

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **HOPR GROUP, a. s.,** se sídlem Cihlářská 643/19, Brno, zastoupené JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem se sídlem Pivovarská 8, Vyškov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 11. 2010, č. j. 29 Ca 26/2009 - 68,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1.] Spornou otázkou je v této věci posouzení oprávněnosti započtení úroků ze směnek do daňových výdajů (nákladů) ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon č. 586/1992 Sb.“) již v letech 2004 a 2005 anebo teprve v účetním období, ve kterém budou reálně zaplaceny.

[2.] Finanční úřad Brno I dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob ze dne 18. 3. 2008, č. j. 80390/08/288914/7162, žalobkyni (dále „stěžovatelka“) vyměřil na této dani za kalendářní rok 2004 částku 356 720 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítlo Finanční ředitelství v Brně („žalovaný“) rozhodnutím ze dne 20. 11. 2008, č. j. 19660/08-1200-702271. Stejný finanční úřad dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 3. 2008, č. j. 80424/08/288914/7162, vyměřil stěžovatelce na dani z příjmů právnických osob za rok 2005 částku ve výši 409 760 Kč a odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 11. 2008, č. j. 19671/08-1200-702271.

[3.] Kasační stížnost brojí proti v záhlaví označenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti citovaným rozhodnutím žalovaného.

II. Obsah kasační stížnosti

[4.] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“), tzn. namítá nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu a vady správního řízení.

[5.] Stěžovatelka považuje za nesporné, že vystavila dne 25. 2. 2004 pět kusů fixních směnek vlastních na celkovou sumu 38 617 845 Kč se splatností 31. 12. 2009 (první 2 směnky) a 31. 12. 2010 (zbývající 3 směnky) oproti převzetí peněžní hotovosti ve výši 25 mil. Kč předsedkyní představenstva stěžovatelky od remitenta směnek D. V. Stěžovatelka uplatnila úroky ve výši 6 % ročně z částky 25 mil. Kč ve zdaňovacích obdobích let 2004 a 2005 jako daňově uznatelné výdaje, přičemž však fakticky tento úrok oprávněné osobě nevyplatila.

[6.] Sporným byl v daném případě výklad ustanovení § 19 odst. 1 písm. zk) zákona č. 586/1992 Sb. Stěžovatelka má s poukazem na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu za to, že nejednoznačnost ohledně oprávněnosti započtení úroků ze směnek do daňových výdajů (nákladů) musí být vykládána ve prospěch soukromé osoby. Pokud tedy citované zákonné ustanovení používá pojem „úvěry a půjčky“, neznamená to, že se tato legislativní zkratka vztahuje též na ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) stejného zákona. V tomto zákoně se totiž na řadě míst objevuje nejednotná terminologie, předmětná právní norma se nejeví jako předvídatelná a seznatelná a nemůže být proto vykládána v neprospěch stěžovatelky.

[7.] Další námitka se týká toho, že stěžovatelka a D. V. neuzavřeli smlouvu o půjčce peněz, nýbrž jednalo se o směnečný vztah a směnka nesloužila ani jako zajišťovací institut. Ve skutečnosti proto neměla být řešena otázka úroků z půjčky, nýbrž úroků ze směnek.

III. Vyjádření žalovaného

[8.] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

IV. Vlastní argumentace soudu

[9.] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[10.] Ze shora rekapitulované kasační stížnosti i obsahu spisu je zřejmé, že v nyní projednávaném případě není sporu ohledně zjištěných skutkových okolností, nýbrž co do jejich právního posouzení. Rovněž Nejvyšší správní soud proto má za mezi účastníky řízení postaveno najisto, že stěžovatelka zaúčtovala úroky ze směnek vystavených ve prospěch D. V. do daňově účinných nákladů za roky 2004 a 2005, přičemž však jejich splatnost měla nastat až 31. 12. 2009, resp. 31. 12. 2010.

[11.] Relevantní pro posouzení tohoto případu je následující ustanovení zákona č. 586/1992 Sb.:

§ 24 odst. 2 písm. zi):

Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, jen pokud byly zaplaceny; a dále úroky z půjček a úroky z úvěrů v případě, kdy věřitelem je poplatník uvedený v § 2, který nevede účetnictví, jen pokud byly zaplaceny.

[12.] Argumentace stěžovatelky je založena na tvrzení, že se v daném případě nejednalo o úroky z půjček ani úvěrů, jelikož ke směnkám nebyly uzavřeny žádné smlouvy a nejednalo se o půjčku ve smyslu ustanovení § 657 občanského zákoníku ani o úvěr dle ustanovení § 497 obchodního zákoníku. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb. proto nemělo být vůbec aplikováno a postupováno mělo být výhradně podle obecného ustanovení § 24 odst. 1 cit. zákona [*Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy*.]

[13.] Naopak žalovaný zastával názor, že předmětné úroky by mohly být daňově uznatelné v příslušném zdaňovacím období toliko tehdy, jestliže by v tomto období byly též zaplaceny, jak to předpokládá ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb. Přitom vycházel z ustanovení § 19 odst. 1 písm. zk) zákona č. 586/1992 Sb., podle něhož *od daně jsou osvobozeny úroky z úvěrů, půjček, dluhopisů, vkladních listů, vkladových certifikátů a vkladů jim na roveň postavených a ze směnek, jejichž vydáním získává směnečný dlužník peněžní prostředky, a obdobných právních vztahů vzniklých v zahraničí (dále jen "úvěry a půjčky") plynoucí společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, od obchodní společnosti nebo družstva, je-li poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, nebo od stálé provozovny společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie na území České republiky. Toto se nevztahuje na úroky z úvěrů a půjček, které jsou považovány za podíly na zisku podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3, a dále na úroky z úvěrů a*

půjček, pokud věřitel má právo1. podílet se na zisku dlužníka z titulu úvěrového vztahu, nebo2. změnit právo na úroky z úvěrů a půjček na právo podílet se na zisku dlužníka.

Z toho žalovaný dovodil, že pojem „úroky z půjček a úvěrů" uvedený v ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) cit. zákona je vymezen legislativní zkratkou obsaženou v ustanovení § 19 odst. 1 písm. zk) stejného zákona a zahrnuje tedy i úroky, které jsou zákonným příslušenstvím směnky.

[14.] Nejvyšší správní soud k tomuto názorovému sporu předně odkazuje na svoji ustálenou judikaturu k výkladu citovaných zákonných ustanovení. V rozsudku sp. zn. 5 Afs 25/2009 (všechna rozhodnutí NSS viz www.nssoud.cz) např. uvedl, že „*zákon o daních z příjmů ve stanovených případech výslovně omezuje daňovou uznatelnost úroků, či vymezuje její podmínky [§ 25 odst. 1 písm. a), w), zk) a § 24 odst. 2 písm. zi)], z toho však nelze dovodit, že ve všech ostatních případech se jedná o daňově uznatelný výdaj. Naopak, z demonstrativního charakteru výčtu v § 24 odst. 2 i v § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů plyne, že u nákladů v těchto ustanoveních výslovně neuvedených bude z hlediska jejich daňové relevance záležet vždy na tom, zda splňují požadavky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, či nikoliv*."

[15.] Otázkou výkladu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se Nejvyšší správní soud zabýval v řadě svých rozhodnutí, např. již v rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73 (č. 264/2004 Sb. NSS) uvedl, 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 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*". V rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 82, dále konstatoval: „*Podstatné je, že mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah (nutně však již nikoliv přímá úměra), v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je tedy vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí a nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. Veškeré tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli zákona o daních z příjmů; faktické výdaje k jejich dosažení směřující jsou proto s to ovlivnit základ daně.*"

[16.] Ustálená judikatura tak dospěla k závěru, že daňově uznatelné jsou zásadně všechny výdaje, které byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů (byť i jen očekávaných) a které tedy bezprostředně souvisí s činností daňového subjektu vytvářející jeho příjmy, jsou vůči nim přiměřené a mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy existuje přímý vztah. Přitom však musí platit, že zákon takové výdaje výslovně nevylučuje. Ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak lze považovat

za určitou generální klausuli, vymezující pojem daňově odpočitatelných výdajů (nákladů), přičemž však další zákonná ustanovení (zejména § 25) určují, které výdaje pod tuto „generální klausuli“ zařadit nejde, byť by třeba i odpovídaly jejímu smyslu a podstatě.

[17.] V nyní projednávaném případě má zdejší soud, ve shodě s právním názorem krajského soudu i žalovaného, za to, že úroky ze směnek jsou podřaditelné pod úroky z půjček a úvěrů tak, jak je vymezuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., zavádějící do tohoto zákona počínaje zdaňovacím obdobím roku 2004 legislativní zkratku „úvěry a půjčky“ pokrývající rovněž úroky ze směnek. Pro tento závěr nicméně svědčí nejen obsáhlý výklad týkající se pravidel legislativní techniky (viz čl. 44 Legislativních pravidel vlády), provedený krajským soudem, který zdejší soud nepovažuje za nutné opakovat, nýbrž především následující argumentace.

[18.] V souladu s ustanovením § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně z příjmů právnických osob „*příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem*“ právnických osob. Zákon o daních z příjmů nicméně při výpočtu základu daně zohledňuje skutečnost, že každý podnikatelský subjekt zpravidla musí nejprve za účelem dosažení zisku vynaložit určité náklady, které mu umožní následně dosáhnout zdanitelného příjmu. Zákon tedy umožňuje, aby si daňové subjekty tyto náklady odečetly od základu daně. Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů jsou základním předpokladem k tomu, aby určitý podnikatelský subjekt vůbec mohl vyvíjet podnikatelskou činnost, při níž má být dosaženo příjmů, jež jsou předmětem daně. Jestliže zákon o daních z příjmů umožňuje odečíst si od získaných příjmů z podnikání výdaje, činí tak zjevně proto, aby docházelo k obnovování techniky, hmotného investičního majetku a k rozvoji podnikání (srov. nález Ústavního soudu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001, viz http://nalus.usoud.cz).

[19.] Úrok, ať již z půjček, úvěrů či směnek, přitom není ničím jiným než vyjádřením ceny finančních prostředků v čase. Jedná se tak o ekonomickou náhradu, plynoucí z peněžních prostředků, která by jinak přirůstala k mase finančních prostředků jejich vlastníkovi. V této logice viděno a v obecné rovině vyjádřeno je zaplacený úrok daňově uznatelným nákladem. O takový náklad se však zásadně může jednat pouze tehdy, pokud byl skutečně vynaložen, tedy zaplacen, tak, jak stanoví ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb. Pokud však v daném případě stěžovatelka ani netvrdí, že by úrok z předmětných směnek byl v příslušném zdaňovacím období zaplacen, když byl uplatněn toliko účetně, není dán žádný důvod, aby byl započítán jako daňově uznatelný výdaj (náklad). Jen pro úplnost soud konstatuje, že takto viděno není ani rozhodné, zda předmětný vztah mezi stěžovatelkou a D. V. měl být s ohledem na jeho obsah charakterizován jako spíše smlouva o půjčce (názor žalovaného) či jako jakýsi hybrid směnečného práva a smlouvy o půjčce. Podstatné je, že v žádném případě zákonná úprava neumožňovala daňově uznat úroky, pokud v daných zdaňovacích obdobích nebyly skutečně vyplaceny.

[20.] Takto viděno Nejvyšší správní soud v projednávané věci nepřijímá ani argumentaci stěžovatelky vedenou v tom směru, že v případě nejasné zákonné úpravy v oblasti daní je třeba volit ten výklad, který je příznivější pro daňový subjekt. Jakkoliv totiž s touto obecnou tezí soud souhlasí a uvedl ji ostatně výslovně již i v řadě svých rozhodnutí, nelze

z ní dovodit možnost vyhovění argumentaci stěžovatelky, a to z toho důvodu, že zmíněnou nejasnost a nejednoznačnost soud ani ve vztahu mezi účelem aplikované zákonné úpravy a jejím gramatickým zněním neshledal.

[21.] Stěžovatelka totiž spatřuje nejednoznačnost zákonné úpravy v tom, že pokud by prý ustanovením § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů měla být zavedena legislativní zkratka, kterou by pod „úvěry a půjčky" byly zahrnuty rovněž úroky ze směnek a tato zkratka by se vztahovala na všechna ustanovení nacházející se za tímto ustanovením, pak nemá logiku ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 4. K tomu je však třeba uvést, že zákonem č. 438/2003 Sb., kterým byl novelizován zákon o daních z příjmů, bylo současně změněno jak ustanovení § 19 odst. 1 písm. zk), tak také právě § 24 odst. 2 písm. zi); naopak k novelizaci ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 4. zákonodárce nepřistoupil. Je tak zřejmé, že metodou historického a racionálního zákonodárce lze dospět k jednoznačnému závěru, že pokud stejným zákonem došlo k novelizaci spočívající v zavedení předmětné legislativní zkratky, je nutné i další ustanovení, měněné stejnou novelou a nacházející se v systematice zákona za touto legislativní zkratkou, vykládat v souladu s ní.

[22.] Navíc, ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 4., podle něhož se za příjmy považují *„úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních instrumentů*", výslovně a samostatně nezmiňuje úroky ze směnek a nelze z něj proto přímo dovodit úmysl zákonodárce oddělit tento pojem od pojmu úroky z půjček.

[23.] Lze tak uzavřít, že stěžovatelka nenabídla jinou argumentaci, než kterou představila již v podané žalobě a s níž se dostatečným a přesvědčivým způsobem vypořádal již krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku. To znamená, že úroky z předmětných směnek správně nebyly započteny do daňově uznatelných nákladů v letech 2004 a 2005, jelikož v těchto obdobích tyto úroky nebyly zaplaceny.

V. Shrnutí

[24.] Nejvyšší správní soud proto na základě shora předestřené argumentace dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, neboť krajský soud vyhodnotil relevantní právní otázky správně, přesvědčivě a v souladu se zákonnou úpravou a nebyly zjištěny ani vady správního řízení, které ostatně stěžovatelka ani nijak blíže neupřesnila. Proto byla kasační stížnost zamítnuta jako nedůvodná.

[25.] Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 5. května 2011

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu