



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **M. H.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem se sídlem Hálkova 24, Plzeň, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2004, č. j. 8606/04-110, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2007, č. j. 8 Ca 10/2005 - 51,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2007, č. j. 8 Ca 10/2005 – 51, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou včas se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku městského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2004, č. j. 8606/04-110, kterým byl změněn dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 2001 vydaný dne 30. 9. 2003 Finančním úřadem ve Slaném pod č. j. 50185/03/031920/2487 tak, že byl stěžovateli dodatečně stanoven základ daně ve výši 3 216 332 Kč a vyměřena daň ve výši 977 460 Kč (namísto platebním výměrem původně stanoveného daňového základu 3 575 825 Kč a daně 1 092 500 Kč). Městský soud žalobu zamítl mj. proto, že úrok z půjčky zaplacený stěžovatelem považoval za výdaj vynaložený k zajištění příjmu a nikoli k jeho dosažení.

Proti tomu stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody stanovené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Namítá, že městský soud nesprávně posoudil otázku oprávněnosti uplatnění daňových výdajů vynaložených na zaplacení úroků ve výši 3,3 mil. Kč, plynoucích z půjčky přijaté na financování pohledávky, jejíž realizací bylo dosaženo zdanitelného příjmu 7,9 mil Kč. Městský soud chybně aplikoval pojmy „výdaj vynaložený k dosažení příjmu“ a „výdaj vynaložený k zajištění příjmu“ podle § 10 a § 24 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále

jen zákon o daních z příjmů). Stěžovatel má zato, že zaplacené úroky z půjčky jsou výdajem vynaloženým na dosažení příjmu a nikoli na jeho zajištění, jak tvrdí městský soud a žalovaný. Půjčka, se kterou tento úrok souvisel, byla poskytnuta na pořízení a použití pohledávky, při jejíž následné realizaci stěžovatel dosáhl zdanitelného příjmu ve výši 7,9 mil. Kč (výdaj na zaplacení úroků proti němu uplatnil jako výdaj na dosažení tohoto příjmu). Stěžovatel se domnívá, že jeho závěr je zcela logický (pokud by totiž nesjednal půjčku, nemohl by nikdy dosáhnout uvedeného příjmu), navíc jej potvrzuje vyjádření Ústavu pro jazyk český AV ČR, v němž je uvedeno, že výdaj na dosažení příjmu je takový výdaj, který vynakládáme k tomu, abychom určitý příjem dosáhli, zatímco výdaj k zajištění příjmu je výdaj, který je vynakládán k tomu, aby příjem zůstal zachován a nezměnil se. Stěžovatel dále dovozuje, že při posouzení toho, zda se jedná o příjem k dosažení nebo zajištění, je rozhodujícím kritériem to, zda je prvotní výdaj, či příjem. V případě dosažení je prvotní výdaj, na jehož základě je následně získán příjem, zatímco u zajištění je prvotní příjem a následný výdaj. Uvedenému podle stěžovatele nasvědčuje i § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, v němž jsou systematicky řazeny pojmy dosažení-zajištění-udržení. Stěžovatel poukazuje na to, že úhradu úroků z půjčky vynaložil z toho důvodu, aby získal pohledávku a následně měl možnost dosáhnout příjmu 7,9 mil. Kč z realizace této pohledávky (ať už z jejího inkasa nebo z pronájmu domu čp. 103, k němuž se vztahovalo zástavní právo na pohledávku navázané). Výklad zaujatý žalovaným vede k absurdním závěrům, neboť stěžovatelem vynaložené úroky nijak nezajišťovaly, že dosažený příjem 7,9 mil. Kč zůstane zachován. Stěžovatel uzavírá, že jeho závěr plyne jak z jazykového, tak logického výkladu a rovněž ze smyslu zákona o daních z příjmů.

Nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí pak stěžovatel spatřuje v tom, že městský soud nezdůvodnil svůj právní názor, nýbrž se pouze ztotožnil se závěrem žalovaného, že se jednalo o „zajištění“ příjmu dosaženého z realizace pohledávky, o který nelze podle § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů snižovat zdanitelný příjem při stanovení základu daně. Stěžovateli tak byla odňata možnost posoudit důvody, které vedly soud k uvedenému závěru. Navrhuje proto rozsudek městského soudu zrušit.

Žalovaný ve svém vyjádření poukázal na to, že stěžovatel částku 3,3 mil. Kč zahrnul do výdajů k příjmům z pronájmu jako úroky z půjčky. V roce 1999 si podle svého tvrzení půjčil bezúročně od rodiny a přátel na pořízení pohledávky od Komerční banky. V roce 2001 pak uzavřel písemnou smlouvu o půjčce se společností Středočeská obchodní společnost Group, a. s. (dále též SOS Group, a. s.), podle níž si půjčil 5 mil. Kč. Do konce roku 2001 vznikly z této půjčky úroky 3,3 mil. Kč, které si stěžovatel zahrnul do daňových výdajů. Žalovaný vycházel z toho, že se o výdaj k dosažení příjmů nejednalo, neboť příjem plynul stěžovateli z úhrady pohledávky za dlužníkem a jednalo se o ostatní příjem ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů, podle jehož odst. 5 (pozn. soudu: žalovaný má na mysli odst. 4) lze uplatnit jen výdaje na dosažení příjmů. Nemovitost čp. 103 nebyla ve vlastnictví stěžovatele a výdaje spojené s jejím prodejem jako realizací zástavy k uspokojení pohledávky nijak s příjmy stěžovatele získávanými z pronájmu nemovitostí nesouvisely. Podle žalovaného je navíc úrok bezprostředně spojen s půjčkou, tedy nedaňovým příjmem, a nesouvisí tak se zdaňovanými příjmy bezprostředně (není výdajem na dosažení takového příjmu). Pouze v případě, kdy půjčka souvisí s výdaji z podnikání či pronájmu a tedy i budoucími příjmy z těchto činností, je výdajem k zajištění těchto příjmů. Takové výdaje však nelze u příjmů zdaňovaných podle § 10 zákona o daních z příjmů uplatnit. Vyjádření AV ČR pak je jen hodnocení pojmů z hlediska jazykového, navíc stěžovatel získal majetek v roce 1999 a půjčka, ke které se váží uplatněné úroky, mu byla poskytnuta až v roce 2001.

V replice k tomu stěžovatel poukázal na str. 12 rozhodnutí žalovaného, z níž je zřejmé, že žalovaný nezpochybnil, že si stěžovatel musel půjčit a že byl povinen hradit úroky, avšak úhradu těchto úroků nepovažoval za výdaj na dosažení příjmů. Podle stěžovatele

je tak předmětem sporu pouze posouzení, zda předmětný úrok z půjčky je výdajem na dosažení příjmu nebo na jeho zajištění. Stěžovatel zdůrazňuje, že pokud by tento výdaj (úroky) nevytvořil, nemohl by dosáhnout příjmu 7,8 mil. Kč z dražby (pozn. soudu: stěžovatel má na mysli 7,9 mil. Kč, neboť to je částka, za níž byla předmětná nemovitost v dražbě prodána), jelikož by byl donucen pohledávku se ztrátou prodat společnosti SOS Group, a. s. jako kompenzaci prvotního dluhu 800 000 Kč z roku 1999. Stěžovatel dále uvádí, že žalovaný nepochopil konstrukci celého obchodního případu. Poukazuje tedy na to, že v roce 1999 odkoupil od Komerční banky pohledávku, kterou v dubnu 2001 zpeněžil se ziskem. Na zakoupení pohledávky, která byla kryta zástavním právem k nemovitosti čp. 103, si v roce 1999 sjednal vícero krátkodobých půjček, mj. i 800 000 Kč od společnosti SOS Group, a. s., která měla zájem o pronájem uvedené nemovitosti. Stěžovatel zamýšlel získat nemovitost do svého vlastnictví a z příjmů z pronájmu uspokojovat svoje věřitele. To se mu však nepodařilo. S ohledem na to, že po něm věřitelé požadovali vrácení peněz, sjednal si další souhrnnou půjčku, kterou mu bez zajištění byla ochotna poskytnout pouze společnost SOS Group, a. s. s podmínkou, že získá 40 % podíl na nemovitosti. Proto s touto společností založil k tomuto účelu sdružení (odkazuje na notářský zápis). V případě, že by společnost v dražbě požadovaný podíl na nemovitosti nezískala, bylo ve smlouvě o půjčce sjednáno náhradní zajištění, a to úrok 3,3 mil. Kč. Stěžovatel dále zdůrazňuje, že veškeré úkony činil s cílem dosáhnout příjmu, k čemuž také směřovaly jím zaplacené výdaje – jak kupní cena za pohledávku, tak zaplacený úrok z půjčky. Tyto výdaje také uplatnil oproti příjmu z pohledávky - pro zjednodušení podle § 10 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel také nesouhlasí s tím, že by půjčka měla být příjmem, jak uvádí žalovaný ve svém vyjádření, a uzavírá, že pokud by nesjednal v roce 1999 půjčky na odkoupení pohledávky a v lednu 2001 úročenou půjčku od SOS Group, a. s. na splacení prvotních půjček, nemohl by v dubnu 2001 získat příjem z realizace této pohledávky. Stěžovatel rovněž doložil fotokopii dopisu Ing. Z. Č. z 18. 8. 2003, v němž je potvrzeno, že společnost SOS Group, a. s. poskytla stěžovateli půjčku jak v roce 1999, tak v roce 2001 a že příjem z úroků v částce 3,3 mil. Kč řádně zdanila.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) („*nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*“), a písm. d) s. ř. s. („*nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*“). Spornou právní otázku spatřuje v tom, zda byly v daném případě zaplacené úroky výdajem k dosažení příjmu či nikoli a nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí shledává v postupu městského soudu, který nezdůvodnil svůj právní názor na zmíněnou právní otázku, nýbrž se pouze ztotožnil se závěrem žalovaného.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Pokud by totiž byla uvedená námitka důvodná, již samotná tato okolnost by musela vést ke zrušení rozhodnutí městského soudu.

Podle setrvalé judikatury Ústavního soudu (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, publ. ve Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 3, nálezy č. 34, nebo nálezy ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, ve Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 8, nálezy č. 85) jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy) a vylučujícím libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky odůvodnit (ve správním soudnictví viz § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami

při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

Uvedená stálá judikatura Ústavního soudu našla svůj odraz i v judikatuře Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 27. 10. 2004, č. j. 7 As 60/2003 - 75, oba na www.nssoud.cz, nebo ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, uveřejněn ve Sb. NSS pod č. 689/2005). Této judikatuře je společný názor, že není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Nestačí, pokud soud při vypořádávání se s touto argumentací účastníka pouze konstatuje, že je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech resp. důvodech právních případně skutkových) její nesprávnost spočívá.

Jak vyplývá ze soudního spisu, stěžovatel v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (na str. 4 uprostřed) poukazuje na to, že v případě úroků z půjčky trvá na jejich uplatnění v režimu zdanění podle § 9 zákona o daních z příjmů. Jestliže v odvolacím řízení z opatrnosti navrhoval jejich alternativní uplatnění v režimu zdanění podle § 10 uvedeného zákona, tak názor žalovaného o nemožnosti uplatnění úroků ani v tomto režimu, je podle žalobce „nezákonný a současně nepřezkoumatelný“, neboť žalovaný svůj závěr o tom, že zaplacený úrok není výdajem na dosažení příjmů nijak neodůvodnil. Stěžovatel zde poukázal na možný jazykový výklad pojmů „dosažení“ a „zajištění“ příjmů, k čemuž doložil stanovisko Ústavu pro jazyk český AV ČR. Městský soud pak v napadeném rozsudku (na str. 5 dole) k této žalobní námitce uvedl, že ohledně úroků z půjčky se ztotožnil se žalovaným v tom, že na základě provedených zjištění, která byla ve vztahu k úrokům učiněna, lze tyto posoudit jako výdaje vynaložené na zajištění příjmů, které však ve smyslu § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů nelze uplatnit, neboť citované ustanovení umožňuje uplatnění pouze prokazatelně vynaložených výdajů k dosažení příjmů. Městský soud v souladu se žalovaným předmětné úroky nepovažuje za výdaje na dosažení příjmu z realizované pohledávky.

Pro úplnost je vhodné také poukázat na to, co k posouzení úroků, jakožto výdajů k zajištění příjmu, uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí. Ten nejprve poukázal na skutečnost, že stěžovatel nikdy nebyl vlastníkem předmětné nemovitosti (čp. 103) a nemohl tak příjem z pohledávky zařadit mezi příjmy z pronájmu, nýbrž mezi příjmy ostatní. Žalovaný výslovně uvedl, že nepochybně, že si stěžovatel finanční prostředky musel půjčit a že tak byl povinen hradit i úroky ve výši 3,3 mil. Kč, avšak tato úhrada není výdajem na dosažení příjmů z realizované pohledávky. Podle žalovaného lze tyto výdaje posoudit jako výdaje vynaložené na zajištění příjmů, které však podle § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů, není možné uplatnit.

Z uvedeného je nepochybné, že v podané žalobě stěžovatel jednak poukazoval na nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného a jednak na jeho nesprávný právní závěr ohledně posouzení zaplacených úroků, jako výdajů k zajištění příjmu z pohledávky. Městský soud se však nejen nezabýval tvrzenou nepřezkoumatelností správního rozhodnutí (v rozsudku není uvedena žádná reakce soudu na stěžovatelovu námitku, že žalovaný svůj právní závěr neodůvodnil), ale navíc závěr žalovaného přijal za svůj, aniž by se vypořádal se stěžovatelovými námitkami, které jej zpochybňují.

Odůvodnění rozhodnutí městského soudu je proto v té části, v níž se zabývá zmíněnými dvěma námitkami (tj. nepřezkoumatelností správního rozhodnutí žalovaného, jakož i nesprávným právním posouzením charakteru úroků jakožto výdaje) nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Soud se totiž těmito námitkami řádně nezabýval a neuvedl v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech) se stěžovatel mylí, třebaže konkrétní argumenty pro nepřezkoumatelnost i nesprávné právní posouzení věci ve své žalobě uvedl (k tomu viz výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu publikovaný ve Sb. NSS pod č. 689/2005, jakož i rozsudek ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, www.nssoud.cz). Tvrzený důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak byl shledán naplněným.

Nad rámec uvedeného považuje Nejvyšší správní soud za vhodné vyslovit se i k druhé námitce uplatněné v kasační stížnosti, tj. zda úrok z půjčky je v daném případě výdajem na dosažení či zajištění příjmu. Předem je však nutno zdůraznit, že zdejší soud posuzoval toliko charakter zmíněného úroku (tj. zda je výdajem k dosažení či zajištění příjmu), aniž by přitom zkoumal, zda byl úrok skutečně zaplacen, případně v jaké výši, a zda smlouva o půjčce nebyla úkonem simulovaným, jak naznačuje finanční úřad ve zprávě o kontrole. Nejvyšší správní soud totiž v řízení o kasační stížnosti přezkoumává pravomocné rozhodnutí krajského soudu (Městského soudu v Praze) v rámci uplatněných důvodů, od nichž se může odchytil jen v zákonem předvídaných situacích (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Ve vztahu k uplatněným úrokům pak městský soud ve svém rozsudku posuzoval pouze to, zda se jedná o výdaj na dosažení či zajištění příjmu. Stejně tak stěžovatel i žalovaný směřovali svoje námitky do tohoto posouzení. Ostatně žalovaný ve svém rozhodnutí (na str. 12 dole) výslovně uvádí, že nezpochybňuje, že si stěžovatel musel finanční prostředky půjčit a že byl povinen hradit úroky z poskytnuté půjčky.

Níže uvedené závěry Nejvyššího správního soudu tedy vycházejí z následujícího skutkového stavu: v roce 1999 si stěžovatel vypůjčil od přátel, známých a společnosti SOS Group, a. s. finanční prostředky na zakoupení pohledávky zajištěné zástavou mj. nemovitostí ve Slaném čp. 103. Tuto pohledávku v nominální výši 7 821 819 Kč také smlouvou o postoupení pohledávky ze dne 12. 3. 1999 od Komerční banky a. s. získal za cenu 4,3 mil. Kč. Rozsudkem Krajského obchodního soudu v Praze ze dne 21. 9. 2000 bylo rozhodnuto, že dlužník je povinen stěžovateli shora uvedenou částku spolu s 30 % úrokem z prodlení zaplatit a stěžovateli byl k uspokojení jeho pohledávky povolen prodej zástavy. Dne 2. 1. 2001 uzavřel stěžovatel se společností SOS Group, a. s. smlouvu o půjčce, na základě níž uvedená společnost půjčila stěžovateli 5 mil. Kč a stěžovatel se zavázal tuto částku vrátit do 31. 12. 2001 spolu s 6 % měsíčním úrokem, který bude splácet každý měsíc až do 31. 12. 2001. Podle stěžovatelova tvrzení, které žalovaný nezpochybnil, se tak stalo proto, že se jeho původní věřitelé domáhali vrácení peněz. Dne 10. 4. 2001 proběhla nedobrovolná dražba na níž byla nemovitost čp. 103 ve Slaném vydražena za 7,9 mil. Kč vydražitelem D. T. T. Uvedenou částku pak stěžovatel od vydražitele obdržel a společnosti SOS Group, a. s. v souladu se smlouvou zaplatil na úrocích 3,3 mil. Kč.

Rovněž je vhodné zmínit, že stěžovatel v kasační stížnosti již nebrojí proti závěru, že se předmětné výdaje (zaplacené úroky) vztahují k „ostatním příjmům“ podle § 10 zákona o daních z příjmů a nikoli k příjmům z pronájmu, jak původně namítal ve správním řízení i žalobě. Proto Nejvyšší správní soud neposuzoval ani tuto otázku, přestože se k ní žalovaný ve svém vyjádření vrátil.

Podle první věty § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů je základem daně (dílním základem daně) u ostatních příjmů příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. V případě „ostatních příjmů“, mezi které byl zařazen i předmětný příjem z pohledávky,

tak lze snížit dílčí základ daně pouze o výdaje vynaložené k dosažení příjmů a nikoli i o výdaje vynaložené k jejich zajištění a udržení, jako je tomu např. u příjmů z podnikání a ostatní výdělečné činnosti (§ 7 odst. 3 citovaného zákona) nebo v případě příjmů z pronájmu (§ 9 odst. 3 zákona). Ve vztahu k obecnému posouzení daňově uznatelných výdajů pak jistě lze vycházet z ustálené správní judikatury vztahující se k § 24 odst. 1 citovaného zákona (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, zveřejněný ve Sb. NSS pod č. 264/2004), podle níž je daňovým výdajem pouze takový výdaj, který byl vynaložen za účelem dosažení zdanitelných příjmů. Přitom nelze dovodit, že se vynaložené výdaje musí vždy reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Vždy se však musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah. Prokázat výdaje na dosažení příjmů je povinností daňového subjektu, když povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za účelem dosažení příjmů, a 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 o správě daní a poplatků a zásadami formální logiky.

Pokud stěžovatel při posouzení pojmů „dosažení příjmů“ a „zajištění příjmů“ vychází z jejich gramatického výkladu, Nejvyšší správní soud s ním zcela souhlasí. Pokud by danou otázku nenabýlo možno rozumně a jednoznačně vyřešit pomocí jazykového výkladu, který je toliko prvotním přiblížením se k aplikované normě, nastupují výkladové metody další (k tomu viz např. náleží Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, publ. ve Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 9, náleží č. 163, vyhlášen pod č. 30/1998 Sb., nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2004, č. j. 1 As 9/2003 - 90, publ. pod č. 360/2004 Sb. NSS). Ostatně i z předpokladu „racionálního zákonodárce“ vyplývá, že zákonodárce chce, aby jeho vůle, obsažená v právních předpisech, byla skutečně seznatelná těm, kteří podle ní mají jednat, a proto můžeme oprávněně předpokládat, že z užitých jazykových prostředků lze usuzovat na zákonodárcem zamýšlený obsah.

Jestliže pak stěžovatel tvrdí a dokládá vyjádřením Ústavu pro jazyk český AV ČR, že „výdaj na dosažení příjmu“ je takový výdaj, který vynakládáme k tomu, abychom určitý příjem dosáhli, tj. nabyli (získali), zatímco „výdaj k zajištění příjmu“ je výdaj, který je vynakládán k tomu, aby příjem zůstal zachován a nezměnil se nebo neztratil, rovněž s ním lze nesouhlasit. I Nejvyšší správní soud totiž za použití jazykového výkladu dochází ke shodnému závěru, který nejen, že není absurdním, nýbrž naopak se jeví rozumným a logickým. Navíc koresponduje i s triádou pojmů (dosažení – zajištění – udržení příjmů) obsaženou v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, z níž plyne, že prvotní bude dosahování příjmů a teprve následně může docházet k jejich zajištění, případně udržování. Tento závěr pak není ani rozporný se smyslem a účelem právní normy (§ 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů), kterým je dát daňovým subjektům možnost odečíst si od zdaňovaného příjmu ty výdaje, které vynaložily k jeho získání a tím je motivovat k vytváření dalších příjmů.

Zaplatil-li pak stěžovatel předmětné úroky z půjčky, kterou použil k tomu, aby dříve zakoupená pohledávka zůstala jeho vlastnictvím, a mohl tak na základě očekávané dražby obdržet finanční prostředky (příjem), jedná se v souladu s výše uvedeným o výdaje vynaložené k dosažení příjmu z pohledávky, neboť zaplacené úroky směřovaly k získání budoucího příjmu. Je sice pravdou, že stěžovatel v době uzavírání smlouvy o půjčce mezi společnostmi SOS Group, a. s. (2. 1. 2001) již pohledávku vlastnil, avšak v daný moment mu z ní žádný příjem neplynul a nelze tak pohledávku ztotožňovat se zdanitelným příjmem. K tomu totiž došlo až po provedené dražbě dne 10. 4. 2001, neboť teprve poté byla vydražitelem zaplacená stěžovateli cena dosažená vydražením (7,9 mil. Kč), která tvořila stěžovatelův zdanitelný příjem. Jestliže k jeho dosažení

musel stěžovatel uzavřít smlouvu o půjčce se společností SOS Group, a. s., na základě níž byl povinen zaplatit z půjčených peněz úroky 3,3 mil. Kč, což žalovaný v napadeném rozhodnutí nerozporuje, lze zaplacené úroky považovat za výdaj k dosažení tohoto příjmu. Přitom není důležité, že úroky byly placeny měsíčně po celý rok 2001 a tedy i po dosažení příjmu z pohledávky. Rozhodné je, že byly sjednány ve smlouvě o půjčce, která stěžovatelu příjmu z pohledávky předcházela a která směřovala k jeho dosažení. Je tedy zřejmé, že pokud by si stěžovatel nepůjčil, předmětný příjem by pravděpodobně nezískal. Nejvyšší správní soud přitom shledává mezi zaplacenými úroky a příjmem z prodeje pohledávky i onen přímý a bezprostřední vztah, o němž žalovaný pochybuje ve svém vyjádření. Půjčka peněz od společnosti SOS Group, a. s. (jakož i z ní vyplývající úroky) totiž přímo umožnila stěžovateli ponechání pohledávky a její následné inkasování. Za přijatelné je možné totiž považovat stěžovatelovo tvrzení, že jeho původní věřitelé požadovali po téměř dvou letech vrácení peněz a on by proto byl nucen pohledávku prodat ještě před provedenou dražbou. Pokud tedy městský soud považoval zaplacené úroky za výdaj k zajištění příjmu z prodeje pohledávky a nikoli k jeho dosažení, dopustil se nezákonného posouzení této právní otázky (navíc, jak výše uvedeno, aniž svůj názor jakkoliv odůvodnil).

Nejvyšší správní soud tedy shledal tvrzené důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. naplněnými a proto napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu (Městského soudu v Praze) a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je městský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

V novém rozhodnutí ve věci městský soud podle § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne i o náhradě 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 11. září 2008

JUDr. Míluše Došková
předsedkyně senátu