Šimky, JUDr. Marie Turkové a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **Ing. J. Č.**, zastoupeného JUDr. Pavlem Omelkou, advokátem se sídlem Sadová 6, Zlín, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 2. 2006, č. j. 31 Ca 117/2005 - 24,

t a k t o :

- I. Zaplacené úroky z půjčky lze považovat za daňový výdaj ve smyslu § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2003, i v případě, že podnikatelský záměr, na nějž byla půjčka podnikateli poskytnuta, se dosud neuskutečnil a podnikateli tak dosud nevznikl očekávaný příjem.
- II. Podmínkou daňové uznatelnosti takových výdajů však stále zůstává, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, byť očekávaných; a jedná se tedy o výdaje, které bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností, jsou přiměřené, mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah a daňový subjekt již prokazatelně započal s uskutečňováním podnikatelského záměru. Splnění těchto podmínek prokazuje daňový subjekt.
- III. Věc se vrací k projednání a rozhodnutí sedmému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

1. Žalobce v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 vykázal příjmy z kapitálového majetku podle § 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve výši 579 997 Kč. Jednalo se o úroky z půjčky, kterou žalobce poskytl svému dlužníku - společnosti EKO-UNIBAU, a. s. Praha. Vykázal také příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů ve výši 17 Kč. Do výdajů ve výši 581 818 Kč pak zahrnul především částku

579 997 Kč, kterou uhradil žalobce jako úrok z půjčky svému věřiteli, společnosti FAGUS, spol. s r. o.

2. Výše uvedený výdaj ve výši 579 997 Kč finanční úřad neuznal jako výdaj podle § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů a vydal dne 22. 10. 2004 platební výměr, ve kterém zvýšil žalobci základ daně o 579 997 Kč a nově vyměřil daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2003.

3. Proti platebnímu výměru prvostupňového správce daně podal žalobce odvolání, které žalovaný (Finanční ředitelství v Brně) rozhodnutím ze dne 9. 6. 2005, č. j. 920/05 FŘ 110-0107, zamítl. V odůvodnění rozhodnutí se uvádí, že odvolací orgán vycházel ze skutečného použití vypůjčených peněžních prostředků ve výši 10 000 000 Kč. Přijaté úroky ve výši 579 997 Kč, které za poskytnutí finančních prostředků žalobce obdržel, hodnotil jako příjem z kapitálového majetku a odkázal na údaje uvedené v daňovém přiznání, kde žalobce tento příjem takto deklaroval. Zaplacené úroky společnosti FAGUS, spol. s r. o., rovněž ve výši 579 997 Kč však podle žalovaného nemohly být uznány jako výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť v období roku 2003 žalobci nesloužily pro dosažení příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů.

4. Proti rozhodnutí žalovaného o odvolání brojil žalobce žalobou u Krajského soudu v Brně. Namítal, že předložil dostatek důkazů o tom, že půjčka od společnosti FAGUS, spol. s r. o., měla sloužit k dosažení a udržení příjmů z podnikatelské činnosti, proto i úroky placené z této půjčky jsou výdajem pro dosažení a udržení příjmů z podnikání ve smyslu § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

5. Krajský soud rozsudkem ze dne 7. 2. 2006, č. j. 31 Ca 117/2005 - 24, rozhodnutí žalovaného o odvolání (a také dodatečný platební výměr finančního úřadu ze dne 22. 10. 2004) zrušil v zásadě pro nepřezkoumatelnost a věc vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku mimo jiné uvedl, že správce daně uznal žalobci jako příjem částku 579 997 Kč, k čemuž by nemohlo dojít, kdyby se neuskutečnila půjčka peněz. Neuznal však současně jako výdaj stejnou částku ve výši 579 997 Kč, ze shodných skutkových důvodů. Tyto dvě okolnosti (příjem – výdaj) nelze podle krajského soudu oddělit. Půjčka finančních prostředků byla podle soudu sjednána proto, aby žalobce mohl podnikat (vyvíjet činnost za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů), a proto ani úrok, který vyplývá ze sjednané půjčky, nemohl sloužit k jiným účelům.

6. Žalovaný („stěžovatel“) proti rozsudku podal kasační stížnost. Kromě jiného namítl, že „v daném zdaňovacím období je reálným pouze zdanitelný příjem podle § 8 zákona o dani z příjmů - úrok za zapůjčení peněz žalobcem. K tomuto příjmu neexistuje žádný související výdaj, nehledě na to, že je to obecně u tohoto druhu příjmů obvyklé, logické a stanoveno přímo zákonem (§ 8 odst. 5 zákona o daních z příjmů)“.

II.

Důvody předložení věci rozšířenému senátu

7. Sedmý senát Nejvyššího správního soudu při předběžné poradě zjistil, že jeho právní názor je v rozporu s právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2005, č. j. 7 Afs 35/2005 - 67 (www.nssoud.cz), ve kterém je uvedeno: „*neobstojí ani námitka stěžovatele (pozn. zde daňového subjektu) dovozující podnikatelský charakter jím placených úroků z faktu, že mu byl úvěr poskytnut na podnikatelský záměr, který následně nebyl realizován, případně, že charakter podnikání měla jeho snaha snížit náklady v souvislosti s poskytnutým úvěrem bankou. Příjmem z podnikání je totiž pouze a výlučně příjem z činností uvedených v ustanovení § 7 odst. 1 ZDP, nikoliv z činností, které si stěžovatel volně bez ohledu na právní úpravu jako podnikání definuje. Podle § 8 odst. 1 písm. g) ZDP jsou příjmy z kapitálového majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 odst. 1 nebo § 7 odst. 1 písm. d), též úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček. Podle odst. 5 citovaného ustanovení jsou příjmy uvedené v odstavci 1 písm. g) nesnížené o výdaje základem daně (dílčím základem daně). Protože stěžovatel neměl podnikatelské oprávnění poskytovat úvěry a půjčky, nejsou jím přijaté úroky z úvěrů a půjček příjmy z podnikání, ale ve smyslu § 8 odst. 1 písm. g) ZDP příjmy z kapitálového majetku. Tím ovšem je i vyloučeno uplatnění jím zaplacených úroků České spořitelně, a. s. jako výdajů, protože ustanovení § 8 odst. 5 ZDP to nepřipouští. Z uvedených důvodů je proto nedůvodná i stěžovatelova námitka požadující samostatné posouzení bance placených úroků jako výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů bez ohledu na to, k jakým příjmům je lze přiřadit, když konstrukce zákona důsledně vychází ze zásady, že daňová uplatnitelnost výdajů odvisí od druhu příjmů*“. S tímto názorem se sedmý senát neztotožňuje.

8. Sedmý senát považuje za spornou otázku, zda má být § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vykládán tak, že úroky z půjčky jsou daňovým výdajem, pokud daňový subjekt za stejných smluvních úrokových podmínek poskytl půjčené peníze třetí osobě. Sedmý senát považuje především za nutné posoudit, zda lze *a priori* vyloučit možnost aplikace § 7 zákona o daních z příjmů. Domnívá se, že v dané věci měl správce daně použít § 7 výše uvedeného zákona a žalobce měl prokázat reálnost svého podnikatelského záměru.

9. Rozšířený senát nejprve posuzoval, zda je oprávněn ve věci rozhodovat a dospěl k závěru, že jeho pravomoc k posouzení předložené otázky podle § 17 s. ř. s. je dána, neboť předkládající sedmý senát dospěl k právnímu názoru, jenž je odlišný od právního názoru vyjádřeného v rozsudku ze dne 26. 5. 2005 ve věci sp. zn. 7 Afs 35/2005.

III.

Posouzení věci rozšířeným senátem

10. Podle § 5 zákona o daních z příjmů je základem daně částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Pokud pak poplatníkovi ve zdaňovacím období plynou dva nebo více druhů příjmů, je základem daně ve smyslu tohoto ustanovení součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů. Za samostatné druhy příjmů je tak potřeba posuzovat příjmy z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů na jedné straně a příjmy z kapitálového majetku podle § 8 na straně druhé.

11. Není sporu o tom, že v posuzovaném případě žalobce dosáhl příjmů z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů ve výši 17 Kč, neboť podnikatelský záměr žalobce se v rozhodném zdaňovacím období neuskutečnil, žalobce nepoužil finanční prostředky získané půjčkou původně deklarovaným způsobem a nemohl tak ani vykázat příjmy z původně zamýšlené podnikatelské činnosti. Na druhou stranu však žalobce vykázal příjem podle § 8 zákona o daních z příjmů ve výši 579 997 Kč, který představovaly úroky z půjčky, kterou žalobce poskytl svému dlužníku - společnosti EKO-UNIBAU, a. s. Praha.

12. Dále žalobce zaplatil na úrocích z půjčky svému věřiteli, společnosti FAGUS, spol. s r. o., částku 579 997 Kč. Spornou tedy zůstává daňové posouzení této částky. Jak je zřejmé ze samotného znění § 8 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro dané zdaňovací období, příjmy v podobě úroků z poskytnutých úvěrů a půjček představují dílčí základ daně, ovšem v podobě nesnížené o výdaje. O uvedenou částku tak nelze sice snížit příjmy žalobce jako věřitele z poskytnuté půjčky společnosti EKO-UNIBAU, a. s. Praha, nicméně je ještě potřeba posoudit, zda by mohla předmětná částka případně představovat daňově uznatelné výdaje započitatelné oproti příjmům z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů.

13. Jak vyplývá z § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů, příjmy z podnikání a jiné podnikatelské činnosti se snižují o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Odpověď na otázku, co lze podle zákona považovat za „výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů“ lze nalézt v § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů. Z § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů pak vyplývá, že úroky z poskytnutých úvěrů lze obecně za takové výdaje považovat, ovšem s jistými omezeními [např. dle § 25 písm. w) zákona o daních z příjmů]. Na druhou stranu však zákon již nedává odpověď na to, zda lze úroky za takové výdaje považovat v případě, že půjčka měla sloužit k financování podnikatelského záměru daňového subjektu, jenž se nakonec neuskutečnil a z podnikatelského záměru tak podnikateli v posuzovaném zdaňovacím období nevzešly žádné příjmy.

14. Vymezení daňově uznatelných výdajů jako výdajů vynaložených na „dosažení, zajištění a udržení příjmů“ představuje poměrně širokou definici, jejíž interpretace nabízí širokou škálu možností. Za krajní body tohoto případného výkladového kontinua lze považovat na jedné straně takový výklad, kdy by tato definice mohla dopadat na téměř veškeré výdaje vynaložené při podnikání, na straně druhé by za použití zužujícího výkladu mohla tato definice zahrnovat pouze výdaje, které v daném konkrétním období vedly k vytvoření konkrétní položky jasně specifikovaného příjmu (k tomu např. Karásková, J., Frýzek, L.: *Odpočty od daňového základu. Daně a právo*, 2008, č. 8, str. 25 a násl.).

15. Nejvyšší správní soud se již bezpočtukrát k interpretaci pojmu „výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů“ vyjadřoval a přitom odmítl posledně zmiňovaný zúžený výklad daného pojmu. V rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, publikovaném pod č. 264/2004 Sb. NSS, se soud zabýval otázkou, zda lze za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů považovat částku za poradenství poskytnuté stěžovateli na základě poradenské a marketingové smlouvy, jejímž cílem bylo pro stěžovatelku zajistit a zprostředkovat potřebné informace, nutné pro vývoz a prodej řepky olejky na německém trhu. Podle správních orgánů i krajského soudu stěžovatelka splnění podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů dostatečně neprokázala. Jak uvedl

ve svém rozhodnutí žalovaný, v daném případě byl pouze vypracován marketingový přehled, který byl ze dvou třetin opsán z odborných publikací, přičemž převážná část údajů se týkala neaktuálního období a pro svou výhradně teoretickou hodnotu nemohla mít praktické uplatnění. Proto žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala vzájemnou souvislost vynaložených výdajů s dosaženými příjmy. Žalovaný navíc uvedl, že ze zjištěných skutečností vyplývá, že služby od poradenské společnosti byly deklarovány pouze formálně, tzn. bez věcného obsahu.

16. V daném případě podle Nejvyššího správního soudu stěžovatelkou uvedené a vyfakturované částky nemohly být považovány za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nikoliv proto, že stěžovatelka z vynaložené částky neměla žádné příjmy, jak se domnívala v kasační stížnosti, nýbrž, že neprokázala, že vyfakturovaná činnost byla zmíněnou německou firmou vůbec uskutečněna. Nejvyšší správní soud pak konstatoval, že: *„Z ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. 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. 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 [zvýraznění doplněno] tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Pokud by totiž byl akceptován výklad opačný, tzn. mezi výdaji a očekávanými příjmy by přímý vztah existovat nemusel, mohlo by to v praxi vést k uzavírání fiktivních závazků a k podobným formám jednání, přímo porušujícím zákon či přinejmenším obcházejícím jeho smysl.“*

17. Obdobně se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku z 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 82, když uvedl, že ačkoli § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období, *„bylo by však nesmyslné zmíněnou normu vykládat tak, že ona věcná a časová souvislost se musí uskutečnit cestou přímou, bez účasti dalších stran, různě ekonomicky propojených a na sobě mnohdy i závislých. Stejně tak není reálné, aby se náklady a z nich poté přitékající příjmy střetly v témže zdaňovacím období. Je totiž věcí podnikatelského záměru či strategie, jak daňový subjekt svoje příjmy hodlá načasovat. Vždyť náklad vynaložený v jednom zdaňovacím období může přinést příjem až v časově vzdálenější době a nebo dokonce příjem nemusí přinést vůbec. Naprosto převažujícím motivem pro podnikání, je vydobytí zisku. Podnikatelská strategie v sobě zahrnuje mnohost jednotlivých rozhodnutí - od rozhodnutí jaké služby či hodnoty bude podnikatel trhu poskytovat, s kým bude spolupracovat a na jakém základě, jak svůj podnikatelský záměr bude financovat, až po úvahu, jakého zisku a v jakém časovém horizontu hodlá dosahovat. Bylo by nerozumné a neodpovídající pravidlům obchodní a podnikatelské strategie daňově zohledňovat pouze náklady, které se v totožném (či bezprostředně následujícím) zdaňovacím období ukáží jako takticky perfektní a přinesou zisky. Vždyť podnikatelská taktika v sobě ukrývá mnoho rizik a ty také musí podnikatel sdílet. Pokud totiž jeho úvaha, týkající se vynaložených nákladů na nákup zboží, služeb či investičního záměru se ukáže nesprávnou, nepřinášející zisk, pak je to právě on sám, kdo takový ekonomický deficit pocítí. Konečně právě i z takových důvodů lze daňově zohlednit i ztráty z podnikání; podle § 5 zákona o daních*

z příjmů lze totiž snížit úhrn dílčích základů daně právě o ztrátu z podnikání, a to i v následujících zdaňovacích obdobích, v nichž daňový subjekt vykáže základ daně.“

18. Z uvedeného tak vyplývá, že pro posouzení nákladů jako výdajů vynaložených za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů není rozhodující, zda daný výdaj bude opravdu reálně následován vznikem předpokládaných příjmů. Nelze totiž rozumně předpokládat, že veškeré výdaje vynaložené podnikatelem budou nakonec vždy skutečně zhodnoceny a přinesou podnikateli odpovídající příjem. Existuje naopak zcela reálná možnost, že podnikatel bude muset od uskutečňování podnikatelského záměru upustit, a to z nejrůznějších důvodů, často i na jeho vůli nezávislých, a v nejrůznějších fázích uskutečňování záměru, když jakékoli další pokračování v započaté snaze se, třeba i jen dočasně, pro podnikatele v konečném důsledku ukáže jako nevýhodné. V takových případech pak nelze podnikatele za to, že nastaly okolnosti, jež změnily pohled na výhodnost původně zamýšleného projektu a způsobily, že podnikatelský záměr nebyl uskutečněn a nebyl zdrojem předpokládaného příjmu, sankcionovat tím, že náklady, jež do daného okamžiku, kdy se rozhodl od dalšího uskutečňování původního podnikatelského záměru upustit, vynaložil, nebudou považovány za náklady vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů. Jak navíc zaznělo i ve výše citovaném rozhodnutí prvního senátu, z § 5 zákona o daních z příjmů je zřejmé, že tento zákon počítá se situací, kdy daňový subjekt v případě některého dílčího základu daně vykáže ztrátu, o níž lze však poté snížit úhrn dílčích základů daně.

19. Je však třeba dodat, že i za těchto okolností nelze uznat jakékoli náklady jako náklady podle § 7 zákona o daních z příjmů. Zprv i tyto náklady musejí naplňovat obecné podmínky stanovené v § 23 a § 24 zákona o daních z příjmů. Jako výdaje ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů jsou tedy uznatelné pouze výdaje skutečně vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikání, byť teprve **očekávaných**, resp. výdaje, které bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností daňového subjektu, jsou přiměřené a mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 67/2000, ze dne 23. dubna 2001, zveřejněný na <http://nalus.usoud.cz>).

20. Za další, protože se v daném případě jedná o specifickou situaci, kdy podnikateli podnikatelský záměr ještě nepřinesl žádné příjmy a případné náklady se tak mohou vztahovat pouze k příjmům hypotetickým, očekávaným, je potřeba striktnějšího posouzení samotné existence podnikatelského záměru, aby bylo možno postavit najisto, že výdaje byly vynaloženy v souvislosti se skutečnou podnikatelskou činností daňového subjektu, a aby tak mohlo být zabráněno daňovému uplatňování údajných nákladů vynaložených na uskutečnění pouze fiktivního podnikatelského záměru. Je třeba tedy vymezit prostor, v rámci něhož by na jedné straně podnikatel mohl uplatnit i ne plně efektivně vynaložené výdaje a s jejich pomocí by tak mohl alespoň snížit základ daně a tím minimalizovat ztrátu a „udržet“ své příjmy na určité hladině, ale jenž by na straně druhé zamezoval zneužívání zákona a daňovým únikům.

21. V případě, že podnikatelský záměr nebyl ještě zcela uskutečněn a jeho reálnost tak nelze dovozovat z příjmů vzešlých v návaznosti na něj, je potřeba reálnost podnikatelského záměru posoudit na základě jiného kritéria. Nejvyšší správní soud za

vhodný indikátor skutečné existence podnikatelského záměru pokládá fakt, že daňový subjekt **již prokazatelně alespoň započal** s uskutečňováním podnikatelského záměru.

22. Nejvyšší správní soud pak připomíná, že důkazní břemeno nese daňový subjekt a je jeho povinností tedy prokázat, že jednak byly uplatňované výdaje vynaloženy v bezprostřední souvislosti s jeho podnikatelskou činností, jsou přiměřené a mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah; a jednak, že tato podnikatelská činnost byla skutečnou, a že podnikatel s uskutečňováním podnikatelského záměru prokazatelně alespoň započal. Povinností správce daně je pak dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro posouzení, zda jde tedy o výdaj daňový, či zda se jedná o fiktivní obchod, musí finanční orgán zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a v souladu se zásadami formální logiky.

23. Rozšířený senát pak předesílá, že v době svého rozhodování a za stávajících skutkových zjištění nemůže přistoupit ke konkrétnímu skutkovému hodnocení daného případu a nemůže posoudit, zda byly naplněny výše uvedené požadavky na daňovou uznatelnost předmětných výdajů v režimu § 7 zákona o daních z příjmů, neboť správní orgány vycházely při posuzování věci z odlišných právních závěrů, než k jakým dospěl po posouzení věci rozšířený senát. Správní orgány sice označily skutkový stav v daném případě za nesporný, nicméně skutkový stav zjišťovaly a hodnotily ve vztahu k jinému právnímu rámci, než jaký byl vzat za základ rozšířeným senátem. Hodnocení, případně také zjištění skutkového stavu, jak bylo provedeno správními orgány, se proto ve stávající podobě jeví pro posouzení věci jako nedostatečné. V rámci dalšího projednání věci tak bude potřeba posoudit veškeré důkazy ve světle nového právního názoru, případně zjistit všechny relevantní skutečnosti vzhledem k posuzovaným kritériím nastíněným v tomto rozhodnutí. Teprve poté bude možno posoudit, zda daňový subjekt naplnil podmínky pro uplatnění předmětných výdajů podle § 7 zákona o daních z příjmů. Prokázat naplnění daných kritérií však musí prvotně daňový subjekt jako nositel důkazního břemene.

24. Co se pak dále týče vzájemného vztahu příjmů podle § 8 zákona o daních z příjmů a výdajů podle § 7 téhož zákona, považuje soud za podstatné zmínit ještě následující. Ačkoli z hlediska daňového je nutno samostatně posuzovat příjmy a výdaje podle § 7 zákona o daních z příjmů a podle § 8 téhož zákona, tedy půjčku, resp. úroky z půjčky, kdy daňový subjekt vystupuje jako dlužník a úroky z půjčky, kdy stejná osoba má postavení věřitele, nelze rovněž odhlédnout od toho, jaká je výsledná povaha dané ekonomické operace, zda jednání daňového subjektu vede v konečném důsledku k vytvoření zisku nebo nikoliv a z ekonomického hlediska se tedy jedná o neutrální operaci, kdy výdaje vynaložené na v konečném důsledku neúspěšný podnikatelský záměr jsou kompenzovány příjmem z kapitálového majetku, což lze považovat za racionální snahu o zmírnění nepříznivých důsledků, které mohly být vyvolány upuštěním od uskutečňování záměru, a za snahu udržet si svůj příjem. Jak Ústavní soud uvedl ve svém nálezu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV ÚS 48/05, povinnosti správce daně dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů odpovídá mimo jiné *„možnost zdanit jen tu část finančního zisku, jež bere na zřetel výdaje na zajištění příjmů. Při realizaci práva státu na vybírání daní je potřeba toto respektovat, neboli nelze opomíjet nutnost vybírat daň ve výši správně stanovené,*

jelikož sledování zájmu státu na vybírání daně nelze vnímat jako princip jakkoliv přednostní či řídicí“.

25. Soud uzavírá, že je možné, aby daňový subjekt uplatnil úroky z půjčky poskytnuté jím coby věřitelem jako příjmy z kapitálového majetku v režimu § 8 zákona o daních z příjmů a zároveň zaplacené úroky z půjčky mu poskytnuté coby dlužníku jako výdaje v režimu § 7 zákona o daních z příjmů, ovšem za předpokladu naplnění výše nastíněných podmínek. Základem daně poté ve smyslu § 5 zákona o daních z příjmů bude součet dílčích základů daně zjištěných podle těchto jednotlivých příjmů.

III.

Další postup ve věci

26. Vzhledem k tomu, že předmětem posuzování rozšířeného senátu byla pouze dílčí právní otázka, která mohla být posouzena samostatně, vrací rozšířený senát podle § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu věc sedmému senátu, který o ní rozhodne v souladu s vysloveným právním názorem.

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

V Brně dne 21. října 2009

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného
senátu