



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: **TIBATEX, akciová společnost**, se sídlem Riegrovo nám. 16, Semily, zastoupeného JUDr. Martinem Vlčkem CSc., advokátem se sídlem Anglická 4, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2008, č. j. 3850/08-1200-505700, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 22. 1. 2009, č. j. 59 Ca 73/2008 - 35,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobce (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2008, č. j. 3850/08-1200-505700, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Semilech dne 16. 11. 2007 pod č. j. 46480/07/258920/7603.

Tímto platebním výměrem byla žalobci na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 dodatečně zrušena daňová ztráta ve výši 4 047 184 Kč, stanoven základ daně ve výši 2 627 000 Kč a dodatečně vyměřena daň 683 020 Kč. Důvodem bylo vyloučení úroků vyúčtovaných společností SAFIN Corporate Business Centre Limited, 4 th floor, Lawford House, Albert Place, London, Great Britain, č. 4198017 (dále jen „SAFIN LTD“) ve výši 6 674 937,40 Kč, které správce daně označil za neuhrazené.

Žalovaný pak v odvolacím rozhodnutí označil dohodu ze dne 25. 4. 2001 o započtení pohledávek, narovnání, uznání a splacení dluhu (dále též „dohoda“) za smlouvu o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků. Poukázal na určitou nejednoznačnost smlouvy, kterou proto posuzoval podle použitého způsobu účtování, při němž měly být placeny úroky z prodlení vztahující se k původní pohledávce věřitele, ovšem fakticky v roce 2005 uhrazeny nebyly.

Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že úroky vyúčtované společností SAFIN LTD v daném zdaňovacím období hrazeny nebyly a úplatu za odklad splatnosti dluhu za takové úroky považovat nelze. Dohoda uzavřená mezi žalobcem a věřitelem nesplňuje znaky smlouvy o půjčce podle § 657 a násl. občanského zákoníku, ani smlouvy o úvěru podle § 497 a násl. obchodního zákoníku. Naopak pojednává o původních pohledávkách věřitele vůči žalobci po vzájemném započtení dalších pohledávek a závazků, resp. se jedná o konsolidaci již existujících závazků. Při určité nejednoznačnosti smlouvy žalovaný vycházel i ze způsobu, jakým žalobce o těchto závazcích účtoval. Hodnotil proto správně jak smlouvu, tak i způsob účtování ve vzájemné souvislosti. Z účetnictví přitom vyplývalo, že žalobce účtoval pouze o zápočtu pohledávek, nikoliv o zrušení závazků do výnosů a splácení nové pohledávky. Účtoval tedy pouze tak, jakoby se fakturované částky „úroku“ jako příslušenství vztahovaly k původní pohledávce věřitele, která nebyla započtena celá a která již byla po lhůtě splatnosti. Krajský soud dále odkázal na své předchozí obdobné rozhodnutí, které již bylo posouzeno v kasačním řízení.

Stěžovatel v kasační stížnosti opřené o ust. § 103 odst. 1, písm. a) s. ř. s. namítá, že v řízení před finančními orgány i před krajským soudem tvrdil a nadále tvrdí, že uvedený výklad právní povahy předmětných úroků je nesprávný. Tyto úroky jsou podle stěžovatele inominátním závazkem (§ 51 občanského zákoníku, § 269 odst. 2 obchodního zákoníku) podobným úroku z úvěru či půjčky, neboť byly, jak plyne z čl. V. odst. 2, 3 označené dohody sjednány v souvislosti s odkladem platby stěžovatelových závazků a fakticky jako odměna za tento odklad. O úroky z prodlení se nemůže jednat již proto, že nárok na zaplacení úroků vznikal podle týchž ujednání již ode dne, kdy byla dohoda uzavřena, a tedy i za dobu před nově sjednanou splatností dluhů. Stěžovatel poukazuje na to, že dohoda je v tomto směru zcela jednoznačná a na jejím výkladu nemůže nic změnit skutečnost, že stěžovatel o předmětných úrocích nesprávně účtoval. Pro zaúčtování předmětného úroku do nákladů snižujících základ daně z příjmů neplatí podmínka uhrazení stanovená v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Jde nepochybně o náklad podle odst. 1 tohoto zákona, neboť předmětné úroky byly sjednány ve vazbě na odklad splatnosti stěžovatelových dluhů a jako podmínka tohoto odkladu, což mělo sloužit k zajištění stěžovatelovy finanční stability nutné k dosažení zdanitelného příjmu v témže zdaňovacím období. Proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá předchozí vyjádření a na správní spisy. Plně se ztotožňuje s posouzením věci krajským soudem. Při posuzování právní podstaty věci žalovaný vycházel nejen z účetnictví daňového subjektu, ale i z jeho zaprotokolovaného vyjádření. Argument, že se nejedná o úroky z prodlení, ale o zcela specifický závazek - odměnu za odklad splatnosti dluhu - vznesl stěžovatel až v průběhu odvolacího řízení. Právě proto žalovaný podrobně zkoumal obsah uzavřené dohody ze dne 25. 4. 2001 a svůj rozhodující závěr nevztahoval pouze k dílčímu zaúčtování úroků, ale k účtování o celé transakci. Označení smlouvy nebylo skutečně jednoznačné, takový však byl způsob účtování. Proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Kasační stížností je výslovně uplatněn důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Krajský soud vycházel při svém rozhodnutí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 44/2008 - 54, jímž byla zamítnuta kasační stížnost téhož stěžovatele ve věci skutkově a právně obdobné, kdy bylo předmětem posouzení placení tvrzené smluvní pokuty ve zdaňovacím období roku 2001 a 2003. Shodně jako v předchozím případě stěžovatel namítá, že žalovaný nesprávně vycházel pouze ze způsobu účtování; oproti předchozí kasační stížnosti ovšem argumentuje jinak ve vztahu k charakteru smluvních ujednání a z toho vyplývajícím důsledkům při posouzení plateb úroků.

Krajskému soudu je třeba přisvědčit v tom, že pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti je rozhodný nejen obsah uzavřené smlouvy, ale současně i faktické účtování o provedených platbách.

Dohoda o započtení pohledávek, narovnání, uznání a splacení dluhu uzavřená mezi stěžovatelem a firmou SAFIN LTD. dne 25. 4. 2001 konstatuje v článku I, že strany mají vzájemné pohledávky, které hodlají touto smlouvou započítat. Tyto pohledávky jsou dále vymezeny v čl. II a III. V čl. IV je provedeno toto započtení, z něhož je zřejmé, že po započtení dluhu věřitele vůči dlužníkovi ve výši 16 034 310,56 Kč se mění výše dluhu dlužníka vůči věřiteli z částky 103 034 310,56 Kč na částku 87 000 000 Kč. V čl. V (splacení dluhu) pak je uvedeno, že se věřitel s dlužníkem dohodli na nahrazení pohledávek uvedených v čl. II částkou 87 000 000 Kč a dlužník se zavázal ke splátkám ve výši 1 000 000 Kč měsíčně počínaje měsícem lednem 2003. Současně byl sjednán úrok z této částky ve výši 140% diskontní sazby ČNB. Dne 10. 12. 2002 byl mezi smluvními stranami uzavřen „Dodatek č. 1“ k uvedené dohodě ve vztahu k nesplacené části dluhu ve výši 80 300 000 Kč, podle něhož budou splátky v měsíční výši 1 000 000 Kč hrazeny od ledna 2004 a byla změněna výše úroků na 140% diskontní sazby ČNB plus 9 % p. a.

Spis správce daně pak obsahuje předpis úroků za období leden - říjen r. 2005 včetně likvidačních listů. Podle vyjádření daňového subjektu do protokolu o jednání ze dne 15. 11. 2007, č. j. 46392/07/258930/8325, se jednalo o specifický závazek blížící se svou povahou úrokům z půjčky nebo úvěru, k níž byl zavázán od okamžiku uzavření dohody, ačkoliv jistina se měla stát splatnou až později. Ve zprávě o výsledku daňové kontroly č. j. 38796/07/258930/8325 je popsán způsob účtování, při němž nebylo účtováno o zrušení závazků do výnosů a splacení nové pohledávky, jak by odpovídalo dohodě o narovnání, ale bylo účtováno pouze o zápočtu pohledávek. Úctováno tedy bylo podle čl. IV dohody a fakturované částky se týkaly původní pohledávky věřitele, která nebyla započtena celá a která je již po lhůtě splatnosti. O těchto fakturovaných částkách pak bylo účtováno jako o úrocích neuhrazených a stejně tak byly evidovány v inventurním soupise závazků vyhotoveném ke dni 31. 12. 2005. Shodně situaci posoudil i žalovaný v odvolacím rozhodnutí, který se pouze k odvolacím námitkám blíže zabýval obsahem smlouvy, vyhodnocením jejího obsahu a konfrontací tvrzení daňového subjektu se způsobem účtování.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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.

Podle § 24 odst. 2 písm. zi) téhož zákona jsou výdaji (náklady) smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, jen pokud byly zaplacený; a dále úroky z půjček a úroky z úvěrů v případě, kdy věřitelem je poplatník uvedený v § 2, který nevede účetnictví, jen pokud byly zaplacený. Rozhodné přitom není to, jak předmět úhrady označil daňový subjekt, ale o jakou platbu se skutečně jedná.

Stěžovatel v první řadě tvrdí, že dohoda uzavřená dne 25. 4. 2001 byla zcela jednoznačná a nebylo důvodu odstraňovat nějaké pochybnosti přihlížením ke způsobu účtování, resp., že platby byly posuzovány pouze podle způsobu účtování. Charakterem předmětné dohody a závěry z toho plynoucími se Nejvyšší správní soud zabýval v již označeném rozsudku č. j. 8 Afs 44/2008 - 54, kde uvedl: „Z textu této dohody nevyplývá, že by splňovala zákonné znaky smlouvy o půjčce podle § 657 a násl. občanského zákoníku nebo smlouvy o úvěru ve smyslu § 497 a násl. obchodního zákoníku. Z jejího obsahu lze naopak dovodit, že pojednává o původních pohledávkách věřitele vůči stěžovateli (dlužníkovi) po vzájemném započtení dalších pohledávek a závazků, resp. že se jedná o konsolidaci již existujících závazků. Žalovaný, jehož postupu krajský soud přitakal, dospěl ke závěru o určité nejednoznačnosti smluvních ujednání, proto přihlédl i ke způsobu, jakým stěžovatel o závazcích účtoval. Závěr, podle něž žalovaný vycházel pouze z účetnictví stěžovatele a opomněl ke smlouvám přihlédnout, není důvodný. Žalovaný totiž vycházel z účetnictví stěžovatele právě při posuzování předmětných smluv. Žalovaný i krajský soud tak nejen neopomněli hodnotit některé skutečnosti, ale naopak veškeré důkazy správně hodnotili v jejich vzájemném kontextu. Námitka, podle níž žalovaný i krajský soud vycházeli pouze z účtování stěžovatele a opomněli přihlédnout ostatním skutečnostem, zejm. obsahu smluv, proto není přípádná.“ Od tohoto hodnocení nemá Nejvyšší správní soud důvod se odchýlit ani v nyní posuzovaném případě. Pokud jde o námitku nepřipádné pozornosti správce daně způsobu účtování, je třeba poukázat na ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, podle něhož se pro zjištění základu daně z účetnictví naopak vychází.

V této věci ovšem stěžovatel dále tvrdí, že se jednalo o platby plynoucí z inominátního závazku, jehož důvodem byl odklad splatnosti dluhu, a tudíž svou povahou odpovídaly úrokům či je třeba je považovat za jiný náklad směřující k zajištění jeho ekonomické stability. Poukazuje-li přitom stěžovatel na ustanovení § 269 odst. 2 obchodního zákoníku, či na ustanovení § 51 občanského zákoníku, které obdobně umožňují uzavřít i smlouvy zvláště neupravené, nic to nemění na jeho právní situaci. I smlouvy zvláště neupravené (nepojmenované) musí být jednoznačné co do předmětu své úpravy. Tvrdí-li stěžovatel, že dohodou z 25. 4. 2001 byla sjednána zvláštní odměna obdobná úrokům za poshovění s platbou dluhu, nic takového z ní nevyplývá. Naopak způsob započtení i dohoda o splatnosti nasvědčuje tomu, že se jednalo o úroky z původního dluhu. Předpokladem jejich daňové relevantnosti však je, že se musí jednat o úroky uhrazené; v daném případě uhrazenými nebyly.

Stěžovatel tedy v daňovém řízení neprokázal, že byly hrazeny úroky ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů a stejně tak ani neprokázal, že se jednalo o jinou obdobnou platbu, která by měla charakter nákladů podle § 24 odst. 1 tohoto zákona. Naopak veškerá jeho tvrzení byla rozporná s obsahem dohody i se způsobem účtování. Stěžovatel tedy neunesl své důkazní břemeno, k němuž byl podle § 31 odst. 9 daňového řádu povinen. Důsledkem toho je důvodné dodatečné vyměření daně.

Nejvyšší správní soud neshledal právní názor krajského soudu nesprávným a nebyla tak naplněna kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. září 2009

JUDr. Miluše Došková  
předsedkyně senátu