



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce Č., a. s., zastoupeného Kamilem Halatou, advokátem v Metylovicích 429, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ostravě, Ostrava, Na Jízdárně 3, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2003, čj. 5656/120/2003, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 9. 2005, čj. 22 Ca 454/2003 - 32,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 9. 2005, čj. 22 Ca 454/2003 - 32, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad (správce daně) rozhodnutím ze dne 17. 12. 2002, čj. 159328/03/388912/2583, dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 10 595 200 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 10. 2003, čj. 5656/120/2003, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě. Domnívá se, že úroky z převzatého úvěru nepředstavují náklady ve smyslu § 25 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a není důvod uznat tyto úroky podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů jen do výše příjmů s nimi souvisejících. Podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů nelze uznat úroky z úvěrů za daňové náklady, ale toto ustanovení podle žalobce na jeho případ nedopadá. Žalovaný podle něj navíc porušil zásadu podle § 2 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), protože nepřihlédl ke všem skutečnostem, které vyšly v daňovém řízení najevo a nehodnotil předložené důkazy

v jejich vzájemné souvislosti, zejména se pak nezabýval tím, že žalobce prokazatelně použil získané finanční prostředky ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. na dosažení, zajištění a udržení příjmů v rámci podnikatelské činnosti.

Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 15. 9. 2005, čj. 22 Ca 454/2003 - 32. Označil přitom argumentaci žalobce za zavádějící a dodal, že peněžní prostředky, které žalobce získal od své dceřiné společnosti (D., a. s.), je možné považovat pouze za uhrazenou pohledávku, kterou měl žalobce vůči své dceřiné společnosti právě proto, že za ni převzal dluh z úvěrové smlouvy. Povinnost žalobce platit úroky bance vyplývala ze smlouvy o převzetí dluhu a právě smlouva o převzetí dluhu je úkonem, ze kterého vznikla žalobci povinnost splácet bance dluh včetně úroků. Soud proto nesouhlasil s argumentací žalobce, že povinnost platit úroky bance nevznikla na základě smlouvy o převzetí dluhu, ale na základě smlouvy o úvěru. Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, podle kterého byl žalobce povinen platit úroky bance z titulu převzetí závazků za dceřinou společnost.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností opírající se o stížný důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem.

Stěžovatel polemizoval zejména s posouzením úroků z úvěru převzatého od jeho dceřiné společnosti. Podle krajského soudu jsou peněžní prostředky, které stěžovatel získal od své dceřiné společnosti, pouze uhrazenou pohledávkou, kterou měl stěžovatel za dceřinou společností, protože za ni převzal dluh z úvěrové smlouvy. Stěžovatel naopak tvrdí, že není důvod považovat úroky z převzatého úvěru za náklady ve smyslu § 25 zákona o daních z příjmů a podle § 24 odst. 2 téhož zákona je uzнат jen do výše příjmů s nimi souvisejících. Krajský soud rovněž uzavřel, že povinnost stěžovatele splácet dluh a úroky bance vyplývala ze smlouvy o převzetí dluhu. Stěžovatel se ovšem domnívá, že aplikace právního názoru krajského soudu by ve svém důsledku měla zničující daňové účinky na veškerá převzetí úročených závazků, neboť by úroky z takových úvěrů nemohly daňové subjekty uplatnit do daňových nákladů. V tomto smyslu jde podle stěžovatele o názor, který je v rozporu s § 2 odst. 3 daňového řádu i v rozporu se zásadami formální logiky.

Stěžovatel zdůraznil, že již v předchozích řízeních prokázal, že prostředky získané na základě smlouvy o převzetí dluhu použil na svoji činnost a v žalobě doložil jejich použití na navýšení základního kapitálu dceřiné společnosti, splacení úvěru. Dále rozvedl, že v posuzované věci byly účtovány výnosové úroky proto, že závazek dceřiné společnosti stěžovatele zaplatit stěžovateli za převzetí dluhu nebyl splněn ihned při převzetí dluhu, ale postupně. Jeho nezaplacená část byla proto úročena úrokem nepatrně převyšujícím bankovní úrok, a se snižováním závazku dceřiné společnosti vůči stěžovateli se snižovaly i úroky účtované do výnosů. Při splnění závazku bylo účtování těchto výnosových úroků ukončeno. Účtování výnosových výroků na základě shora uvedené skutečnosti by však nemělo ovlivnit posuzování nákladových úroků, placených stěžovatelem věřiteli z převzatého dluhu.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své stanovisko k žalobě a označil námitky stěžovatele za zavádějící a odvádějící pozornost od posuzované věci. Zdůraznil, že předmětem sporu je daňové posouzení příslušných úroků, které je nutno posuzovat jako úroky související s převzetím závazku stěžovatelem za dceřinou společnost. Nejedná se tedy o úroky z titulu podnikatelské činnosti stěžovatele. Podle žalovaného si stěžovatel odporuje, když v kasační stížnosti uvádí, že prostředky získané na základě smlouvy o převzetí dluhu byly použity pro činnost stěžovatele a že doložil jejich použití, a přitom sám ve svém vyjádření ze dne 8. 3. 2004 uvedl, že pozitivní důkaz je obtížný, z čehož žalovaný dovodil, že jej stěžovatel prakticky nemá.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve své kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku aplikace § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů ve vztahu k § 25 zákona o daních z příjmů, když dospěl k závěru, že úroky z úvěru, který byl poskytnut dceřiné společnosti stěžovatele a který stěžovatel převzal na základě smlouvy o převzetí dluhu, nelze považovat za výdaje ve smyslu citovaných ustanovení.

Ze spisů vyplývá, že dne 13. 6. 1996 uzavřela F., a. s., jako věřitel, se společností D., a. s., jako dlužníkem, smlouvu o účelovém úvěru (za účelem nákupu finančních investic). Smlouva byla zajištěna směnkou vlastní, jejímž avalem byl stěžovatel. Stěžovatel uzavřel dne 1. 7. 1997 se společností D., a. s. dohodu o převzetí závazku (§ 531 odst. 1 občanského zákoníku), jejímž obsahem bylo převzetí závazku z úvěrové smlouvy ve výši 247 168 253,90 Kč. F., a. s. (věřitel) vyslovila souhlas s převzetím dluhu. Dne 3. 4. 2002 zahájil správce daně u stěžovatele daňovou kontrolu, při níž vyzval stěžovatele, aby prokázal, že úroky zaúčtované do nákladů (na základě dohody o převzetí závazků) jsou daňovými náklady. K tomu stěžovatel sdělil, že na základě převzetí závazků dceřiné společnosti mohl realizovat nákup akciových podílů v této dceřiné společnosti a odkázal na smlouvu o převzetí závazků, uzavřenou mezi stěžovatelem a společností D., a. s. Správce daně dospěl na základě uvedených skutečností k závěru, že stěžovatel neprokázal, že nákladové úroky ve výši 33 010 695,08 Kč jsou daňovým nákladem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, uznal jako daňový základ pouze částku nákladů do výše příjmů s nimi souvisejících, tj. částku 13 279 980,25 Kč a konstatoval, že stěžovatel neoprávněně snížil základ daně o částku rozdílu mezi nákladovými a výnosovými úroky ve výši 19 730 717,83 Kč. Správce daně proto doměřil stěžovateli dodatečně daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 10 595 200 Kč.

Základem kasační stížnosti je posouzení právní otázky, zda lze úroky z převzatého úvěru považovat za náklady ve smyslu § 25 zákona o daních z příjmů a zda je lze podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů považovat za daňově uznatelné pouze do výše příjmů s nimi souvisejících, nebo zda lze tyto úroky považovat za výdaje

vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

K § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se ve své judikatuře několikrát vyjadřoval i Ústavní soud, který např. v nálezu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001 (www.judikatura.cz), vyslovil, „že výklad zákona je třeba provádět i v kontextu různých společenských zájmů, je nutno v něm hledat cíl, proč takový zákon a v takovém znění společnost přijala. Jestliže zákon o daních z příjmů umožňuje odečíst si od získaných příjmů z podnikání výdaje, tedy dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel, činí tak zjevně proto, aby podpořil podnikání, aby docházelo k obnovování techniky, hmotného investičního majetku a dosahovalo se rozvoje podnikání“. Stejně tak ovšem Ústavní soud uvádí, že správce daně musí mít k dispozici nástroje, které mu umožní zamezit spekulativnímu snižování základu daně. Tuto zásadu formuloval Ústavní soud např. v nálezu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000 (www.judikatura.cz), kdy konstatoval, „že podle ústavních zásad ukládání daní a jejich správy finančními orgány je v souladu s Ústavou takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje.“

Náhled Ústavního soudu nalezl svůj odraz i v judikatuře Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003 - 73 (www.nssoud.cz), konstatoval, že „z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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. 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.“

Nejvyšší správní soud při posouzení, zda se jedná o výdaj vynaložený za účelem dosažení zisku, vychází v posuzované věci z podmínek, které by platily pro postupitele (původní společnost), pokud by k převzetí dluhu nedošlo. Z právní úpravy změn závazkových vztahů, v konkrétním případě se jedná o změnu v subjektu závazku, je zřejmé, že tyto instituty slouží mj. k optimalizaci podmínek pro podnikání a jsou tudíž ekonomicky motivovány. Stěžovatel by pak neměl být daňově penalizován za to, že se ve věci závazkových vztahů a jejich případných transformací chová ekonomicky. Úvěr, jehož úroky jsou předmětem posuzování, byl sjednán jako účelový a měl sloužit nákupu finančních investičních investic. Nadto je nutno zdůraznit, že stěžovatel byl v původním závazkovém vztahu v pozici avala ze směny vlastní. Úroky z předmětného úvěru byly do převzetí dluhu stěžovatelem u původní společnosti považovány za výdaje sloužící k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je nutné v posuzované věci vycházet z podmínek, které by platily pro dceřinou společnost, a dovodit, že lze i nadále úroky z účelového úvěru považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pouze v důsledku změny v osobě dlužníka nelze posuzovat daný závazkový vztah odlišně. K tomu je možné také odkázat na zákonné ustanovení § 532 občanského zákoníku, z něhož vyplývá, že obsah závazku se převzetím dluhu nemění.

Je zřejmé, že v posuzované věci se nejedná o záměrné vyhýbání se daňové povinnosti, jelikož za podmínek původního dlužníka, tj. dceřiné společnosti by tyto výdaje byly uznány jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Lze proto konstatovat, že tyto výdaje uplatněné daňovým subjektem, s jeho podnikatelskou činností jednoznačně souvisejí, jsou přiměřené a existuje mezi nimi a očekávanými příjmy přímý a bezprostřední vztah, čímž jsou splněny podmínky plynoucí z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z veškerých těchto argumentů vyplývá, že tento výdaj je nákladem, který slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů stěžovatele. Stěžovatel rovněž unesl důkazní břemeno, neboť předložil veškeré důkazy a je pouze věcí právního posouzení, zda se o daňově uznatelné výdaje jedná.

Právní závěr, vyvozující ze skutečnosti, že sjednaný úvěr byl poskytnut jinému subjektu, a proto tento úvěr nesloužil stěžovateli k dosažení, zajištění a udržení jeho příjmů, není opodstatněný. Krajský soud hodnotil rozhodné skutečnosti izolovaně pouze ve vztahu k smlouvě o převzetí dluhu, a nikoliv, jak bylo jeho povinností, ve vzájemné souvislosti. Na základě převzetí závazku ke splacení úvěru se souhlasem věřitele došlo k transformaci závazkového vztahu pouze ve vztahu ke skladebnému prvku subjektu smlouvy o úvěru v právním postavení dlužníka, nikoli v samotném obsahu závazkového vztahu. Krajský soud k interpretaci podstaty sporu spočívající v úvaze, zda předmětné úroky lze považovat za náklad ve smyslu § 24 odst.1 zákona o daních z příjmů správně odkázal na přílehlavou judikaturu Nejvyššího správního soudu, avšak vyvodil z ní nesprávné právní závěry.

Povinnost k hrazení úroků z předmětné úvěrové smlouvy bance vyplývá ze samotné úvěrové smlouvy a právní nástupnictví stěžovatele do úvěrové smlouvy na tom nemůže ničeho změnit. Jeho výsledkem je, stejně jako u přímého úvěru, závazek stěžovatele z úvěrového vztahu vůči F., a. s. splatit poskytnuté finanční plnění včetně úroků.

Jak vyplývá ze správního a soudního spisu, použití předmětných finančních prostředků na nákup finančních investic bylo stěžovatelem doloženo. Na základě úvěrové smlouvy ze dne 29. 1. 1997 byl žalobci poskytnut společností S. a. s. úvěr na nákup 17 autobusů. Ke splatnosti tohoto úvěru byly použity rovněž finanční prostředky, kterými stěžovatel disponoval na základě převzetí úvěru od dceřiné společnosti. Další finanční prostředky získané z převzetí dluhu od dceřiné společnosti byly použity rovněž pro splacení úvěru sloužícího k financování dopravní techniky a nákup akcií ve společnostech stěžovatele.

Lze tedy uzavřít, že převzetí úvěru od dceřiné společnosti lze považovat za operaci, kde výdaje (tj. úroky účtované do nákladů) byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. že takto získané finanční prostředky byly použity pro podnikatelské účely stěžovatele. Lze přisvědčit stěžovateli, že žalovaný pouze konstatoval, že byl převzat určitý závazek a s ním i povinnost platit úroky, aniž by se podrobněji zabýval tím, jakým způsobem byly tyto finanční prostředky dále použity. Krajský soud proto pochybil, pokud rozhodl, že úroky z předmětného úvěru nepředstavují výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Vzhledem k výše uvedenému Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost stěžovatele byla důvodná [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud znovu i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. července 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu