



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **Obchodní centrum Zlín, a. s.**, se sídlem tř. T. Bati 1970, Zlín, zastoupeného Ing. R. L., daňovým poradcem, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2003, č. j. 6804/02/FŘ/120, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 2. 6. 2008, č. j. 31 Ca 105/2007 - 33,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobci **se n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Včasnou kasační stížností se žalovaný (dále i „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku, kterým krajský soud zrušil jeho (v záhlaví označené) rozhodnutí. Jím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně, kterým byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1999 ve výši 8 899 100 Kč a dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob v částce 18 636 015 Kč.

V daném případě šlo o to, že žalobce uzavřel dne 13. 11. 1998 Smlouvu o krátkodobém úvěru s IPB, a. s., na částku 290 mil. Kč, za úrok ve výši 15 % ročně z poskytnutých peněžních prostředků za účelem splacení části pohledávky Komerční banky, a. s., za společností OK služby, a. s. (do 2. 4. 1998 OK Svit, a. s., od 31. 12. 1998 OK služby, a. s. v likvidaci). Ručení úvěru poskytla společnost Svit a. s. Zlín svými pozemky a průmyslovými objekty. Následně pak 3. 12. 1998 uzavřel žalobce se společností OK služby, a. s., v likvidaci Dohodu o převzetí dluhu s tím, že přebírá od dlužníka dluh vyplývající z úvěru poskytnutého Komerční bankou, a. s., společností OK Svit, a. s. (OK služby, a. s.). Žádné další plnění ze smlouvy o převzetí dluhu

pro dlužníka vůči žalobci neplynulo. Společnost Svit a. s., Zlín (jediný akcionář společnosti OK služby, a. s.) poskytla ručení k uvedenému úvěru zástavou svých nemovitostí.

Dohodou o přistoupení k závazku ze dne 9. 10. 1998 přistoupila společnost Svit a. s., Zlín k závazku společnosti OK služby, a. s., a přislíbila vrátit poskytnuté peněžní prostředky (včetně úroků) nejpozději do 6. 12. 1998. Uvedený záměr společnosti Svit a. s. Zlín je doložen i Zprávou o obchodním jednání mezi Komerční bankou, a. s., a skupinou ZLÍN GROUP - SVIT GROUP ze dne 29. 7. 1998, z níž vyplývá, že IPB, a. s., je „*přípravena poskytnout úvěr ve výši 290 mil. Kč na oddlužení Svit u KB*“. Dne 3. 12. 1998 poskytla IPB, a. s., žalobci finanční prostředky dle Smlouvy o krátkodobém úvěru a ty téhož dne byly také převedeny na účet Komerční banky, a. s.

Vzhledem k tomu, že z Dohody o převzetí dluhu ze dne 3. 12. 1998 neplynulo (krom převzetí dluhu) žádné jiné plnění, byl žalobce vyzván správcem daně (výzvou ze dne 5. 12. 2001) k prokázání a doložení, jak vynaložené náklady, které vznikly v souvislosti s převzetím výše popsaneho dluhu, sloužily k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Z poskytnutých prohlášení osob správce daně dovodil, že transakce měla sloužit k oddlužení majetku Svit a. s., Zlín. Správce daně uzavřel, že záměry společnosti Svit a. s., Zlín jako jediného akcionáře žalobce, nemohou mít dopad do hospodaření žalobce s vlivem na daňovou povinnost.

K odvolací námitce, že účelem transakce byla realizace podnikatelského záměru - vybudování obchodně-administrativního centra (doloženého mj. protokoly ze zasedání představenstva Svit a. s., Zlín, zápisy ze zasedání představenstva žalobce, zápisem ze zasedání dozorčí rady žalobce), žalovaný uvedl, že toto tvrzení nezpochybňuje, avšak k vynaloženým nákladům souvisejícím s úvěrem poskytnutým IPB, a. s., na úhradu dluhu společnosti OK služby, a. s. v likvidaci, u Komerční banky, a. s., neexistují žádné zdanitelné příjmy a proto se nejedná o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že žalobní námitky, týkající se nicotnosti rozhodnutí, jakož i jeho neplatnosti pro absenci podstatných údajů, které musí v souladu s § 32 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), rozhodnutí obsahovat, již prakticky vyřešil Nejvyšší správní soud v předchozích rozsudcích (ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 76/2005 - 96 a ze dne 23. 5. 2007, č. j. 1 Afs 15/2007 - 60). Vázán právním názorem vysloveným v těchto rozsudcích krajský soud zopakoval, že napadené rozhodnutí není nicotným a netrpí vytykány vadami formy rozhodnutí.

K podrobnému zodpovězení tak krajskému soudu zůstala otázka posouzení příčinné souvislosti žalobcem vynaložených nákladů s dosažitelnými zdanitelnými příjmy, a to pro účely zohlednění těchto nákladů (výdajů) jako daňově účinných.

K této otázce soud uvedl, že zmíněná souvislost je dána v případě, jestliže nebýt právního úkonu (zde převzetí dluhu), nedošlo by k následnému dosažení zdanitelného příjmu. Tato souvislost musí být přitom postavena najisto; nepostačuje pouhé konstatování žalovaného, že oprávněnost zahrnutí předmětných nákladů v souvislosti s oddlužením majetku jiné společnosti, který se následně po provedeném ocenění vkládá do základního jmění společnosti žalobce, nelze akceptovat s ohledem na § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tvrdí-li žalobce, že předpokladem další realizace jeho podnikatelského záměru byl vklad předmětných nemovitostí do jeho základního kapitálu a navýšený základní kapitál následně sloužil k získání finančního

plnění z titulu uzavřených nájemních smluv (příčemž žalovaný tyto úkony nikterak nezpochybnil), pak existuje spojnice mezi prvotním právním úkonem žalobce (získání úvěru a jeho užití ve prospěch další osoby a následného vložení nemovitostí do základního kapitálu žalobce) a získáním finančního příjmu z titulu nájmu nebytových prostor. Z realizace celé transakce dosáhl žalobce příjmů z nájmu oddlužených nemovitostí ve výši 106 milionů Kč; zákon o daních z příjmů nespojuje uznatelnost daňových nákladů se zpracovatelem záměru, ale se subjektem, který takový podnikatelský záměr realizuje. Žalovaný nadto neodmítl ani nevyvrátil žalobcovo konzistentní tvrzení, že souvislost předmětných výdajů je dána dosažením příjmů z následného pronájmu nemovitostí. Toto žalobcovo tvrzení zůstalo žalovaným opomenuto.

Krajský soud žalovanému vytkl, že se nezabýval žalobcovým tvrzením, že podnikatelský záměr následně přinesl zdanitelné příjmy z pronájmu nemovitostí, které právě s tímto záměrem oddlužil; uvedené příjmy se pak staly zdanitelnými v následujících letech. Žalovaný vztahoval zdanitelné příjmy výhradně k okamžiku vložení nemovitostí do žalobcova základního kapitálu, nikoliv až k následným příjmům z pronájmu. Závěrem soud závázal žalovaného právě k doplnění dokazování v otázce vztahu deklarovaných výdajů žalobce k tvrzeným příjmům.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“); tvrdí, že napadený rozsudek je nezákonný, neboť soud nesprávně zodpověděl právní otázku týkající se výkladu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, konkrétně pak výkladu příčinné souvislosti žalobcem vynaložených nákladů s dosažitelnými zdanitelnými příjmy.

Dle stěžovatele se v případě položek snižujících základ daně musí jednat o výdaj, který je vynaložen daňovým subjektem k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Krajský soud však nesprávně (na str. 10 rozsudku) uvedl, že ona souvislost mezi vynaloženými výdaji a dosaženými příjmy *„je dána v případech, jestliže nebyl právního úkonu (převzetí dluhu) nedošlo by u podnikatele k následnému dosažení zdanitelných příjmů“*.

Takový závěr soudu by byl však akceptovatelný jen tehdy, byla-li by poplatníkem daně společnost Svit a. s., Zlín včetně svých dceřinných společností (tzv. koncernové zdanění, která však náš právní řád nezná). Žalobce je však samostatným daňovým subjektem a proto nelze spojit vzniklý náklad (úroky z úvěru a poplatky za služby) s příjmy plynoucími z nájmu nemovitostí, které byly vloženy do základního kapitálu žalobce jiným daňovým subjektem.

Stěžovatel má za to, že mezi uzavřením smlouvy o úvěru s jeho následným čerpáním a užitím ve prospěch dlužníka OK služby, a. s. v likvidaci a rozhodnutím společnosti Svit a. s. Zlín o navýšení žalobcova základního kapitálu nepeněžitým vkladem tvořeným nemovitostmi společnosti Svit a. s. Zlín (na nichž vázla dříve zástava z úvěru poskytnutého OK služby, a. s., Komerční bankou a. s.) a dále pak mezi příjmy z pronájmu těchto nemovitostí nelze spatřovat „daňovou“ souvislost mezi náklady a příjmy, jak dovodil krajský soud. Krajský soud tedy žalovaného nesprávně závázal k doplnění dokazování právě v otázce vztahu deklarovaných nákladů k tvrzeným příjmům z nájmu vložených nemovitostí. Stěžovatel má však zato, že předmětná dokazování v tomto ohledu již provedl a své závěry také patřičně odůvodnil.

Krajský soud dále stěžovateli vytkl, že nepřihlédl k tomu, že žalobcův podnikatelský záměr následně přinesl zdanitelné zisky z příjmů z pronájmu nemovitostí, které právě za tímto účelem oddlužil. V tom se však, dle názoru stěžovatele, soud mylí. Vklad oddlužených nemovitostí do žalobcova základního jmění neprováděl žalobce, nejednalo se proto o podnikatelský záměr žalobce, ale zcela odlišného daňového subjektu Svit a. s., Zlín. Stěžovatel

proto dospěl k závěru, že se nejedná o související transakci. Náklady vynaložené žalobcem proto posoudil jako takové, které nesloužily k dosažení, zajištění či udržení žalobcových příjmů, neboť k plnění z úvěru nebylo poskytnuto ani smluvně dohodnuto žádné protiplnění ze strany OK služby, a. s. v likvidaci. K žádnému zdanitelnému výnosu proti vynaloženým nákladům tedy nedošlo. Transakce vedoucí k oddlužení majetku Svit a. s. Zlín nemohla proto mít daňový dopad na žalobce a proto byla posouzena jako jeho nedaňový náklad.

Z uvedených důvodů stěžovatel závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce v obsáhlém vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že podmínkou pro nabytí nemovitostí vkladem do žalobcova základního jmění byla skutečnost, že žalobce splatí dluh společnosti OK služby, a. s. (úvěr od KB, a. s., který byl jistěn zástavou nemovitostí společnosti Svit a. s., Zlín). Toto své tvrzení opírá o dohodu, uzavřenou dne 20. 11. 1998 mezi žalobcem a Svit a. s., Zlín.

Ačkoliv tedy z žalobcova právního úkonu v té době profitoval jiný subjekt, jednalo se o daňový náklad, neboť již v té době žalobce důvodně očekával tomu odpovídající příjmy z pronájmu zmíněných nemovitostí; podmínkou vkladu zastavených nemovitostí bylo jejich oddlužení žalobcem. V tomto ohledu tedy nelze souhlasit se stěžovatelovým závěrem, že vklad oddlužených nemovitostí do základního jmění žalobce nepředstavoval realizaci žalobcova podnikatelského záměru. Je tomu právě naopak.

Nadto žalobce zdůraznil, že žalovaný v průběhu celého řízení nijak nezpochybnul relevanci celé transakce, či jednotlivé úkony uvnitř ní prováděné, pouze dovedl nesprávný závěr, ústící v odmítnutí souvislosti mezi uskutečněným nákladem a následnými příjmy.

Je rovněž nekonzistentním postupem, jestliže správce daně vyloučil z daňových nákladů právě úroky a poplatky z úvěru, avšak další náklady s tím související (odměna za znalecké posudky, cestovné aj.) v daňově uznatelných nákladech ponechal.

Až nahlédnutím do správního spisu u Nejvyššího správního soudu žalobce zjistil, že jeho obsahem je korespondence s bankami, avšak ze zprávy o daňové kontrole tento postup správce daně nikterak nevyplývá, sdělení bank nejsou součástí hodnocení důkazů, ačkoliv splnění této své povinnosti (hodnotit veškeré důkazy) správce daně ve zprávě deklaruje. Takový postup žalovaného je nezákonný. Stěžovatel tuto námitku uplatňuje až nyní, neboť mu dříve uvedený stav nebyl znám.

Závěrem žalobce upozornil na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která se problematikou dokazování a řízení před správními orgány i soudy zabývá. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V doplnění vyjádření ke kasační stížnosti žalobce namítl prekluzi práva předmětnou daň doměřit. Odkázal na množství judikatury, která dospěla k závěru, že k prekluzi práva je povinen soud přihlídnout *ex officio*. Jestliže nyní Ústavní soud dospěl k odlišnému počítání prekluzivní lhůty, nemohl takový překvapivý právní názor žalobce předpokládat v době, kdy podával žalobu; uplatňuje tedy námitku prekluze práva vyměřit daň za zdaňovací období roku 1999 nyní. K prekluzi práva došlo tedy již v roce 2002. Rozhodnutí žalovaného však bylo vydáno až dne 5. 6. 2003, právo doměřit daň bylo již v té době prekludováno. V závěru žalobce odkázal na judikaturu Ústavního soudu, podle níž má správce daně povinnost před zahájením daňové kontroly sdělit konkrétní důvody pro její zahájení. Toto sdělení však kontrole zahájené správcem

daně v roce 2001 nepředcházelo, byla proto zahájena v rozporu se zákonem. V té době správce daně navíc komunikoval pouze s právním zástupcem žalobce (nikoliv s ním samým), ačkoliv zástupci udělil pouze omezenou plnou moc.

K vyjádření žalobce podal žalovaný repliku. V ní reagoval na žalobcovu námitku prekluze práva, jakož i na obsáhlý odkaz na judikaturu Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu. Zdůraznil, že daňová kontrola, přerušující běh prekluzivní lhůty, byla u žalobce zahájena v roce 2001 a daň pak pravomocně vyměřena v roce 2003; k prekluzi práva v žádném případě nedošlo. Pokud jde o nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, „sp. zn. 1835/07“, pak se jedná o stanovisko dvou soudců; daňová kontrola není založena na presumpci viny, pouze se jí prověřuje správnost přiznané daně; daňová kontrola u žalobce proběhla tedy zcela v souladu se zákonem.

V dalším podání tomuto soudu žalobce doplnil své původní vyjádření ke kasační stížnosti, zdůraznil, že daňová kontrola za předmětné období nebyla zahájena zákoným způsobem z důvodů nejasností ohledně plné moci k zastupování, poukázal na to, že Ministerstvo financí svým pokynem změnilo metodiku k počítání prekluzivní lhůty a tento dokument připojil. Dále odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž příčinná souvislost mezi výdaji a příjmy musí být přímá a bezprostřední, mezi vynaloženým nákladem a očekávaným příjmem musí existovat vztah, nemusí jít však o vztah přímé úměry. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2008, č. j. 2 Afs 58/2008 - 82.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Za onu nesprávně posouzenou právní otázku označil stěžovatel interpretaci souvztažnosti daňových nákladů a na ně navazujících příjmů pro účely jejich posouzení jako „daňově účinných“, tedy nesprávnou interpretaci a aplikaci § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 1999. Nejvyšší správní soud vycházel z následující úvahy:

Podle zmíněného ustanovení se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů 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. Text uvedeného ustanovení v sobě obsahoval nadpis, upřesňující a označující druh či typ výdajů (nákladů), které krom dalších vlastností musí být zachovány, aby bylo možno takové výdaje považovat za daňově relevantní - musí se totiž jednat o „výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů“.

Z hlediska stěžovatele se jeví nesprávným výklad první věty citovaného ustanovení. Domnívá se totiž, že rozhodující v daném případě musí být skutečnost, že příjmy musí mít bezprostřední souvislost s vynaloženými náklady; v opačném případě náklady (zde úroky z úvěru, jímž je hrazen dluh za společnost OK služby, a. s. v likvidaci) nemohou být daňově uznatelnými, ale jedná se pouze o náklady, které neovlivňují základ daně příslušného zdaňovacího období.

K interpretaci citovaného ustanovení Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na ustálenou správní judikaturu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, či ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003 - 118, dostupné na www.nssoud.cz), od které neshledává důvod se v této věci odchýlit, a podle níž daňovým výdajem je pouze takový, který splňuje některou z uvedených charakteristik - skutečné

vynaložení za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Prokázat jeho uskutečnění, jakož i splnění jeho „poslání“ je povinností daňového subjektu a naopak povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, a zda jde tedy o výdaj daňový, či zda se jedná o výdaj nedaňový, či dokonce o „fiktivní obchod“, musí finanční orgán zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu a se zásadami formální logiky.

V souzené věci Nejvyšší správní soud zdůrazňuje a považuje za rozhodné, že v průběhu celého daňového řízení, jež se týkalo předmětné daně, nebyla finančními orgány zpochybněna shora podrobně popsaná transakce (ani dílčí úsek těchto na sebe navazujících úkonů zúčastněných stran), zahrnující v sobě obstarání úvěru žalobcem k úhradě dluhu za společnost OK služby, a. s. v likvidaci, zpochybněny nebyly ani další úkony participujících stran (přistoupení společnosti Svit a. s., Zlín k dluhu společnosti OK služby, a. s. v likvidaci, zástava nemovitostí společnosti Svit a. s., Zlín, záměr oddlužení společnosti OK služby, a. s. v likvidaci a nemovitostí společnosti Svit a. s. Zlín za „protislužbu“ - vklad těchto oddlužených nemovitostí do kapitálového majetku žalobce a na to navazující pronájem těchto vložených nemovitostí a získaný profit - zdanitelný příjem přímo žalobcem (a jeho skutečné podrobení dani v následujícím zdaňovacím období). Soud se proto otázkou, zda úkony proběhly v souladu se zákonem, nezabýval.

Z citovaného § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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. Jen výdaje, které jsou s to přinést daňovému subjektu zdanitelné příjmy nebo mu zajistit tok příjmů již stávajících, mohou být zohledněny pro daňové účely. 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. Bylo by však nesmyslné zmíněnou normu vykládat tak, že ona věcná a časová souvislost se musí uskutečnit cestou přímou, bez účasti dalších stran, různě ekonomicky propojených a na sobě mnohdy i závislých. Stejně tak není reálné, aby se náklady a z nich poté přitékající příjmy střetly v témže zdaňovacím období. Je totiž věcí podnikatelského záměru či strategie, jak daňový subjekt svoje příjmy hodlá načasovat. Vždyť náklad vynaložený v jednom zdaňovacím období může přinést příjem až v časově vzdálenější době a nebo dokonce příjem nemusí přinést vůbec.

Naprosto převažujícím motivem pro podnikání, je vydobytí zisku. Podnikatelská strategie v sobě zahrnuje mnohost jednotlivých rozhodnutí - od rozhodnutí jaké služby či hodnoty bude podnikatel trhu poskytovat, s kým bude spolupracovat a na jakém základě, jak svůj podnikatelský záměr bude financovat, až po úvahu, jakého zisku a v jakém časovém horizontu hodlá dosahovat.

Bylo by nerozumné a neodpovídající pravidlům obchodní a podnikatelské strategie daňově zohledňovat pouze náklady, které se v totožném (či bezprostředně následujícím) zdaňovacím období ukáží jako takticky perfektní a přinesou zisky. Vždyť podnikatelská taktika v sobě ukrývá mnoho rizik a ty také musí podnikatel sdílet. Pokud totiž jeho úvaha, týkající se vynaložených nákladů na nákup zboží, služeb či investičního záměru se ukáže nesprávnou, nepřinášející zisk, pak je to právě on sám, kdo takový ekonomický deficit pocítí. Konečně právě i z takových důvodů lze daňově zohlednit i ztráty z podnikání; podle § 5 zákona o daních z příjmů lze totiž snížit úhrn dílčích základů daně právě o ztrátu z podnikání, a to i v následujících zdaňovacích obdobích, v nichž daňový subjekt vykáže základ daně.

Zákonným požadavkem, jež musí výdaj (náklad) splnit, aby byl daňově uznatelným, je mj. jeho faktické vynaložení daňovým subjektem, a to za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů, které v důsledku podléhají zdanění. Zákon tedy jasně umožňuje a podporuje uplatnění výdajů (nákladů), které přinesou nebo reálně mohou přinést, ať už současné nebo budoucí příjmy a nebo pomohou k tomu, aby byl udržen tok příjmů již dosahovaných.

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.

Vdaném případě je evidentní, že náklad (úroky z úvěru a poplatky za finanční služby) sám o sobě není nákladem vynaloženým na přímé dosažení příjmů – takovými příjmy by byla například nějaká kompenzační plnění od společnosti, jejíž dluh byl daným úvěrem žalobcem uhrazen. Takový příjem skutečně žalobce neobdržel. Jiná je však otázka, zda náklad na obstarání úvěru za účelem úhrady dluhu jiné společnosti a odbřemenění nemovitostí, jež později sloužily v majetku žalobce jako zdroj příjmů z pronájmu, nebyl nákladem k zajištění žalobcových příjmů.

Jak je ze spisu zřejmé, a jak ostatně správně uzavřel krajský soud, touto otázkou se finanční orgány dostatečně nezabývaly, veškerá jejich argumentace byla totiž založena pouze na tvrzení, že žalobce sám neměl žádných přímých příjmů či protiplnění od společnosti OK služby, a. s. v likvidaci, za to, že za ni uhradil dluh, který měla u Komerční banky, a. s.

S tímto závěrem však žalobce nijak nepolemizuje, naopak ho potvrzuje a od samého počátku zcela konzistentně tvrdí, že zmíněný náklad je daňově uznatelným právě proto, že sloužil k zajištění jeho příjmu, neboť podmínkou pro nabytí nemovitostí vkladem do jeho základního jmění byla skutečnost, že žalobce splatí dluh společnosti OK služby, a. s. (úvěr od Komerční banky, a. s., který byl jistěn zástavou nemovitostí společnosti Svit, a. s. Zlín) a ačkoliv tedy z jeho právního úkonu v té době profitoval jiný subjekt, jednalo se o daňový náklad, protože již v té době žalobce důvodně očekával tomu odpovídající příjmy z pronájmu zmíněných nemovitostí.

S touto argumentací se však žalovaný nezabýval a proto mu krajský soud správně tuto povinnost uložil. Bude tedy nyní rolí žalovaného, aby se vypořádal s žalobcovým tvrzením o souvislosti mezi skutečným nákladem a příjmem z pronájmu nemovitostí vložených do jeho majetku (jako kompenzace za jejich oddlužení).

I Nejvyšší správní soud považuje za zcela logické žalobcovo tvrzení, jakož i závěr krajského soudu, že kdyby býval žalobce uvedený náklad nevynaložil (a současně neprovedl řetězec dalších na to navazujících i vlastní úhradě dluhu předcházejících úkonů – dohod a jednání s participujícími stranami), pak by nezískal do svého majetku nemovitosti, jejichž nájem mu později přinesl zdanitelné příjmy.

Na tomto místě odkazuje soud na svojí podstatou podobnou kauzu, řešenou Ústavním soudem v nález ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001 (<http://nalus.usoud.cz>), kde tento soud zdůraznil, že ...*“Podstatu problému vytváří ústavně konformní interpretace aplikovaného ustanovení*

zákonu o daních z příjmů. Ústavní soud v této souvislosti připomíná, že výklad zákona je třeba provádět i v kontextu různých druhů společenských zájmů, je nutno při 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. Je patrné, že zdravotnická zařízení nemají dostatek finančních prostředků na nákup tak nákladných zařízení, jako jsou dialyzační jednotky. Jestliže je stěžovatelka nakoupila a dala k bezplatnému užívání k dispozici, nečinila tak zcela nezjiště, ale samozřejmě s podnikatelským záměrem. Jestliže orgány veřejné moci tento záměr nevzaly na zřetel a vyměřily daň bez přihlídnutí k daňově uznatelným odpisům, nerespektovaly zákonem formulovaná pravidla pro ukládání daní a tím v konečném důsledku porušily stěžovatelčino základní právo chráněné čl. 11 odst. 5 Listiny.“

V tomto ohledu, pokud se jedná o doplnění dokazování žalobcem tvrzené proporce mezi nákladem a dosaženými příjmy, je Nejvyšší správní soud s krajským soudem zajedno a uzavírá, že v souzené věci se krajský soud nedopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném výkladu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, takže stížnostní důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. naplněn nebyl. Proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

K polemice stran, která byla vnesena do kasačního řízení žalobcem ve vyjádření ke kasační stížnosti a která se týká nezákonnosti vedené daňové kontroly, prekluze práva vyměřit daň vlivem odlišného počítání prekluzivní lhůty, jakož i nejasností plynoucích z plné moci, kterou měl správce daně k dispozici při zahájení daňové kontroly, Nejvyšší správní soud uvádí, že se nejedná o kasační důvody, které vnesl do řízení stěžovatel, jedná se pouze o polemiku žalobce a stěžovatele, vedenou mimo kasační řízení a Nejvyšší správní soud se jí, pro vázanost kasačními body, nemůže zabývat. Jiná je ovšem otázka, zda-li tyto námitky vznese žalobce do nyní otevřeného odvolacího řízení, jež bude před žalovaným probíhat. V takovém případě bude povinností žalovaného se s nimi vypořádat; s možností prekluze práva bude však nucen se zabývat *ex officio*.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojitosti s § 120 s. ř. s.) a žalobci se náklady řízení nepřiznávají. Náklady řízení ve formě odměny za zastupování by bylo možno žalobci přiznat jen v případě, že by byl jeho zástupcem v řízení advokát, anebo notář či patentový zástupce v rozsahu jejich oprávnění stanoveného zvláštními právními předpisy (§ 137 odst. 2 o. s. ř. ve spojitosti s § 64 a § 120 s. ř. s.). V nyní posuzovaném případě byl však účastník zastoupen daňovým poradcem.

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

V Brně dne 19. února 2009

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu