

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Ing. J. Č.**, zastoupen 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,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 7. 2. 2006, č. j. 31 Ca 117/2005 – 24, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 7. 2. 2006, č. j. 31 Ca 117/2005 – 24, zrušil v zásadě pro nepřezkoumatelnost rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „stěžovatel“) ze dne 9. 6. 2005, č. j. 920/05/FŘ 110-0107, a dodatečný platební výměr Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 22. 10. 2004, č. j. 218189/04/303912/7801, a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku krajský soud mimo jiné uvedl, že správce daně uznal žalobci (dále jen „účastník řízení“) jako příjem částku 579 997 Kč, k čemuž by nemohlo dojít, kdyby se neuskutečnila půjčka peněz. Neuznal však současně jako výdaj stejnou částku, a to ze shodných skutkových důvodů. Tyto dvě okolnosti (příjem – výdaj) nelze podle krajského soudu oddělit. Půjčka finančních prostředků byla sjednána proto, aby účastník řízení 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. Nelze proto než přisvědčit účastníkovi řízení v argumentaci uplatněné v odvolání, že z ekonomického hlediska se jednalo o zcela neutrální operaci, kdy výdajové úroky, které účastník řízení hradil, byly zcela kompenzovány příjmovými úroky, které obdržel jako věřitel, takže v důsledku proběhnuvší transakce nedošlo k žádnému navýšení příjmů, které by měly být předmětem zdanění. Dopad na rozdíl příjmů a výdajů

vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů je zde nulový. V rozporu s tím, že nebyla nijak zpochybněně půjčka finančních prostředků v souvislosti s podnikáním, však správce daně, a také stěžovatel, zpochybnil úroky ze sjednané půjčky pro podnikání. Jedním dechem tak byla potvrzena souvislost zapůjčené hotovosti s podnikatelskými aktivitami a současně protismyslně popřena souvislost zaplacených úroků z téže půjčky s tím, že je prokázané, že v období roku 2003 nemohl sloužit zaplacený úrok pro dosažení příjmů, a zaplacený výdaj nemohl být, a nebyl, součástí nákladů a nemohl být uznán za výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Podle názoru krajského soudu tedy nejen, že nebylo zjištěno nic, co by dovolovalo stěžovateli uzavřít, že jde o „prokázanou skutečnost“, ale logický rozpor rozhodnutí je evidentní. Není rozporována existence půjčky v souvislosti s podnikáním, ale je rozporována existence úroků z této půjčky zaplacených v souvislosti s podnikáním. Při přezkoumání zákonnosti správního rozhodnutí, když rozhodnutí obou stupňů tvoří jeden celek, nemohl krajský soud odhlédnout od skutečnosti, že výrok prvostupňového rozhodnutí správce daně trpí vadami majícími za následek jeho nepřezkoumatelnost, protože není opřen o konkrétní ustanovení hmotněprávního předpisu. Krajský soud hodnotil tuto vadu ve shodě s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu, který vyslovil opakovaně závěr, dle kterého absence uvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu není nedostatkem základní náležitosti daňového rozhodnutí s důsledky jeho nicotnosti, nicméně je považována za vadu rozhodnutí. Při respektování tohoto právního názoru má krajský soud za to, že údaj o aplikaci konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu měl být součástí výroku rozhodnutí, byť se nejedná o jeho obligatorní náležitost. Prvostupňové rozhodnutí je sice aktem existujícím a platným, ale nezákonným pro jeho nepřezkoumatelnost. Tyto závěry pak zcela korespondují s právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku sp. zn. 1 Afs 134/2004, a v něm obsaženým odkazem na nález Ústavního soudu sp. zn. II ÚS 157/97, a také v dalších judikátech, např. sp. zn. 1 Afs 136/2004 nebo sp. zn. 1 Afs 29/2005, podpořeným nálezem Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02 a sp. zn. II. ÚS 157/97.

Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., a to nesprávného posouzení právní otázky soudem a pro jeho nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti. Stěžovatel má za to, že krajský soud nesprávně posoudil konkrétní výdaj jako výdaj daňový podle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Účastník řízení v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 vykázal příjmy z kapitálového majetku podle ust. § 8 zákona o daních z příjmů ve výši 579 997 Kč, přičemž šlo o úroky z půjčky, kterou poskytl firmě EKO-UNIBAU, a. s. a zároveň uvedl jako příjem z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti podle ust. § 7 citovaného zákona částku 17 Kč. Ve výdajích ve výši 581 818 Kč byla zahrnuta i částka 579 997 Kč za úhradu úroků z půjčky v celkové výši 10 000 000 Kč poskytnuté účastníku řízení firmou FAGUS, a. s. V průběhu daňového řízení účastník vylíčil rozhodné skutkové okolnosti a předložil doklady, kterými prokazoval svůj podnikatelský záměr, ale vzhledem k tomu, že se neuskutečnil a žádné příjmy tedy nedosáhl, nemohl podle stěžovatele pochopitelně prokázat ani souvislost předmětného výdaje s neexistujícími příjmy. Z ust. § 5 zákona o daních z příjmů plyne, že základem daně z příjmů fyzických osob je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich

dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle ust. §§ 6 až 10 citovaného zákona není stanoveno jinak. U poplatníka, kterému plyne ve zdaňovacím období souběžně dva nebo více druhů příjmů uvedených v ust. §§ 6 až 10 citovaného zákona, je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů. Zdanitelné příjmy fyzických osob jsou tedy rozčleněny podle svého charakteru do pěti skupin. V rámci těchto skupin jsou jednotlivé příjmy „konfrontovány" se souvisejícími výdaji (při respektování § 24 a 25 zákona o daních z příjmů) a dospívá se tak k jednotlivým dílčím základům daně. Proto není možno účelově přesunovat výdaje vázané na určité druhy příjmů do skupiny jiné - „proti těmto příjmům ... postavit jiné, daňově uznatelné výdaje", jak požaduje účastník řízení. Vazba konkrétních výdajů na konkrétní příjmy, obecně vyjádřená také v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je základní zásadou. Stěžovatel poukázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni sp. zn. 30 Ca 17/1998, v němž bylo vysloveno, že mezi výdajem a příjmem musí existovat příčinná souvislost a že výdaj na jedné straně představuje příjem na straně druhé, tedy pojem „prokázaný výdaj" nelze chápat jinak, než prokázání obou stran uvedené rovnice. V dané věci však nejde o výdaj, který by souvisel s vykázanými příjmy podle zákonného členění, resp. neexistuje zde zdanitelný příjem, k němuž by bylo možno předmětný sporný výdaj vztáhnout. Účastník řízení vykázal za zdaňovací období roku 2003 příjmy z podnikaní podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů pouze ve výši 17 Kč a protože jím uvedený podnikatelský záměr se neuskutečnil, žádné příjmy nepřinesl. Předkládání „dostatečného množství důkazů" účastníkem řízení v tomto směru „o původních záměrech" bylo proto podle názoru stěžovatele nerozhodné. Podnikatelské riziko a možný vznik nevýhodných důsledků (povinnost platit úroky, která přetrvávala bez ohledu na realizaci podnikatelského záměru) neznamená, že uplatněním „sporného" výdaje v podobě úroků z úvěru lze „vynulovat" zdanitelný příjem podle ust. § 8 zákona o daních z příjmů a snížit tak celkový základ daně. Splácení úroků z půjčky bylo tedy plně soukromou věcí účastníka řízení. Pokud by však v následujících zdaňovacích obdobích zahájil v rámci podnikatelské činnosti svůj původní záměr a půjčku použil na investici vztahující se k příjmům z podnikání, může být zaplacený úrok součástí vstupní ceny hmotného majetku. V daném zdaňovacím období byl reálný pouze zdanitelný příjem podle ust. § 8 zákona o daních z příjmů, a to úrok za zapůjčení peněz účastníkem řízení. K tomuto příjmu neexistuje žádný související výdaj, nehledě ani na to, že je to obecně u tohoto druhu příjmů obvyklé, logické a stanoveno přímo zákonem (odst. 5 citovaného ustanovení). Oproti účastníkem řízení tvrzené disproporci v dikci ust. §§ 8, 24 a 25 zákona o daních z příjmů, přičemž nebyl vůbec s to právně konkrétně formulovat, v čem spočívá, považuje stěžovatel tato ustanovení za zcela srozumitelná, vzájemně provázaná a neodporující si. Dále je pro stěžovatele nesrozumitelné, že krajský soud nejdříve zhodnotil napadené rozhodnutí, když přitom už prvostupňové rozhodnutí považoval za nezákonné pro nesrozumitelnost. Podle názoru krajského soudu je platební výměr nepřezkoumatelný, a tudíž nezákonný, a přitom obsahuje odůvodnění, v němž je uvedeno, že „protože jste neprokázal, že výdaje ve výši 597 997 Kč jsou výdaje, které byly v souladu s ust. § 7 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů z podnikání a jiné výdělečné činnosti, porušil jste ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů." Stěžovatel tedy s vyslovenou nedostatečností výroku dotčeného rozhodnutí zásadně nesouhlasí. Předmětný platební výměr splňuje obecné požadavky na srozumitelnost rozhodnutí, když i jeho adresátovi bylo zřejmé, jaká daň, v jaké věci, v jaké výši a komu byla vyměřena.

Nadto uvedení konkrétního ustanovení ve výroku platebního výroku není zákonem požadováno. Ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb. , ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správně daní a poplatků“) mluví pouze o právních předpisech, podle nichž bylo rozhodováno. Stěžovatel se domnívá, že v posuzování problematiky – srozumitelnosti, uvedení konkrétního ustanovení zákona ve výroku rozhodnutí – se také shoduje se stanovisky Nejvyššího správního soudu vyslovenými v rozsudcích č. j. 5 Afs 197/2004 - 89, č. j. 7 Afs 152/2004, č. j. 1 Afs 134/2004, č. j. 1 Afs 136/2004 a č. j. 1 Afs 29/2005 a také Ústavního soudu (nález sp. zn. II. ÚS 157/97 a II. ÚS 230/2002). Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel účelově manipuluje s pojmy uvedenými v ust. § 24 zákona o daních z příjmů. Především pomíjí skutečnost, že toto ustanovení hovoří nejen o výdajích sloužících k dosažení příjmů. Z tohoto pohledu stěžovatel programově odmítá uznat, že k tomu, aby účastník řízení mohl zajistit a udržet příjmy v dalším zdaňovacím období, musel dodržet smluvní podmínky půjčky a uhradit v plné výši úroky z půjčky. Pokud za stejných smluvních úrokových podmínek poskytl půjčené peníze třetí osobě, pak úrok z této půjčky ve stejné výši pouze převedl původnímu půjčiteli. Z tohoto případu nevytvořil žádný zisk, poněvadž příjem úroků byl stejný jako výdaj úroků vrácených půjčiteli. Ale díky tomuto výdaji si pomohl zajistit dosažení příjmů v dalším období. Jediný problém, který zůstává podle účastníka řízení sporný, je, zda předmětná položka měla být zaúčtována podle ust. § 8 nebo § 10 zákona o daních z příjmů. Ale ani vyřešení této otázky nemůže mít zásadní vliv na to, že výdaj v podobě zaplacených úroků z půjčky sloužil prokazatelně k udržení a zajištění zisku, a je tedy výdajem ve smyslu ust. § 24 zákona o daních z příjmů. Proto účastník řízení navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Z obsahu spisu vyplývá, že účastník řízení podal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003, ve kterém mimo jiné uplatnil výdaje ve výši 579 997 Kč za úhradu úroků z půjčky a stejnou částku uvedl jako příjem. Výdaje doložil smlouvami o půjčce ze dne 4. 4. 2001, 27. 8. 2001, 8. 10. 2001, 30. 10. 2001 a 16. 11. 2001, které uzavřel jako dlužníke s firmou FAGUS, a. s. jako věřitelem. Dlužník se podle těchto smluv zavázal vrátit dluh do 31. 12. 2002 bankovním převodem na účet věřitele, ale byl oprávněn vrátit jej i před tímto termínem. Došlo-li by k tomu, byl by dlužník povinen zaplatit smluvené úroky jen za dobu od poskytnutí finančních prostředků. Smluvní strany si sjednaly úrok z půjčky 5,6 % p. a. (za rok) pro částku ve výši 5 000 000 Kč a úrok z půjčky ve výši 6 % p. a. (za rok) pro částky ve výši 1 000 000 Kč, 1 000 000 Kč, 2 000 000 Kč a 1 000 000 Kč. Úroky měly být účtovány čtvrtletně za uplynulé období. Pro případ prodlení se zaplacením dluhu se dlužník zavázal věřiteli zaplatit smluvní částku ve výši 1000 Kč za každý den prodlení. Dne 4. 4. 2001, 27. 8. 2001, 8. 10. 2001, 30. 10. 2001 a 16. 11. 2001 uzavřel účastník řízení s firmou FAGUS, a. s. dodatky ke smlouvám o půjčce, v nichž se zavázal půjčené finanční prostředky vrátit do

31. 12. 2004 bankovním převodem na účet věřitele, přičemž dlužník byl oprávněn je vrátit i před dobou stanovenou ve smlouvě, a pokud by toto nastalo, byl by povinen zaplatit smluvené úroky k datu přijetí finančních prostředků na účet věřitele. Smluvní strany si sjednaly úrok z půjček ve výši 2,45 % p. a. (za rok). Příjmy pak účastník řízení doložil smlouvami o půjčce ze dne 4. 4. 2001, 27. 8. 2001, 8. 10. 2001, 30. 10. 2001 a 16. 11. 2001, které uzavřel jako věřitel s firmou EKO-UNIBAU, a. s. jako dlužníkem. Dlužník se podle těchto smluv zavázal vrátit dluh do 31. 12. 2002 hotově nebo bankovním převodem na účet věřitele. Dlužník byl oprávněn vrátit půjčené finanční prostředky i před dobou stanovenou ve smlouvě a pokud by se tak stalo, byl by povinen zaplatit smluvené úroky jen za dobu do data vrácení finančních prostředků. Smluvní strany si sjednaly úrok z půjčky 5,6 % p. a. (za rok) pro částku ve výši 5 000 000 Kč a úrok z půjčky ve výši 6 % p. a. (za rok) pro částky ve výši 1 000 000 Kč, 1 000 000 Kč, 2 000 000 Kč, 1 000 000 Kč. Úroky měly být účtovány čtvrtletně za uplynulé období. Pro případ prodlení se zaplacením dluhu se dlužník zavázal zaplatit věřiteli smluvní částku ve výši 1000 Kč za každý den prodlení. Účastník řízení dále doložil výdajové a příjmové doklady. Na výzvu správce daně reagoval účastník řízení podáním ze dne 30. 9. 2004, v němž sdělil, jaký podnikatelský záměr chtěl realizovat, k němuž připojil korespondenci týkající se tohoto záměru. Z ní vyplývalo, že se jednalo o výrobu oken a jaké byly v tomto směru učiněny kroky za účelem výběru a získání výrobní linky od výrobce z Velké Británie. Protože správce daně neuznal účastníkem deklarované výdaje ve výši 579 997 Kč jako výdaje podle ust. § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů vydal dne 22. 10. 2004 platební výměr, kterým vyměřil daň za zdaňovací období roku 2003 v částce 246 708 Kč s tím, že účastníku řízení byla uložena povinnost zaplatit kladný rozdíl mezi vyměřenou a přiznanou daní ve výši 184 438 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal účastník řízení odvolání, které stěžovatel rozhodnutím ze dne 9. 6. 2005, č. j. 920/05 FŘ 110-0107, zamítl s odůvodněním, že vycházel ze skutečného použití vypůjčených finančních prostředků ve výši 10 000 000 Kč. Přijaté úroky ve výši 579 997 Kč, které za půjčení finančních prostředků účastník řízení obdržel, hodnotil stěžovatel jako příjem z kapitálového majetku a odkázal na údaje uvedené v daňovém přiznání, v němž účastník řízení tento příjem takto deklaroval. Zaplacené úroky firmě FAGUS, a. s., rovněž ve výši 579 997 Kč, však nemohly být uznány jako výdaj ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť ve zdaňovacím období roku 2003 účastníku řízení nesloužily pro dosažení příjmů podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel, stejně jako správce daně, nezpochybňoval, že předmětné půjčky plánoval účastník řízení pro účely své podnikatelské činnosti a souhlasil s tím, že není možné nutit podnikatelský subjekt k realizaci projektu, u kterého se změnily podmínky a u kterého je pravděpodobné, že by na základě nových skutečností nevykázal dostatečný ekonomický efekt. Původní úmysl účastníka řízení tedy nebyl nikým v daňovém řízení zpochybněn. Také účastníkem řízení zvolený postup spočívající v následném zapůjčení finančních prostředků ve výši 10 000 000 Kč jinému podnikatelskému subjektu na financování dostavby skládky, kterým se snažil zmírnit negativní dopad způsobený neúspěchem vlastního podnikatelského záměru, shledal správce daně oprávněným.

Sedmý senát Nejvyššího správního soudu, který byl příslušný ve věci rozhodnout, dospěl k závěru, že je důvod odchýlit se od dřívější judikatury Nejvyššího správního soudu, konkrétně od právního názoru vysloveného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2005, č. j. 7 Afs 35/2005 - 67 (dostupný na www.nssoud.cz), z něhož vyplývá, že poskytne-li osoba, jejímž předmětem podnikání není poskytování úvěrů, někomu

jinému úvěr, jsou úroky, které obdrží od tohoto dlužníka, příjmem z kapitálového majetku podle ust. § 8 zákona o daních z příjmů, od něhož nelze jako náklady odečíst úrok zaplacený dotyčnou osobou tomu, od koho si vzala úvěr, na jehož základě získala prostředky, které dále půjčila. Sedmý senát považoval za spornou otázku, zda má být ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vykládáno tak, že úroky z půjčky jsou daňovým výdajem, pokud daňový subjekt za stejných smluvních úrokových podmínek poskytl půjčené peníze třetí osobě, přičemž považoval především za nutné posoudit, zda lze a priori vyloučit možnost aplikace ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Proto podle ust. § 17 odst. 1 s. ř. s. usnesením ze dne 2. 10. 2008, č. j. 2 Afs 180/2006 - 53, postoupil věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, rozhodl, že I. Zaplacené úroky z půjčky lze považovat za daňový výdaj ve smyslu ust. § 7 zákona 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 nevznikl očekávaný příjem. II. Podmínkou daňové uznatelnosti takových výdajů však stále zůstává, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, byť očekávaných. Jedná se tedy o výdaje, které bezprostředně souvisí 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.

Pro posouzení nákladů jako výdajů vynaložených za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů tedy není, podle rozšířeného senátu, rozhodující, zda výdaj bude opravdu reálně následován vznikem předpokládaných příjmů. Nelze totiž rozumně předpokládat, že veškeré výdaje vynaložené podnikatelem budou nakonec vždy skutečně zhodnoceny a přinesou mu 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 ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Z ust. § 5 zákona o daních z příjmů je navíc zřejmé, že tento zákon počítá se situací, kdy daňový subjekt v případě některého dílčího základu daně vykáže ztrátu, o kterou lze však poté snížit úhrn dílčích základů daně.

Rozšířený senát však zdůraznil, že i za těchto okolností nelze uznat jakékoli náklady jako náklady podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. I tyto náklady ale musí naplňovat obecné podmínky stanovené v ust. § 23 a § 24 zákona o daních z příjmů. Jako výdaje ve smyslu ust. § 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 souvisí s podnikatelskou činností daňového

subjektu, jsou přiměřené a existuje mezi nimi a očekávanými příjmy přímý vztah. Protože v daném případě se jedná o specifickou situaci, kdy podnikatelský záměr ještě nepřinesl podnikateli žádné příjmy a případné náklady se tak mohou vztahovat pouze k příjmům hypotetickým, 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 alespoň snížit základ daně a tím minimalizovat ztrátu a „udržet“ své příjmy na určité hladině, ale jenž by na druhé straně zamezoval zneužívání zákona a daňovým únikům. 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. Rozšířený senát za vhodný indikátor skutečné existence podnikatelského záměru pokládá to, že daňový subjekt již prokazatelně alespoň započal s uskutečňováním podnikatelského záměru. Dále zdůraznil, že důkazní břemeno nese daňový subjekt. Je tedy jeho povinností prokázat jednak, že uplatňované výdaje byly vynaloženy v bezprostřední souvislosti s jeho podnikatelskou činností, jsou přiměřené a existuje mezi nimi a očekávanými příjmy přímý vztah, a jednak, že tato podnikatelská činnost byla skutečnou a s uskutečňováním podnikatelského záměru prokazatelně alespoň započal. Povinností správce daně je pak dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro posouzení, zda jde o výdaj daňový či zda se jedná o fiktivní obchod, musí správce daně zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a v souladu se zásadami formální logiky.

Rozšířený senát konečně upozornil, že v době svého rozhodování a za stávajících skutkových zjištění nemohl přistoupit ke konkrétnímu skutkovému hodnocení daného případu a posoudit, zda byly naplněny výše uvedené požadavky na daňovou uznatelnost předmětných výdajů v režimu ust. § 7 zákona o daních z příjmů, neboť správní orgány vycházely při posuzování věci z odlišných právních závěrů. Správní orgány sice označily skutkový stav v daném případě za nesporný, nicméně zjišťovaly a hodnotily ho 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, je proto ve stávající podobě pro posouzení věci nedostatečné. Bude proto potřeba posoudit veškeré důkazy ve světle vysloveného právního názoru, případně zjistit všechny relevantní skutečnosti vzhledem k posuzovaným kritériím nastíněným rozšířeným senátem. Teprve poté bude možno posoudit, zda daňový subjekt naplnil podmínky pro uplatnění předmětných výdajů podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Prokázat naplnění daných kritérií však musí prvotně daňový subjekt jako nositel důkazního břemene.

Co se pak dále týče vzájemného vztahu příjmů podle ust. § 8 zákona o daních z příjmů a výdajů podle ust. § 7 citovaného zákona, uvedl rozšířený senát, že ačkoli z hlediska daňového je nutno samostatně posuzovat příjmy a výdaje podle ust. § 7 a § 8 zákona o daních z příjmů, 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

zda se tedy z ekonomického hlediska 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 již uvedl Ústavní soud v 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 řídící*".

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

Vycházejíc z usnesení rozšířeného senátu Nejvyšší správní soud v první řadě neshledává důvodnou stížní námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost, v níž navíc stěžovatel údajné důvody nesrozumitelnosti rozsudku nijak blíže nespecifikuje. Naopak, skutkové i právní důvody jsou zcela srozumitelně a dostatečně vyloženy na str. 2 až 5 napadeného rozsudku. Krajský soud v jeho odůvodnění zřetelně popsal, jaký skutkový stav má za prokázaný a jaké skutečnosti považuje za rozhodné (o skutkových otázkách ostatně ani mezi stěžovatelem a účastníkem řízení nebylo sporu) a dále srozumitelně vyjádřil, jak rozhodné právní otázky posoudil. Za nesrozumitelnost nelze považovat jeho závěr, že účastník řízení mohl výdaje vynaložené v určitém daňovém režimu (úroky z úvěru přijatého pro účely podnikání) „kompenzovat" příjmy z dalšího půjčení takto získaných prostředků. Tento závěr může být hodnocen jako v určitých ohledech nesprávný či nepřesný, avšak nikoli jako nesrozumitelný. Stížní námitka podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) proto není důvodná.

Zčásti důvodnou však Nejvyšší správní soud shledal stížní námitku podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávného posouzení právní otázky.

Podle závěrů vyslovených rozšířeným senátem mohl účastník řízení uplatnit jako výdaj (náklad) podle generální klausule v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů úrok zaplacený firmě FAGUS, a. s., pokud by prokázal, že přijetí úvěru od této firmy bylo součástí uskutečňování jím tvrzeného, a stěžovatelem po skutkové stránce v rovině zamýšlené aktivity nezpochybňovaného, podnikatelského záměru vyrábět v České republice plastová okna. Pokud by tedy účastník řízení prokázal, že tento záměr realizoval jako živnost [viz § 7 odst. 1 b) zákona o daních z příjmů] nebo jako jinou z aktivit, kterou zákon řadí mezi zdroje příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, a že již započal s jeho uskutečňováním, přičemž vzetí úvěru již bylo součástí uskutečňování tohoto záměru, nebrání uznatelnosti úroků jako výdajů (nákladů), které se odečtou od dosažených

příjmů podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, v žádném případě okolnost, že uvedený podnikatelský záměr nevedl k dosažení zdanitelných příjmů, ovšem za předpokladu, že by účastník řízení prokázal i další rozhodné skutečnosti uvedené v usnesení rozšířeného senátu. V takovémto případě by totiž dílčí základ daně z příjmů podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů vedl ke vzniku daňové ztráty, tj. ztráty z tohoto typu příjmů, o kterou by se snížil úhrn dílčích základů daně účastníka řízení, pokud by měl příjmy různého druhu (viz § 5 odst. 1 až 3 zákona o daních z příjmů). Takovými dalšími příjmy by byly příjmy z úroků, které účastníku řízení zaplatila firma EKO-UNIBAU, a. s. za poskytnutí půjčky z finančních prostředků, které získal na základě smluv o půjčce od firmy FAGUS, a. s. Tyto příjmy měly samy o sobě nepochybně povahu příjmů z kapitálového majetku, neboť šlo o úroky z poskytnutých půjček ve smyslu ust. § 8 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů.

Krajský soud tedy správně dospěl k závěru, že výdaje v podobě úroků zaplacených účastníkem řízení firmě FAGUS, a. s., jsou faktorem, který může ovlivnit jeho základ daně z příjmů fyzických osob, avšak jeho závěr, že tyto nelze oddělit od úroků přijatých od firmy UNIBAU, a. s., není správný. Oba úroky, jakkoli spolu úzce skutkově, a především ekonomicky, souvisejí, totiž ve skutečnosti tvoří parametry rozhodné pro určení výše dvou od sebe oddělených a na sobě z hlediska daně z příjmů fyzických osob nezávislých dílčích základů daně. Pokud by účastník řízení přijal úvěr, platil z něj úrok a přijaté prostředky dále nepůjčil (tj. neměl by žádné příjmy z úroků inkasovaných od svého dlužníka, jelikož by peníze dále nikomu nepůjčil), ani za těchto podmínek by nebylo a priori vyloučeno, aby úroky jím zaplacené mohly být uznány jako náklad (výdaj) pro určení základu daně z příjmů z podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Na druhé straně, pokud účastník řízení půjčené finanční prostředky dále půjčil a z této půjčky inkasoval úroky, byly by tyto úroky příjmem z kapitálového majetku podle ust. § 8 zákona o daních z příjmů a nemohlo by se jednat, za předpokladu, že by neměl oprávnění k podnikatelskému poskytování půjček, o příjmy z podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Krajský soud tedy pochybil, pokud rezignoval na jednoznačné zařazení příjmů i výdajů k jednotlivým zákonem relativně jasně vymezeným druhům příjmů, jak jsou uvedeny v ust. § 5 a násl. zákona o daních z příjmů.

Zařazení příjmů, a zejména výdajů, k jednotlivým zákonným kategoriím příjmů má totiž zásadní vliv na to, zda lze daný příjem pro účely stanovení základu daně snížit o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení, zajištění a udržení. Ostatně to je skutečným jádrem problému v projednávané věci. Pokud by totiž platilo, že u všech typů příjmů lze toto snížení provést, došlo by fakticky k tomu, na čem postavil své závěry krajský soud, a sice ke kompenzaci výdajů účastníkem řízení vynaložených za účelem vzetí půjčky s příjmy dosaženými dalším půjčením takto získaných peněz. V rozhodném období účinná zákonná úprava však u příjmů z kapitálového majetku podle ust. § 8 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů jejich snížení o výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení neumožňovala - viz ust. § 8 odst. 6 citovaného zákona, podle něhož základem daně (dílčím základem daně) jsou „příjmy uvedené v odstavci 1 písm. g) a h) nesnížené o výdaje“.

Nesprávné posouzení právní otázky mělo vliv na zákonnost rozsudku krajského soudu, neboť zavázal stěžovatele podle ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. nesprávným právním názorem.

V další stížní námitce vytýkal stěžovatel krajskému soudu, že nesprávně zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti prvoinstanční rozhodnutí.

Již v rozsudku ze dne 2. 6. 2005, č. j. 2 Afs 37/2005 - 82, dostupný na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud uvedl, že každé rozhodnutí vrchnostenského orgánu, kterým nepochybně je i rozhodnutí finančního orgánu, musí být jasné, srozumitelné a přezkoumatelné a účastníkům právních vztahů, které toto rozhodnutí upravuje, musí být zřejmé, z jakých důvodů bylo dané rozhodnutí vydáno. Jedině tak jsou totiž respektovány ústavně zaručené principy limitace státní moci zákonem a minimalizace zásahů státní moci do privátní sféry fyzických a právnických osob. Naplnění požadavků jasnosti, srozumitelnosti a přezkoumatelnosti finančních rozhodnutí zpravidla vyžaduje, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto, na základě obecného principu správního práva procesního, který byl v konkrétní podobě výslovně zakotven v ust. § 47 odst. 2 zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení, ve znění pozdějších předpisů, a nyní je zakotven v ust. § 68 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, a to přesto, že tato povinnost z ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků výslovně nevyplývá a přesto, že správní řád, jak plyne z § 99 zákona o správě daní a poplatků, není v daňovém řízení ani subsidiárně použitelný. Tak tomu bude v případech, kdy jeden zákon upravuje současně více typů daní, např. zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Při postupu podle tohoto zákona je nutno pro zajištění dostatečné míry přezkoumatelnosti a srozumitelnosti daňového rozhodnutí v jeho výroku uvést, jaká ze tří v uvedeném zákoně upravených daní je vyměřována či doměřována. Toho lze dosáhnout zejména odkazem na příslušná konkrétní ustanovení zákona, která dotyčnou daň upravují.

V případě, kdy jeden daňový zákon upravuje pouze jedinou daň, tj. v daném případě daň z příjmů, byť ve dvou formách v závislosti na právní povaze daňového subjektu, však tomu tak není. V daném případě sice není v platebním výměru uvedeno konkrétní ustanovení hmotněprávního předpisu, podle kterého byla vyměřena předmětná daň, nicméně zákon o správě daní a poplatků uvedení konkrétního ustanovení výslovně ani nepožaduje, neboť stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Zákon tak činí z legitimních a z ústavního hlediska ještě akceptovatelných důvodů. Zákony upravující jednotlivé typy daní, mimo jiné i zákon o daních z příjmů, jsou vesměs konstruovány tak, že v rozhodnutí v konkrétním případě se zpravidla aplikuje současně celá řada různých jejich ustanovení a ne vždy lze jednoznačně určit, které konkrétní ustanovení daného zákona je při aplikaci klíčové a nejdůležitější a tvoří tak jakýsi centrální bod, na němž je rozhodnutí postaveno. Aplikuje-li se zákon tohoto druhu, pak, pokud by bylo třeba konkrétní ustanovení v platebních výměrech uvádět, bylo by nutno pro zachování srozumitelnosti rozhodnutí některá, někdy pro rozhodnutí i velmi podstatná, ustanovení při citaci vypustit. V opačném případě, při uvádění všech ustanovení, která byla při vydání rozhodnutí aplikována, by taková citace ztrácela svůj věcný význam, kterým je zajištění přezkoumatelnosti a srozumitelnosti rozhodnutí, neboť by byla

citována podstatná část všech ustanovení daného zákona. Navíc v projednávaném případě platební výměr obsahoval i odůvodnění, v němž bylo s odkazy na konkrétní ustanovení zákona o daních z příjmů (§ 7 odst. 3 a § 24 odst. 1) stručně, avšak zcela srozumitelně a přezkoumatelně vyloženo, z jakých důvodů správce daně zvýšil základ daně účastníka řízení.

K argumentaci krajského soudu nálezem Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02 nutno poznamenat následující: Podle čl. 89 odst. 2 Ústavy jsou vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu závazná pro všechny orgány i osoby. Vedle samozřejmé akceptace závaznosti rozhodnutí Ústavního soudu ve vztahu k osobám a orgánům, jejichž práv či povinností se dané rozhodnutí přímo dotýká a v konkrétním případě je upravuje, právní doktrína i soudní praxe postupem času dospěly k závěru, a dnes všeobecně uznávají, že právní názor, tj. zobecnitelné pravidlo chování, vyjádřený v rozhodnutí Ústavního soudu je autoritativním (a v tomto smyslu závazným) vodítkem pro budoucí posuzování jiných obdobných případů. V tomto smyslu mají rozhodnutí Ústavního soudu povahu faktických precedentů (viz např. D. Hendrych, C. Svoboda a kol., Ústava České republiky. Komentář, 1. vyd., C. H. Beck, Praha 1997, str. 150, z novějších publikací pak podrobný rozbor podává J. Blahož, Soudní kontrola ústavnosti. Srovnávací pohled, ASPI Publishing, Praha 2001, str. 455 - 462, dále viz např. J. Filip, P. Holländer, V. Šimíček, Zákon o Ústavním soudu. Komentář, 1. vyd., C. H. Beck, Praha 2001, str. 85). Rozhodovací praxe Ústavního soudu by zásadně měla být jednotná, aby nezavdávala příčinu k pochybnostem, jaký právní názor Ústavní soud zastává, tj. obdobné případy by měly být posuzovány obdobně. Ve skutečnosti tomu tak v některých případech není, zejména proto, že ne vždy se v praxi za situace, kdy by to bylo namístě, uplatní mechanismus pro sjednocování judikatury Ústavního soudu (viz zejm. § 23 zákona č. 182/1993 Sb. o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů) a navíc ne na všechny obsahové kolize mezi rozhodnutími Ústavního soudu lze sjednocovací mechanismus uplatnit. Za takové situace musí obecný soud, má-li dostát své povinnosti ústavně konformní interpretace jednoduchého práva, z různých, v judikatuře Ústavního soudu obsažených právních názorů, zvolit ten, který odpovídá náhledu Ústavního soudu na věc v době rozhodování obecného soudu. Judikatura Ústavního soudu se přirozeně v čase vyvíjí a určité názory jsou v průběhu doby opouštěny a nahrazovány jinými. Závazný je tedy ten právní názor, který zastává Ústavní soud v době rozhodování obecného soudu. Existuje-li více vedle sebe stojících právních názorů, u nichž nelze zcela jednoznačně určit, který z nich je pozdější a který dřívější (to lze určit například podle toho, že názor dřívější byl pozdějším rozhodnutím opuštěn, zejména užitím mechanismu sjednocování judikatury), je pro obecný soud závazný ten z nich, který lze s přihlédnutím ke všem okolnostem na základě racionální analýzy a úvahy považovat za názor v judikatuře Ústavního soudu převažující. Rozhodnými okolnostmi pro posouzení budou zejména četnost judikátů zastávajících ten či onen právní názor, jejich forma (plenární nález či stanovisko, nález, usnesení zabývající se meritem ústavní stížnosti, usnesení procesní povahy), míra propracovanosti argumentace k dané právní otázce obsažená v konkrétním judikátu a to, do jaké míry bylo řešení dané právní otázky nosným důvodem rozhodnutí, anebo naopak argumentací podpůrnou, doplňkovou či argumentací obiter dictum.

Otázka, zda skutečnost, že ve výroku rozhodnutí správce daně není uvedeno konkrétní ustanovení hmotněprávního předpisu, který byl ve věci aplikován, vede k

nicotnosti tohoto rozhodnutí, nebyla nikdy řešena v rámci mechanismu sjednocování judikatury Ústavního soudu, třebaže se jí v řadě svých rozhodnutí zabýval, a v jeho judikatuře se ohledně této otázky objevují dva vzájemně rozporné právní názory. S přihlédnutím k výše popsaným kritériím nutno konstatovat, že právní názor vyslovený v nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02 (jeho jádrem je věta: "Dodatečný platební výměr (...) sice odkaz na procesní i hmotněprávní předpis obsahoval, nicméně, dle přesvědčení Ústavního soudu, neuvedení konkrétního ustanovení právního předpisu založilo nejasnost v postupu správce daně.“) lze považovat za ojedinělý, jdoucí nad rámec předchozího nálezu sp. zn. II. ÚS 31/99 (v němž bylo řečeno ve vztahu k posuzované otázce jen tolik, že výrok daňového rozhodnutí musí obsahovat označení jak hmotněprávních, tak procesněprávních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno), i nad rámec nálezu sp. zn. II. ÚS 157/97 (v něm Ústavní soud výslovně konstatoval, že výraz "právní předpis" v zákonném textu znamená především formu práva a nelze ho považovat za synonymní s pojmem "ustanovení", které tvoří součást právního předpisu, je však zpravidla pouze jeho zlomkem; podle Ústavního soudu není rozumné interpretovat obrat "právní předpis" v § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků natolik extenzivně, že by znamenal totéž, co konkrétní ustanovení právního předpisu). Právní názor vyjádřený v nálezu sp. zn. IV. ÚS 666/02 byl pak další judikaturou Ústavního soudu výslovně popřen. V usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 230/02, v jehož obiter dictu (které je však v souvislostech daného usnesení, jímž byla ústavní stížnost odmítnuta pro opožděnost, významné, neboť se jím de facto, byť nad rámec nosných důvodů rozhodnutí, řeší meritum ústavní stížnosti) se říká, že "základní náležitostí rozhodnutí podle § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, není vedle odkazu na hmotné a procesní právní předpisy i citace jejich jednotlivých ustanovení. Dovozovat z absence citace konkrétního paragrafu, odstavce či dokonce písmena právního předpisu nicotnost, tj. neexistenci rozhodnutí, by bylo přepjatým formalismem, který Ústavní soud ve své judikatuře zásadně odmítá.“). Navíc byl právní názor v nálezu sp. zn. IV. ÚS 666/02 vysloven nikoli v rámci hlavních bodů odůvodnění, nýbrž jako argument spíše podpůrný a doplňující, a především bez podrobného rozvedení použité argumentace a vypořádání se s předchozí opačnou judikaturou (byť nešlo o názor vyslovený toliko obiter dictum). I další judikatura Ústavního soudu, zejména rozhodnutí ve věcech sp. zn. IV. ÚS 624/02 a IV. ÚS 772/02, na která poukázal krajský soud, nenasvědčuje tomu, že by právní názor ohledně důsledků neuvedení konkrétního ustanovení aplikovaného hmotněprávního předpisu v daňovém rozhodnutí, vyjádřený v nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02, byl názorem převažujícím. V nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 624/02 tato otázka nebyla řešena, neboť v něm byly posuzovány jiné, byť s tím volně související otázky, a sice, zda absence údaje o zdaňovacím období ve výrocích dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty, za stavu, kdy zdaňovací období a základ daně nejsou v těchto výměrech uvedeny přímo, ale jsou blíže konkretizovány na samostatném listě, na který výrok rozhodnutí odkazuje, představuje tak závažnou vadu správního rozhodnutí, pro kterou je nutno mít zato, že tu žádný akt není. Obdobně tomu bylo u nálezu sp. zn. IV. ÚS 772/02, v němž Ústavní soud judikoval, že součástí výroku rozhodnutí, kterým je stanovena (doměřována) daňová povinnost, musí být uveden doměřený základ daně a doměřená daň a rozdíl mezi základem daně a daní původně stanovenou a základem daně a daní doměřenou. Lze tedy shrnout, že právní názor, že výrok daňového rozhodnutí musí obsahovat označení konkrétních ustanovení hmotněprávních a procesněprávních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a že jejich absence způsobuje nicotnost daňového rozhodnutí,

není převažujícím právním názorem Ústavního soudu a že naopak tímto názorem je, že základní náležitostí rozhodnutí podle ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, jejíž absence vede k neplatnosti rozhodnutí, není vedle odkazu na hmotné a procesní právní předpisy i citace jejich jednotlivých ustanovení. (podrobný rozbor judikatury Ústavního soudu k náležitostem daňového rozhodnutí viz in: T. Langášek: Ověřování neplatnosti daňového rozhodnutí ve světle judikatury Ústavního soudu, Právní rozhledy č. 10/2005, str. 349 - 353). Na uvedených závěrech nezměnil nic ani nález Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 9/06, neboť ten se jednak týká situace, kdy ve výroku platebního výměru není odkaz na hmotněprávní předpis, podle něhož bylo rozhodováno, jednak svými nosnými důvody míří především na pojem a obsah vázanosti obecného soudu právním názorem Ústavního soudu.

Argumentace krajského soudu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 134/2004 - 95, ze dne 13. 7. 2005, č. j. 1 Afs 136/2004 - 59, a ze dne 11. 5. 2005, č. j 1 Afs 29/2005 - 82, všechny dostupné na www.nssoud, není na místě, neboť všechny vycházejí při posuzování otázky náležitostí platebního výměru z právního názoru obsahově shodného s tím, který je vyjádřen výše.

Platební výměr správce daně proto nebyl nepřezkoumatelný, takže jeho nepřezkoumatelnost nemohla ovlivnit ani napadené rozhodnutí stěžovatele. Nejvyšší správní soud navíc podotýká, že i kdyby nepřezkoumatelný byl, je v pravomoci (a úřední povinností) odvolacího orgánu takovou vadu napravit. V daném případě však ničeho takového nebylo třeba, neboť, jak vyloženo, platební výměr nepřezkoumatelností netrpěl.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). 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.

V dalším řízení bude třeba, aby se krajský soud v mezích žalobních bodů zabýval otázkou, zda účastník řízení v daňovém řízení prokázal, že přijal půjčky od firmy FAGUS, a. s. v rámci uskutečňování podnikatelského záměru, od něhož posléze ustoupil, že se jednalo o výdaje, které bezprostředně souvisely s touto jeho podnikatelskou činností a byly přiměřené a že mezi takto vynaloženými výdaji a očekávanými příjmy existoval přímý vztah.

Dospěje-li krajský soud k závěru, že účastník řízení výše uvedené prokázal, zruší rozhodnutí stěžovatele a zaváže jej právním názorem, aby výdaje spočívající v zaplacených úrocích považoval stěžovatel za výdaje snižující dílčí základ daně účastníka řízení podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů a akceptoval, aby takto vniklá ztráta snížila (celkový) základ daně, neboť se při jeho určení odečte od kladného dílčího základu daně podle ust. § 8 zákona o daních z příjmů.

Dospěje-li ale krajský soud k závěru, že dosud zjištěný skutkový stav neumožňuje učinit závěr, zda účastník řízení výše uvedené skutečnosti prokázal, zruší rozhodnutí stěžovatele pro vadu řízení spočívající v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu a uloží

mu, aby v dalším řízení skutkový stav řádně zjistil, zejména aby umožnil účastníku řízení rozhodné skutečnosti prokázat, případně vyjádřit se k nejasnostem týkajícím se skutkového stavu. K těmto nejasnostem patří zejména to, že si účastník řízení bral postupně půjčky od firmy FAGUS, a. s. i poté, co již určité částky půjčené od této firmy dále půjčil firmě EKO-UNIBAU, a. s. a že smlouvy o půjčce uzavíral ve stejné dny, ve které shodné částky dále půjčoval firmě EKO-UNIBAU, a. s. Dále skutečností, která může naznačovat jiné skryté důvody k celé finanční operaci, než jaké účastník řízení v daňovém řízení deklaroval, je i to, že – jak vyplývá z výpisů z obchodního rejstříku založených ve správním spise – byl v rozhodné době členem dozorčí rady firmy FAGUS, a. s. a předsedou představenstva firmy EKO-UNIBAU, a. s., což může nasvědčovat propojení mezi všemi těmito třemi subjekty a jejich případné jednání ve shodě směřující k umělému vytvoření situace snižující jejich daňovou zátěž. Konečně indicií, která může naznačovat skryté důvody celé úvěrové transakce, je i to, že účastník řízení měl, alespoň podle dikce smlouvy o půjčce, možnost bez smluvních sankcí či bez povinnosti splatit úrok za celou dobu, na níž bylo poskytnutí půjčky sjednáno, tuto půjčku předčasně splatit. Měl tedy vcelku jednoduchou možnost vyhnout se vzniku nákladů v podobě povinnosti platit po delší dobu úrok z přijatého úvěru. Přesto tak ale neučinil a místo jejich vrácení půjčené peníze dále půjčil, aniž by mu to přineslo větší ekonomický benefit, než jaký by mu přineslo předčasné splacení úvěru.

Účastník řízení by případně v dalším řízení před správcem daně musel vyvrátit indicie naznačující možné snahy o umělé snížení daňové zátěže a musel by podrobně a důkladně objasnit, z jakých důvodů si vzal úvěr právě od firmy FAGUS, a. s., s níž byl personálně propojen a proč půjčenou částku za situace, kdy ji podle svého tvrzení nemohl využít pro nemožnost (přinejmenším dočasně) hospodárně realizovat podnikatelský záměr, dále půjčil právě firmě EKO-UNIBAU, a. s., která s ním byla rovněž personálně propojena, místo aby ji předčasně bez negativních ekonomických dopadů vrátil. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poznamenává, že personální propojení mezi určitými osobami samo o sobě nemá zpravidla bez dalšího daňové následky (vyjma zákonem výslovně regulovaných specifických situací, zejména těch, na něž dopadá ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů), může však signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že uvedené osoby budou jednat nejrůznějším způsobem ve shodě tak, aby optimalizovaly svoji daňovou zátěž vytvářením umělých skutkových okolností, které by jinak, šlo-li by o subjekty navzájem neprovázané, nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální. Nejvyšší správní soud nemůže za daného stavu věci, vzhledem k tomu, že v rámci provedeného dokazování se správce daně ani stěžovatel nezabývaly povahou a důvody časových parametrů sporných finančních operací a povahou propojení mezi účastníkem řízení a firmami FAGUS, a. s. a EKO-UNIBAU, a. s., v tomto směru činit jakékoli skutkové závěry.

Krajský soud konečně může dospět i k závěru, že ačkoli k tomu měl účastník řízení dostatečný procesní prostor, neprokázal skutečnosti rozhodné k uplatnění výdajů spočívajících v jím zaplacených úrocích jako výdajů souvisejících s činností, která generovala příjmy jsoucí dílčím základem daně podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Pak bude na místě závěr, že správce daně správně neumožnil účastníku řízení uvedené náklady uplatnit v režimu tohoto druhu příjmů. Tento závěr však ještě automaticky nemusí vést k tomu, že účastníkem řízení zaplacené úroky budou daňově neuznatelné.

Peníze, které účastník řízení získal jako půjčku od firmy FAGUS, a. s., totiž nepochybně mohl, ať již si je původně vypůjčil z jakéhokoli důvodu (a tedy i tehdy, neprokázal-li by, že si je půjčil v rámci uskutečňování podnikatelského záměru, od něhož následně ustoupil) dále půjčit jakékoli jiné osobě a byl oprávněn tak učinit úplatně, tedy za úrok, který od této jiné osoby inkasoval. Ust. § 8 odst. 6 ve spojení s odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů však „cenu peněz“, tj. náklady na jejich opatření si (stejně jako jakékoli jiné náklady s tím související, např. náklady na bankovní operace se správou peněz spojené či náklady na právní služby týkající se úvěru), neumožňovalo odečíst od příjmů získaných z dalšího půjčení takto opatřených peněz (a toto pravidlo platí i v současné době, viz nynější znění § 8 odst. 5 zákona o daních z příjmů). Je však na místě zvážit, zda taková zákonná úprava odpovídá čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod ve světle jeho výkladu Ústavním soudem (viz zejména jeho nález ze dne 16. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, publikovaný pod č. 130/2007 ve sv. 46, str. 217 Sb. ÚS a na http://nalus.usoud.cz), tedy zda takto definovaný základ daně odpovídá tomu, že zdanění příjmů z kapitálového majetku v podobě příjmů z úroků z půjček má být daní z určitého majetkového přírůstku za zdaňovací období. Uvedená zákonná úprava totiž tím, že nepřipouští snížení vyplacených úroků o náklady, které účastník řízení vynaložil v souvislosti s jejich získáním (a těmi mohou být nejen jím zaplacené úroky za cizí prostředky, které si půjčil, nýbrž i další výdaje vynaložené k provedení celé úvěrové transakce), ve skutečnosti nezdaňuje zvýšení majetku toho, kdo úrok inkasuje, nýbrž bez zohlednění, zda vůbec ke zvýšení majetku dochází, zdaňuje „automaticky“ tento úrok jako „hrubý“ příjem stanoveným procentem, a to za situace, kdy z ekonomického hlediska náklady vynaložené na dosažení uvedeného příjmu mohou jeho podstatnou část ve skutečnosti eliminovat, takže uvedené zdanění má fakticky zčásti povahu zdanění majetku, a nikoli zdanění přírůstku majetku. Nejvyšší správní soud si je vědom, že pokud určitý subjekt poskytuje půjčky (úvěry) v rámci svého podnikání, úrok, který zaplatí za peníze, které dále půjčuje, je pro něj nákladovou položkou. Nutno však mít na paměti, že občasné, tj. nesoustavné, a tedy nepodnikatelské, půjčování prostředků, které věřitel sám získal tak, že si je úplatně půjčil, je legální a ekonomicky racionální aktivitou, která může generovat příjmy. Podobně jsou ostatně legální aktivitou i jiné druhy příjmů zařazené v ust. § 8 zákona o daních z příjmů, které mohou mít povahu příjmů občasných, negenerovaných soustavnou podnikatelskou činností, a přesto dosahovaných za vynaložení určitých nákladů. Takové příjmy je jistě spravedlivé a zcela důvodné zdanit jako kterékoli jiné příjmy. Avšak i z jiných hledisek je s nimi nutno zacházet v principu podobně jako s takovými jinými příjmy. Pro nezohlednění nákladů na jejich dosažení přitom není prima vista patrný racionální důvod. Pouze existence takového důvodu by ovšem ospravedlňovala zacházení s uvedenými příjmy odlišně od příjmů podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů [k rovnosti a zákazu diskriminace v daňovém právu hmotném viz oddíl IX. C) nálezu Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, publikovaného na http://nalus.usoud.cz]. Jelikož zdanění úroků z poskytnutých úvěrů a půjček v režimu ust. § 10 zákona o daních z příjmů nepřipadá v úvahu, neboť uvedené příjmy jsou zákonem výslovně charakterizovány jako samostatná kategorie a zařazeny do ust. § 8 zákona o daních z příjmů, je nutné buď najít racionální a ústavně legitimní důvod k tomu, aby právě u této konkrétní kategorie příjmů výdaje na jejich dosažení mohly být z daňového hlediska ignorovány, anebo ust. § 8 vyložit ústavně konformním způsobem, a tedy zdanit pouze tu částku, která představuje navýšení majetku poplatníka, případně – nebude-li ústavně konformní výklad pro jasnou dikci zákona možný – postupovat podle čl. 95 odst. 2 Ústavy.

Pokud by tedy krajský soud měl aplikovat ust. § 8 odst. 6 zákona o daních z příjmů, bylo by na místě uvážit ústavní konformitu tohoto ustanovení a případně postupovat podle čl. 95 odst. 2 Ústavy. Nejvyšší správní soud však zdůrazňuje, že není oprávněn postup podle uvedeného článku Ústavy krajskému soudu uložit v rámci závazného právního názoru podle ust. § 110 odst. 3 s. ř. s., neboť oprávnění přerušit řízení a přeložit zákon, jehož má být ve věci použito, Ústavnímu soudu s návrhem na vyslovení jeho rozporu s ústavním pořádkem je autonomní, přímo Ústavou svěřenou a zákonem v pozitivním ani negativním slova smyslu nelimitovatelnou pravomocí soudu, do které tedy ani instančně nadřízený soud není oprávněn jakkoli zasahovat. Nejvyšší správní soud je oprávněn pouze k tomu, aby závazným právním názorem uložil krajskému soudu pro případ, že tento soud dospěje k závěru, že ve věci stěžovatele je na místě ust. § 8 odst. 6 zákona o daních z příjmů aplikovat, se otázkou ústavní konformity uvedeného ustanovení zabývat a svůj závěr přezkoumatelně odůvodnit.

Závěrem Nejvyšší správní soud upozorňuje, že pokud by krajský soud dospěl k závěru, že je na místě rozhodnutí stěžovatele zrušit, připadalo by v úvahu současné zrušení prvoinstančního rozhodnutí pouze za splnění podmínek formulovaných v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, www.nssoud.cz.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 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 21. ledna 2010

JUDr. Eliška
Cihlářová
předsedkyně senátu