

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Marie Turkové a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobkyně: **K. b., a. s.,** proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2003, č. j. 28 Ca 639/2002 – 84,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozhodnutím (výzvou) ze dne 21. 8. 2001, č. j. 164444/01/001961/6476, doručeným žalobci dne 29. 8. 2001, byl žalobce vyzván (výzva č. 1010000001) k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem (za daňového dlužníka A. I., spol. s r. o., V J. 1/699, P. 1 (dále jen „A. I.“), ve výši 11 433 205 Kč podle ustanovení § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., s odůvodněním, že podle ustanovení § 5 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, je žalobci uložena zákonná povinnost ručení za daňové pohledávky neuspokojené shora uvedeným daňovým dlužníkem ve lhůtě jejich splatnosti. U uvedeného daňového dlužníka byl ku dni 21. 8. 2001 vykázán nedoplatek na dani darovací, splatný dne 15. 2. 2001, a to ve výši 11 433 205 Kč.

Žalobce podal proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem dne 26. 9. 2001 odvolání, o kterém rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 5. 6. 2002, č. j. FŘ-11060/14/01, tak, že odvolání zamítl. V odůvodnění uvedl, že přešetřením spisového materiálu bylo zjištěno, že na základě přiznání k dani darovací, podané A. I. na bezúplatné nabytí jiného majetkového prospěchu, v souvislosti s prominutím úroků, vyměřil správce daně

právem daň darovací žalobci jakožto ručiteli. Podle ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků jsou totiž povinni zaplatit daňový nedoplatek ručitelé, pokud jim zákon tuto povinnost ukládá, a pokud jsou k této povinnosti správcem daně vyzváni. V případě daně darovací je podle § 5 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani"), poplatníkem daně darovací nabyvatel, dárce je ručitelem. Výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem byla tedy vydána v souladu s právními předpisy. Zdůraznil v této souvislosti, že snížením úrokové sazby na základě dohody smluvních stran vzniká majetkový prospěch, který je předmětem daně darovací. Vzhledem ke skutečnosti, že smlouvy o úvěru byly uzavřeny mezi osobami spřízněnými, je ustanovením § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, správci daně uložena povinnost, upravit základ daně poplatníka (věřitele) o rozdíl mezi cenou sjednanou mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami a cenou, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a to tehdy, není-li tento rozdíl uspokojivě doložen. Žalobcem bylo změnou úrokové sazby porušeno citované ustanovení zákona o daních z příjmů, a proto byl u něho správcem daně upraven základ daně z příjmů. Námitka odvolatele, že je v rozporu se zákonnou úpravou, aby správcem daně bylo snížení úrokové sazby posouzeno jednou jako předmět daně z příjmů a zároveň jako předmět daně darovací, nebyla žalovaným zohledněna s odůvodněním, že předmětem daně z příjmů se stává s ohledem na ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů u věřitele, ale předmětem daně darovací je u dlužníka. Za dlužníka je povinen zaplatit daňový nedoplatek ručitel. Žalovaný zdůraznil, že snížením úrokové sazby na základě dohody smluvních stran vznikl majetkový prospěch, který je právě předmětem darovací daně. Povinnost platit úrok je pojmovým znakem a podstatnou náležitostí smlouvy o úvěru (narozdíl od bezúročné půjčky uzavřené podle občanského zákoníku). Změnou úrokové sazby došlo fakticky k prominutí dluhu, jež je úplatou za užívání půjčené jistiny, a tím k nabytí jiného majetkového prospěchu.

Včas podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení citovaného rozhodnutí žalovaného. V žalobě uvedl, že daňový nedoplatek měl podle žalovaného vzniknout na základě změny smluv o revolvingovém úvěru a smlouvy o úvěru, uzavřených mezi žalobcem a společností A. I. tím způsobem, že smluvní strany v dodatcích k těmto smlouvám sjednaly pevnou úrokovou sazbu ve výši 0,00 % p. a. ze zůstatku jistiny, čímž došlo ke snížení původně sjednané úrokové sazby. Toto snížení posoudil žalovaný jako jiný majetkový prospěch, který je v souladu s ustanovením § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., o trojdani, předmětem daně darovací. Napadené rozhodnutí pokládá však žalobce za nezákonné, neboť má za to, že není ručitelem, když mu zákon povinnost ručení neukládá. V případě daně darovací se ze zákonného vymezení předmětu daně podává, že zdanění darovací daní podléhá nabytí majetku (majetkem je pro účely daně rovněž jiný majetkový prospěch), které je bezúplatné, a k němuž dochází na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele. V případě dohody o snížení úrokové sazby však nedochází k nabytí jiného majetkového prospěchu, dlužník na základě takové dohody nenabývá žádné subjektivní právo, které by dosud neměl. Jeho právní postavení se mění pouze potud, že není napříště povinen z poskytnutých peněžních prostředků platit úrok v dosavadní výši. Žalobce má za to, že za bezúplatné nelze považovat poskytnutí peněžních prostředků jenom proto, že dohodnutá sazba úroků byla po uzavření smlouvy snížena. Připomíná, že za dobu trvání úvěrových smluv zaplatila A. I. žalobci na úrocích a poplatcích několik milionů korun. I to vylučuje, aby poskytnutí peněžních prostředků bylo považováno za bezúplatné. Dodává, že na základě dohody o změně úrokové sazby nedošlo k žádnému přesunu z majetkové sféry jednoho subjektu do majetkové sféry subjektu druhého. Uzavření dodatku o snížení úroků z úvěru bylo pro žalobce přitom jedinou možností, jak zabránit úpadku společnosti A. I., což by vedlo především ke snížení

hodnoty podílu žalobce. Bezúplatnost ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 zákona o dani darovací totiž nemůže být pojmově dána v situaci, kdy subjekt primárně jedná ve vlastním zájmu, a nikoliv v zájmu osoby, které se určitého prospěchu dostává. Žalobce dále vytýkal žalovanému, že se nevypořádal s tím, zda uzavření dohody o změně úrokových sazeb nebylo nutno posuzovat jako vztah půjčky podle ustanovení § 657 občanského zákoníku, a nikoliv jako úvěr podle ustanovení § 497 a násl. obchodního zákoníku, když ekonomická podstata obou vztahů je stejná. Vytýká mu dále, že v napadeném rozhodnutí opomenul vymezit, co přesně bylo majetkovým prospěchem, který založil daňovou povinnost, a též nesprávný závěr o tom, že uzavřením dohody o změně úrokové sazby došlo fakticky k prominutí úroku. Podle žalobce šlo pouze o změnu závazku podle ustanovení § 516 občanského zákoníku, a nikoliv prominutí dluhu podle § 574 téhož zákoníku. Vyslovuje přesvědčení, že pokud byl prospěch založený dohodou o snížení úrokových sazeb předmětem daně z příjmů společnosti A. I., nemůže být současně předmětem daně darovací. Tím, že úrok nebyl sjednán, byl základ daně z příjmů u dlužníka efektivně vyšší právě o částku tohoto nesjednaného úroku. Společnost A. I., jejíž základ daně byl zvýšen v důsledku neúčtovaných úroků, má však podle názoru žalovaného zaplatit ze stejného základu ještě daň darovací. Vyměřením této daně tak dochází k opakovanému zdanění. V řízení, které vyústilo ve vydání dodatečného platebního výměru ze dne 9. 4. 1999, posoudil správce daně vztah mezi žalobcem a společností A. I. jako vztah mezi ekonomicky, personálně nebo jinak spojenými osobami podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tedy jako vztah úplatný. Pokud tak správce daně již v rámci jiného řízení rozhodl, představuje toto rozhodnutí ve smyslu § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, závazné vyřešení předběžné otázky. Tímto rozhodnutím je žalovaný v posuzované věci vázán, a je proto vyloučeno, aby vztah mezi žalobcem a společností A. I. byl v souzené věci týmž orgánem posouzen jako bezúplatný.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí z důvodů podrobně již popsaných v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zopakoval, že společností A. I. bylo podáno přiznání k dani darovací za bezúplatné nabytí jiného majetkového prospěchu v souvislosti s prominutím úroků, sjednaných ve smlouvách o revolvingovém úvěru. Správce daně platebním výměrem ze dne 8. 1. 2001 vyměřil uvedené společnosti darovací daň ve výši 11 433 205 Kč. Odvolání podané proti tomuto platebnímu výměru bylo odvolacím orgánem zamítnuto. Toto rozhodnutí bylo dne 30. 7. 2001 řádně doručeno a platební výměr se tak stal pravomocným. Společností A. I. nebyl využit žádný mimořádný opravný prostředek, nebyla podána žádost o prominutí daně z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z daňových zákonů a platební výměr nebyl napaden žalobou. Žalovaný poté poukázal na ustanovení § 5 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. a ustanovení § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., a dovozoval, že žalobce je ze zákona ručitelem daňové povinnosti vyměřené pravomocným platebním výměrem. Pokud jde o ekonomickou podstatu úvěru a půjčky, žalovaný zdůraznil, že sjednání úroků je pojmovým znakem a podstatnou náležitostí smlouvy o úvěru, zatímco u půjčky zákon sjednání úroku pouze připouští. V dané věci bylo sjednání úroků součástí smlouvy o úvěru a změnou smlouvy došlo fakticky k prominutí úroků a tím i k majetkovému prospěchu. Pokud není rozdíl mezi cenou sjednanou ekonomicky, personálně, nebo jinak spojenými osobami a cenou, která byla sjednána v běžných obchodních vztazích uspokojivě doložen, ukládá zákon správci daně povinnost základ daně poplatníka upravit o uvedený rozdíl. Na základě změny úrokové sazby byl žalobci upraven rovněž základ daně z příjmů. Snížení úrokové sazby se stalo předmětem daně z příjmů u žalobce jako věřitele a předmětem daně darovací u A. I. jako u dlužníka. V případě daně darovací přešla pak povinnost k zaplacení následně na žalobce. Při jednání u Městského soudu v Praze pak žalovaný ještě zdůraznil, že z obsahu úvěrové smlouvy plyne, že byla sjednána jako tzv. absolutní obchod, řídící se

režimem obchodního zákoníku. Proto následně nemohlo dojít ke změně smlouvy o úvěru na smlouvu o půjčce podle občanského zákoníku.

Žalobce v této souvislosti u soudu uvedl, že nemá postavení daňového ručitele, protože zákon mu povinnost ručení neukládá. Chybí základní znaky pro vyměření darovací daně, zejména nedošlo k nabytí majetku, když snížení úroků nelze za nabytí majetku považovat. Rovněž není naplněn požadavek bezúplatnosti, neboť platby měly být hrazeny nejen za úroky, ale rovněž například za správu úvěru. Nešlo o prominutí úroků, ale o změnu závazku na bezúročnou půjčku, kterou nelze považovat za bezúplatné nabytí majetku. Poukázal rovněž na konkurenci daně z příjmů a daně darovací.

Městský soud v Praze napadeným rozsudkem žalobu jako nedůvodnou zamítl. V odůvodnění napadeného rozhodnutí k jednotlivým námitkám žalobce uvedl následující:

Pokud žalobce namítal, že nebyl ručitelem proto, že v daném případě úkon, jež byl základem pro vyměření darovací daně, nelze považovat za úkon této dani podléhající, jde o námitky, které mohly být uplatněny proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu I. ze dne 8. 1. 2001, č.j. 3501/01/001961/6476, jímž byla vyměřena darovací daň společnosti A. I., eventuelně proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2001, č. j. FŘ-3116/14/01, které nabylo právní moci dne 30. 7. 2001. Městský soud v Praze konstatoval, že rozhodnutí o vyměření daně je rozhodnutím správního orgánu, pro které platí obecná zásada o presumpci správnosti, z níž vyplývá, že správní rozhodnutí je zákonné a je nutno ho respektovat, pokud nedošlo k jeho zrušení. To se v daném případě nestalo, a je proto nutno vycházet z toho, že byla stanovena darovací daň, kterou je povinen zaplatit ten, jenž má postavení obdarovaného. Jestliže tento subjekt darovací daň neuhradí, nastupuje ze zákona vyplývající povinnost dárce, v tomto případě dalšího účastníka smlouvy o úvěru, tedy žalobce.

Nad rámec tohoto závěru neshledal Městský soud v Praze důvodnými ani další jednotlivé námitky žalobce. K námitce, že v daném případě nešlo o nabytí majetku na základě právního úkonu, jak předpokládá ustanovení § 6 odst. 1 zákona o trojdani, protože jiný majetkový prospěch musí být přímo předmětem plnění z právního úkonu a nikoliv pouze jeho vedlejším produktem, Městský soud v Praze uzavřel, že dodatky k úvěrovým smlouvám jsou nepochybně právními úkony, protože jde o dvoustranné projevy vůle, mající za následek změnu právních vztahů mezi smluvními stranami. Jiný majetkový prospěch společnosti A. I., plynoucí z uzavřených dodatků, který spočívá v tom, že tato společnost již nadále neměla povinnost zaplatit vedle jistiny žalobci úroky z úvěru, je přímým a bezprostředním následkem toho, že tyto dodatky byly uzavřeny. Prominutí úroků je jiným majetkovým prospěchem, k němuž došlo na základě uvedených právních úkonů.

Pokud žalobce namítal, že nejde ve věci o nabytí jiného majetkového prospěchu, protože uzavřením dodatků k úvěrovým smlouvám mu nevzniklo žádné nové subjektivní právo, pak Městský soud v Praze zaujal názor opačný, totiž, že uzavřením dodatků nabyla společnost A. I. právo část finančních prostředků, které dosud byla povinna žalobci hradit, od tohoto okamžiku neplatit. Rozsah jejích povinností se tak zmenšil a společnost tak nabyla právo, které jí do té doby nenáleželo. Rovněž námitka, že uzavření dodatků o snížení úrokových sazeb z předtím uzavřených smluv o úvěru nesplňuje znak bezúplatnosti podle ustanovení § 6 odst. 1 výše uvedeného zákona (kdy žalobce argumentoval tím, že vedle sjednaných úroků byly v úvěrové smlouvě sjednány i poplatky, např. za rezervaci zdrojů) nebyla městským soudem shledána důvodnou. Uvedený soud konstatoval, že sjednání úvěrových smluv nepochybně bylo vztahem úplatným, nicméně pro vznik daňové povinnosti

k úhradě darovací daně je rozhodující to, že sjednání dodatků o prominutí úroků bylo ze strany společnosti A. I. bezúplatné, protože tyto dodatky neobsahují žádnou právní povinnost této společnosti za to, že již do budoucna nebude povinna platit úroky z úvěru.

K další námitce, týkající se tzv. opakovaného zdanění, Městský soud v Praze uvedl, že postup žalovaného, jímž vyměřil žalobci daň z příjmů podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmů, nebyl nezákonný. Poukázal na znění tohoto ustanovení, podle něhož liší-li se ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Dovodil, že z citovaného ustanovení neplyne závěr o tom, že k vyměření darovací daně došlo v rozporu se zákonem na základě úplatného právního úkonu. Daňová povinnost k úhradě darovací daně vznikla na základě uzavřených dodatků k úvěrovým smlouvám a nikoliv uzavřených úvěrových smluv samotných. Majetkový prospěch společnosti A. I. spočíval v „odpuštění povinnosti“ platit dříve sjednané úroky.

Pokud žalobce poukazoval na to, že byl po celou dobu trvání úvěrových vztahů jediným akcionářem společnosti A. I. 2, a. s., která byla výrazně majoritním, resp. jediným společníkem společnosti A. I., a zdůrazňoval v této souvislosti, že pozastavení úročení poskytnutých finančních prostředků bylo jedinou možností, jak zabránit úpadku naposledy uvedené společnosti, městský soud vysvětlil, že pro posouzení, zda došlo u uvedené společnosti k jinému majetkovému prospěchu, není rozhodné, zda, a jaký byl majetkový podíl žalobce ve společnosti, která byla majoritním, resp. jediným, společníkem společnosti A. I., či zda důvodem pro uzavření dodatků k úvěrovým smlouvám byla snaha žalobce předejít prohlášení konkurzu na společnost A. I.

Pokud žalobce namítal, že sjednáním dodatku k úvěrovým smlouvám došlo fakticky ke změně právního vztahu mezi žalobcem a společností A. I., když původně byla sjednána smlouva o úvěru podle obchodního zákoníku, a po uzavření dodatků je nutno tento vztah posuzovat jako bezúročnou půjčku podle občanského zákoníku, pak Městský soud v Praze uvedl, že z uzavřených smluv mezi uvedenými subjekty jednoznačně plyne, že šlo o smlouvy o úvěru ve smyslu obchodního zákoníku a zákona o bankách, jak se podává v záhlaví uvedených smluv. Dodatky byly uzavřeny jako „dodatky ke smlouvě o úvěru“, jak se rovněž v těchto dodatcích výslovně uvádí. Podle ustanovení § 497 obchodního zákoníku se smlouvou o úvěru zavazuje věřitel, že na požádání dlužníka poskytne v jeho prospěch peněžní prostředky do určité částky, a dlužník se zavazuje poskytnuté peněžní prostředky vrátit a zaplatit úroky. Podle ustanovení § 261 odst. 3 písm. d) obchodního zákoníku se třetí částí tohoto zákona řídí bez ohledu na povahu účastníků závazkového vztahu mj. vztahy ze smlouvy o úvěru. Žalobce a společnost A. I. uzavřeli obě smlouvy o úvěru s odkazem na příslušná ustanovení obchodního zákoníku a stejně učinili i při uzavření dodatků k úvěrovým smlouvám, kde se výslovně uvádí, že nově sjednaná úroková sazba ve výši 0,00 % je po celou dobu trvání závazku neměnná, pokud jsou dlužníkem plněny řádně a včas povinnosti sjednané v „této smlouvě o úvěru“. Nelze v žádném případě dovozovat, že uzavřením dodatků došlo ke změně vztahů na smlouvu o bezúročné půjčce podle ustanovení § 657 a násl. občanského zákoníku.

K další námitce žalobce, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal s tím, jaké účinky dohoda o změně sazeb z úroků vyvolala, a zda jsou takové účinky způsobilé založit daňovou povinnost a označil v tomto směru napadené rozhodnutí

za nepřezkoumatelné, městský soud uvedl, že žalovaný v šestém odstavci druhé strany napadeného rozhodnutí uvedl, že změnou úrokové sazby, která je podstatnou náležitostí smlouvy o úvěru, došlo fakticky k prominutí úroků, jež jsou úplatou za užívání jistiny, tím i k nabytí jiného majetkového prospěchu a naplnění předmětu darovací daně; námitka tudíž nebyla shledána důvodnou. Pro posouzení věci je pak i nerozhodné, zda dohoda o změně úrokové sazby představuje z právního hlediska prominutí dluhu podle § 574 OZ, či změnu závazků podle § 516 OZ.

Pokud žalobce namítal, že se žalovaný adekvátně nevypořádal se souběžným podrobením majetkového prospěchu ze snížení úroků z hlediska daně z příjmů a daně darovací, pak Městský soud v Praze zaujal stanovisko, že k opakovanému zdanění ve věci nedošlo. Darovací daň byla vyměřena společnosti A. I. na základě sjednaných dodatků k úvěrovým smlouvám. Pokud byly úroky sjednány v původní smlouvě a úvěrový dlužník je povinen je hradit, musí si je věřitel – žalobce zahrnout do základu daně z příjmů. U společnosti A. I. sjednané úroky předmětem daně z příjmů nebyly. Pokud následně došlo ke snížení úroků, projevila se tato skutečnost vyměřením darovací daně společnosti A. I.

Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, a to z důvodu nezákonnosti napadeného rozhodnutí, spočívající v nesprávném posouzení právních otázek soudem, rozhodných pro závěr o povinnosti stěžovatele k zaplacení daňového nedoplatku. Dovolával se tedy důvodu kasační stížnosti, na nějž pamatuje ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

K otázce vázanosti soudu předchozím pravomocným rozhodnutím o vyměření darovací daně společnosti A. I. stěžovatel uvedl, že při této úvaze soud zřejmě vycházel z § 135 odst. 2 o. s. ř. (použitého pro toto řízení podle § 64 s. ř. s.), podle něhož otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu, může soud posoudit sám; bylo-li však o takové otázce vydáno příslušným orgánem rozhodnutí, soud z něho vychází. Podle stěžovatele však užitá formulace neznamená vázanost soudu takovým rozhodnutím. Bez ohledu na skutečnost, že o daňové povinnosti společnosti A. I. již bylo pravomocně příslušným správním orgánem rozhodnuto, bylo povinností uvedeného soudu se zabývat i těmi námitkami stěžovatele, které se týkaly skutečností rozhodných pro vznik daňové povinnosti společnosti A. I. Totéž by však platilo i v případě, že by rozhodnutí správce daně ohledně daňové povinnosti původního subjektu bylo pro posouzení existence povinnosti stěžovatele jako ručitele skutečně závazné. Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. platí, že byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán, a neumožňuje-li soudní řád správní žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví. Názor, že Městský soud v Praze byl povinen se zabývat všemi žalobními body, je odůvodněn rovněž tím, že stěžovatel nebyl účastníkem řízení o vyměření darovací daně, které bylo vedeno se společností A. I. Pokud stěžovatel neměl možnost uplatnit tyto námitky dříve, nemůže být této možnosti zbaven v řízení o přezkoumání zákonnosti výzvy k zaplacení daňového nedoplatku, ve kterém vystupuje v postavení daňového ručitele. Postup, kdy by mu byla odňata možnost uplatnit námitky proti povinnosti zaplatit daňový nedoplatek, by byl ve zřejmém rozporu s čl. I. Ústavy ČR a čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod. Právo stěžovatele uplatnit v řízení o přezkoumání zákonnosti výzvy k zaplacení daňového nedoplatku společnosti A. I. námitky, které mohla tato společnost uplatnit v jiném řízení, vyplývá rovněž z § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Podle tohoto ustanovení se proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku může ručitel odvolat s tím, že může namítat pouze skutečnost, že není ručitelem, nebo že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu, nebo že již bylo

zaplaceno. Pokud je stěžovatel výslovně oprávněn uplatnit odvolací námitku, že není ručitelem, pak není možné, aby důvody, o které tuto námitku ve svém odvolání opřel, byly vyloučeny z přezkoumání správním soudem. Právě o skutečnost, že stěžovatel není ručitelem, byla opřena správní žaloba podaná stěžovatelem, přičemž jde o otázku práva hmotného, nikoliv procesního. Z toho důvodu není ručební povinnost stěžovatele způsobilé založit rozhodnutí, byť pravomocné, o vyměření daně darovací společnosti A. I., ale pouze skutečnost, že v daném případě byly dány všechny znaky skutkové podstaty, na kterou je podle zákona o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí vázána daňová povinnost společnosti A. I.

K samotnému předmětu daně darovací vytýkal stěžovatel Městskému soudu v Praze nesprávný právní výklad ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani, pokud uvedený soud za jiný majetkový prospěch považoval právo společnosti A. I. část finančních prostředků, které dosud byla povinna žalobci hradit, žalobci neplatit, přičemž považoval za nerozhodné, zda toto právo bylo založeno prominutím dluhu stěžovatele nebo dohodou o změně závazku. Vytýká mu též, že bezúplatnost spatřoval v tom, že dohoda o změně úrokové sazby nebyla doprovázena sjednáním povinnosti společnosti A. I. k poskytnutí kompenzace stěžovateli, a že za právní úkon, na jehož základě k nabytí jiného majetkového prospěchu došlo, považoval dodatky k úvěrovým smlouvám. Stěžovatel poukazoval na to, že soud prvního stupně se sice ztotožnil s jeho závěrem, že finanční prostředky nebyly stěžovatelem společnosti A. I. poskytnuty bezúplatně (a to i s ohledem na skutečnost, že za dobu čerpání úvěru uhradila A. I. úrok z úvěru ve výši několika desítek milionů korun), vzdor tomu však dospěl pak k závěru, že jiný majetkový prospěch byl uvedené společnosti poskytnut na základě dohody o snížení úrokové sazby, a že spočíval v tom, že tato společnost již nadále neměla povinnost zaplatit vedle jistiny žalobci i úroky z úvěru. Z toho stěžovatel dovozuje, že pro posouzení věci soudem bylo rozhodné, že zmíněnými dodatky byla úroková sazba snížena vůbec, a nikoliv že byla snížena na 0,00 %. Toto posouzení pokládá stěžovatel za nesprávné, neboť pak každá dohoda o změně úročení představuje poskytnutí jiného majetkového prospěchu a podléhá tedy dani darovací. Pro posouzení věci je však podle jeho názoru významné, že A. I. v důsledku sjednání dodatků k úvěrovým smlouvám v právním smyslu, žádného majetku, ani jiného majetkového prospěchu podle zákona o dani darovací nenabyla, a ani nabýt nemohla. To proto, že dodatky byla upravena pouze budoucí práva a závazky smluvních stran, a tyto dodatky nestanovily účastníkům žádnou povinnost plnění, ani na jejich základě nedocházelo ke změně jejich již existujících práv a závazků, např. prominutím dluhu společnosti A. I. Právo uvedené společnosti neplatit stěžovateli úrok, které soud pokládal za konstituované těmito dodatky k úvěrovým smlouvám, je podle názoru stěžovatele umělou konstrukcí. Stejně tak je tomu, pokud uvedený soud dospěl k závěru, že sjednáním dodatků k úvěrovým smlouvám došlo ke změně rozsahu majetku obou smluvních stran. Tak by tomu podle stěžovatele bylo pouze v případě, pokud by dodatky k úvěrovým smlouvám byl promíjen již existující dluh společnosti. Jen tehdy by bylo možno hovořit o snížení majetku stěžovatele a obohacení druhé smluvní strany. V daném případě však předmětem úpravy podle dodatků byla pouze úprava úročení do budoucnosti.

Pokud jde o zákonem o trojdani požadovanou bezúplatnost, pak o ní lze podle stěžovatele uvažovat pouze ve vztahu k určitému plnění či jednání, které je samostatnou hospodářskou skutečností, a nikoliv ve vztahu k jednání, které má pouze přípravný či doprovodný charakter. Takového charakteru byly i dodatky k úvěrovým smlouvám, jimiž ze strany stěžovatele nebylo poskytnuto společnosti A. I. žádné plnění, ale pouze upraveno, jaké nároky v budoucnu stěžovateli vůči uvedené společnosti vzniknou. Jinak řečeno tyto dodatky pro budoucnost upravovaly, zda plnění bude ze strany stěžovatele úplatné

či bezúplatné. Bezúplatnost v daném případě krom toho vylučuje okolnost, že na základě dohody o změně úrokové sazby nedošlo k žádnému přesunu z majetkové sféry jednoho subjektu do majetkové sféry subjektu druhého, neboť společnost A. I. byla součástí finanční skupiny stěžovatele. Snížení úrokové sazby sledovalo odvrácení úpadku uvedené společnosti, a tedy zachování hodnoty účasti stěžovatele na této společnosti.

Další stížnostní námitkou je výklad pojmu „právní úkon“ ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o dani darovací. Stěžovatel namítá, že jiný majetkový prospěch musí být přímo předmětem plnění z právního úkonu, a nemůže jít jen o vedlejší produkt tohoto právního úkonu. Dohoda o snížení sazby úroků nemůže být základem pro poskytnutí jakéhokoliv plnění ze strany stěžovatele společnosti A. I., neboť plnění bylo poskytnuto na základě předchozích úvěrových smluv. Dohodou o snížení sazby úroků se pouze do budoucna upravily vzájemné vztahy obou subjektů.

K otázce právního posouzení dohody o změně úrokové sazby stěžovatel namítá, že daňovou povinnost není způsobilý založit samotný právní úkon (např. uzavření smlouvy), ale teprve účinky takového úkonu. Dodatky k úvěrovým smlouvám byl však do budoucna jen vyloučen vznik práva stěžovatele žádat zaplacení úroků. Toto právo však v době sjednání dodatků nepředstavovalo existující pohledávku, neboť zda nárok stěžovatele na zaplacení úroků vůbec vznikne či nikoliv, záviselo na tom, ke kterému okamžiku společnost A. I. poskytnuté peněžní prostředky stěžovateli vrátí. Existovalo tedy jen jako pohledávka podmíněná, která v závislosti na vnějších okolnostech teprve mohla v budoucnu vzniknout. Ta však nemohla být předmětem daně darovací.

K otázce bezúročné půjčky stěžovatel namítá, že v případě smlouvy o bezúročné půjčce, uzavřené mezi společníkem a obchodní společností, se nejedná o bezúplatné nabytí majetku, které by bylo předmětem daně darovací. V daném případě, kdy úroková sazba podle smluv o úvěru byla později snížena na nulu, odpovídal vztah mezi stěžovatelem a A. I. vztahu založenému bezúročnou smlouvou o půjčce. Z ekonomického hlediska nastal stejný stav, jako by A. I. úvěr splatila a současně stejný objem finančních prostředků obdržela jako bezúročnou půjčku. Není-li z hlediska právní i hospodářské pozice smluvních stran rozdílu mezi dohodou o snížení úrokové sazby a splacením úvěru s následným poskytnutím bezúročné půjčky, nelze tyto operace podrobovat rozdílnému režimu ani z hlediska jejich zdanění. Výklad soudu vede k závěru, že zatímco poskytnutí bezúročné půjčky dani darovací nepodléhá, snížení úrokové sazby u úvěru daňovou povinnost zakládá, přičemž jde vlastně o změnu podmínek úvěru tak, že zcela obsahově odpovídá bezúročné půjčce.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2003, č. j. 28 Ca 639/2002 – 84, zrušil, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti opakuje námitky, které uplatnil ve vyjádření k podané žalobě. Zdůrazňuje především ustanovení § 497 obchodního zákoníku, z něhož dovozuje, že smlouva o úvěru ve smyslu obchodního zákoníku nemůže být sjednána jako bezúročná, když závazek zaplatit úroky patří k pojmovým znakům smlouvy o úvěru a je její podstatnou částí. Úvěrová smlouva patří mezi tzv. absolutní obchodní závazkové vztahy a bez ohledu na postavení smluvních stran a účel právního jednání je vždy podřízena režimu obchodního zákoníku. Názor stěžovatele, že po uzavření dohody o změně úrokových sazeb je nutno posuzovat vztah mezi smluvními subjekty jako půjčku podle § 657 a násl. občanského zákoníku, a nikoliv jako úvěr podle § 497 a násl. obchodního zákoníku, nelze tudíž

akceptovat. Odlišnost smlouvy o půjčce a smlouvy o úvěru spočívá v tom, že předmětem přenechání u smlouvy o úvěru mohou být pouze peněžní prostředky, zatímco u smlouvy o půjčce je možné přenechání jakýchkoliv věcí určených podle druhu. Smlouva o úvěru musí vždy obsahovat závazek zaplatit za poskytnuté peněžní prostředky úroky a naproti tomu smlouva o půjčce nikoliv. V předmětné věci byly ve smlouvě o revolvingovém úvěru úroky sjednány, a teprve následně po uplynutí dvou let, dodatkem ke smlouvě, došlo k jejich změně na 0,00 %. Tím došlo fakticky k prominutí úroku, a tím k nabytí majetkového prospěchu, a tak i naplnění předmětu daně darovací ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o darovací dani. Výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem byla tudíž vydána v souladu s platnou právní úpravou. Žalovaný navrhoval zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze z hledisek uvedených v ustanovení § 109 s. ř. s. Podle druhého odstavce tohoto ustanovení je Nejvyšší správní soud vázán rozsahem kasační stížnosti; to neplatí, je-li na napadeném výroku závislý výrok, který napaden nebyl, nebo je-li rozhodnutí správního orgánu nicotné. Podle třetího odstavce téhož ustanovení je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné (§ 103 odst. 1 písm. c/), nebo bylo-li zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, nebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné (§ 103 odst. 1 písm. d/), jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Takové vady, pro něž by se Nejvyšší správní soud mohl odchýlit od vázanosti rozsahem a důvody kasační stížnosti, zjištěny v projednávané věci nebyly.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že je podána včas a je jí napadáno rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná.

Před samotným posouzením věci považuje Nejvyšší správní soud za potřebné předeslat, že v řízení o kasační stížnosti je jeho úkolem posoudit, zda předchozí řízení naplňuje důvody vymezené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jichž se stěžovatel dovolává, a pro které by bylo třeba rozhodnutí soudu zrušit a věc mu vrátit k novému projednání a rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že stěžovatel uvádí jako právní důvod kasační stížnosti ten, který je vymezen ustanovením § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., je třeba se vyjádřit k dopadu tohoto ustanovení.

Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. K tomu Nejvyšší správní soud především obecně poznamenává, že nesprávné právní posouzení právní otázky soudem může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu, nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak nebyl správně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně vyložen.

Nejvyšší správní soud pokládá za potřebné předeslat, že při svém rozhodování vycházel z obsahu správního spisu, v něm založených důkazů, zejména všech k věci se vztahujících smluv a dodatků smluv tak, jak jsou prezentovány Městským soudem v Praze

v odůvodnění napadeného rozsudku. Vzhledem k tomu, že obsah těchto důkazů nebyl žádným z účastníků zpochybněn, lze v tomto směru zcela odkázat na podrobné a vyčerpávající údaje v odůvodnění napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud přihlédl též k tomu, co vyšlo najevo v průběhu řízení před Městským soudem v Praze a o jednotlivých stížnostních námitkách usoudil následovně:

Nutno předeslat, že podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, je předmětem daně darovací bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele. Majetkem pro účely daně darovací je rovněž jiný majetkový prospěch. Podle ustanovení § 5 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. je poplatníkem daně darovací nabyvatel. Při darování do ciziny je poplatníkem vždy dárce. Nejde-li o darování z ciziny nebo do ciziny, je dárce ručitelem. Podle ustanovení § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, daňový nedoplatek jsou povinni zaplatit také ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá a pokud jsou k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Proti této výzvě se může ručitel odvolat. V odvolání může ručitel namítat pouze skutečnost, že není ručitelem, nebo že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu, nebo že již bylo zaplaceno.

Z hlediska citovaných ustanovení daňového předpisu hmotněprávního i procesního posuzoval Nejvyšší správní soud důvodnost tvrzené nezákonnosti rozhodnutí Městského soudu v Praze.

Ke stížnostní námitce stěžovatele, vztahující se k vázanosti soudu rozhodnutím o vyměření daně, k němuž došlo výměrem Finančního úřadu pro Prahu I. ze dne 8. 1. 2001, č. j. 3501/01/001961/6476 ve vztahu ke společnosti A. I., který byl potvrzen rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 7. 2001, č.j. FŘ-3116/14/01 (právní moci nabylo dne 30. 7. 2001, kdy bylo doručeno správci konkurzní podstaty společnosti A. I.), nutno souhlasit se stěžovatelem, že Městský soud v Praze v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že námitka stěžovatele, že nebyl ručitelem proto, že v daném případě úkon, jenž byl základem pro vyměření darovací daně nelze považovat za úkon této dani podléhající, měla být uplatněna proti výše citovanému ustanovení o vyměření darovací daně. Uvedený soud konstatoval, že z pravomocného rozhodnutí o vyměření daně je nutno vycházet, neboť i pro ně platí obecná zásada o presumpci správnosti právního rozhodnutí, a že takové rozhodnutí je třeba respektovat, jestliže nedošlo k jeho zrušení (což se však v daném případě nestalo). Podle názoru Městského soudu v Praze je tedy nutno vycházet z toho, že byla stanovena darovací daň, kterou byl povinen zaplatit ten, kdo má postavení obdarovaného. Pokud ji povinný subjekt neuhradil, nastupuje ze zákona vyplývající povinnost dárce.

Z toho stěžovatel dovozuje, že se Městský soud v Praze nejen cítil vázán předchozím rozhodnutím správního orgánu, ale odmítl se zabývat i těmi námitkami stěžovatele, které se týkaly skutečností rozhodných pro vznik daňové povinnosti společnosti A. I. K tomu nutno uvést, že městským soudem zvolená formulace k takovému názoru mohla vést, nicméně z obsahu odůvodnění napadeného rozsudku jako celku je patrné, že v rámci hodnocení dalších žalobních námitek se uvedený soud vypořádal nejen s otázkou ručitelství stěžovatele, ale i s otázkou, proč považuje právní úkon, jenž byl základem pro vyměření darovací daně za úkon této dani podléhající. Obě otázky totiž spolu neoddělitelně souvisí a bez vyřešení prvé, t. j. zda byla právem vyměřena darovací daň společnosti A. I., nebylo možno rozhodnout o otázce ručitelství stěžovatele a dalších s tím souvisejících otázkách, které byly předmětem řízení. Nelze tudíž souhlasit se stěžovatelem, že mu bylo umožněno uplatnit v řízení před soudem

pouze námitku, že není ručitelem, aniž by mu bylo umožněno domáhat se přezkoumání důvodů, o které tuto odvolací námitku ve správním řízení opřel. Tato stížnostní námitka stěžovatele nebyla tudíž odvolacím soudem shledána důvodnou.

Svědčí o tom především skutečnost, že se soud zabýval na prvním místě žalobní námitkou stěžovatele, vztahující se k předmětu daně darovací z hlediska ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o darovací dani. Způsob vypořádání se s touto otázkou je stěžovatelem napadán další stížnostní námitkou. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s právním posouzením věci Městským soudem v Praze, neboť je rovněž přesvědčen, že dodatky k úvěrovým smlouvám jsou nepochybně právními úkony, způsobilými založit daňovou povinnost společnosti A. I. podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o dani darovací. Jde totiž o dvoustranný projev vůle, který má za následek změnu právních vztahů mezi smluvními stranami. Ručební povinnost stěžovatele, odvozená od této daňové povinnosti, není, jak stěžovatel Městskému soudu v Praze podkládá, odvozena jen od pravomocného rozhodnutí o vyměření daně darovací, ale opírá se o uvedené právní skutečnosti, tedy dodatky k úvěrovým smlouvám. Tím je splněna první ze zákonem předpokládaných podmínek, totiž, že k nabytí majetku došlo na základě právního úkonu.

Pokud pak stěžovatel namítal, že nebyla splněna ani další zákonem předpokládaná podmínka vzniku daňové povinnosti společnosti A. I., neboť chyběl předmět darovací smlouvy, jímž je nabytí jiného majetkového prospěchu, ztotožňuje se Nejvyšší správní soud s názorem Městského soudu v Praze, že uzavřením dodatků k úvěrovým smlouvám získala společnost A. I. neoprávněný majetkový prospěch v takovém rozsahu, v němž pozbyla svou povinnost platit vedle jistiny též úroky z poskytnutého úvěru. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je pro posouzení věci podstatné a rozhodné, že uvedenými dodatky byly úroky z původně sjednaných 15 % sníženy na 0,00 %, souhlasí v tomto směru se stěžovatelem pouze potud, že ne každá dohoda o změně úročení, by představovala poskytnutí jiného majetkového prospěchu. Zde však byly úroky prominuty vůbec, a pro posouzení věci není významné, zda dodatky k úvěrovým smlouvám stanovily povinnost k plnění k datu uzavření této smlouvy, neboť je podstatné, že těmito dodatky došlo ke změně existujících práv a závazků mezi smluvními stranami v podobě prominutí úroků, a tudíž ke vzniku jiného neoprávněného prospěchu společnosti A. I.

K otázce bezúplatnosti takto získaného neoprávněného majetkového prospěchu Nejvyšší správní soud dodává, že souhlasí se stěžovatelem potud, že původně uzavřené smlouvy o úvěru mezi oběma smluvními subjekty byly nepochybně právními úkony úplatnými. Pro účely vyložení pojmu „bezúplatnost“ jakožto zákonné náležitosti ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o dani darovací, není však podstatná povaha původně uzavřených smluv o úvěru, ale povaha sjednaných dodatků k úvěrovým smlouvám. Jediným smyslem těchto dodatků byla – podle jejich znění – změna původně sjednané pevné úrokové sazby ve výši 15,15 % p. a. ze zůstatku jistiny, která měla být po celou dobu trvání závazku neměnná, pokud bude dlužníkem plněna řádně a včas, na pevnou úrokovou sazbu ve výši 0,00 % p. a. ze zůstatku jistiny od 1. 7. 1999 s tím, že i tato sazba úroková je po celou dobu trvání závazku neměnná, pokud bude dlužníkem plněna řádně a včas povinnost sjednaná ve smlouvě o úvěru. Každý právní úkon (a tím uvedené dodatky nepochybně byly, jak bylo již uvedeno výše) je nutno posuzovat podle jeho obsahu, tudíž v daném případě je nutno jej hodnotit jako prominutí úroků ze zůstatku jistiny, poskytnuté na základě původní smlouvy o úvěru. K tomuto právnímu úkonu došlo nepochybně bezúplatně, neboť dodatky neobsahují ujednání o tom, že by za prominutí úroků musela společnost A. I. poskytnout žalobci jakoukoliv kompenzaci. K nabytí jiného majetkového prospěchu tudíž došlo nepochybně

bezúplatně. Pokud stěžovatel namítá, že bezúplatnost v posuzovaném případě vylučuje okolnost, že na základě dohody o změně úrokové sazby nedošlo k žádnému přesunu z majetkové sféry jednoho subjektu do majetkové sféry subjektu jiného, neboť společnost A. I. byla součástí finanční skupiny stěžovatele, pak tím vlastně popírá smysl a účel uzavřených úvěrových smluv, na jejichž základě nepochybně došlo (mělo dojít) k přesunu majetkové hodnoty mezi týmiž subjekty. Pro vyvrácení závěru o bezúplatnosti prominutí dluhu, pak není rozhodné, jak již ostatně uvedl i Městský soud v Praze, že důvodem pro uzavření dodatků k úvěrovým smlouvám byla snaha stěžovatele předejít prohlášení konkurzu na společnost A. I.

K další námitce stěžovatele, že uzavření dodatků nelze pokládat za právní úkon, neboť jde pouze o vedlejší produkt vlastního právního úkonu, jímž bylo původní uzavření úvěrových smluv, neboť jenom těmito „hlavními“ právními úkony došlo k nabytí majetku, nezbývá než poukázat na názor Nejvyššího správního soudu, vyjádřený v předchozích odstavcích, kde byl zaujat názor ke všem námitkám stěžovatele z hlediska podmínek ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani, tedy jak k předmětu daně darovací, otázce jiného majetkového prospěchu, tak k bezúplatnosti nabytí majetku, jakož i zejména k otázce právního úkonu (právních úkonů), na jehož základě daňová povinnost vznikla.

Konečně pak stěžovatel namítá, že výklad soudu prvního stupně vede k závěru, že zatímco poskytnutí bezúročné půjčky dani darovací nepodléhá, snížení úrokové sazby, u úvěru (tedy změně podmínek úvěru tak, že obsahově zcela odpovídá bezúročné půjčce), daňovou povinnost zakládá. Dodává, že není-li z hlediska právní i hospodářské pozice smluvních stran naprosto žádného rozdílu mezi dohodou o snížení úrokové sazby a splacením úvěru s následným poskytnutím bezúročné půjčky, nelze tyto operace podrobovat rozdílnému režimu ani z hlediska jejich zdanění. K tomu Nejvyšší správní soud zaujímá tentýž názor jako Městský soud v Praze, totiž, že existuje rozdíl mezi smlouvami o úvěru, uzavřenými podle obchodního zákoníku, a smlouvami o půjčce, uzavřenými podle občanského zákoníku. Podle ustanovení § 497 obchodního zákoníku se smlouvou o úvěru zavazuje věřitel, že na požádání dlužníka poskytne v jeho prospěch peněžní prostředky do určité částky, a dlužník se zavazuje poskytnuté peněžní prostředky vrátit a zaplatit úroky. I z ustanovení § 502 obchodního zákoníku vyplývá povinnost dlužníka platit z uzavřené smlouvy o úvěru úroky. Z toho nutno dovodit, že smlouva o úvěru ve smyslu obchodního zákoníku nemůže být sjednána jako bezúročná. Závazek zaplatit úroky patří tudíž k pojmovým znakům smlouvy o úvěru a je její podstatnou součástí. Přitom nutno uvést, že úvěrová smlouva patří mezi tzv. absolutní obchodní závazkové vztahy, takže bez ohledu na postavení smluvních stran a na účel smlouvy, bude smlouva podřízena vždy režimu obchodního zákoníku. Nelze souhlasit s názorem stěžovatele, že po uzavření dohody o změně úrokových sazeb je nutné posuzovat vztah mezi ním a společností A. I. jako půjčku podle § 657 a násl. občanského zákoníku. Smlouva o úvěru podle obchodního zákoníku musí vždy obsahovat závazek zaplatit za poskytnuté peněžní prostředky (které jako jediné mohou být předmětem smlouvy) úroky, naproti tomu smlouva o půjčce (která může být uzavřena nejen k poskytnutí peněžitého plnění) nemusí obsahovat závazek zaplatit za poskytnuté plnění úroky.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v předmětné věci bylo nepochybně zjištěno, že v původních smlouvách o revolvingovém úvěru byly sjednány úroky, a teprve následně (po uplynutí dvou let) dodatky ke smlouvám, došlo k jejich změně na 0,00 %. Touto změnou došlo fakticky k prominutí úroků a tím i k bezúplatnému nabytí majetkového prospěchu u dlužníka, jímž je společnost A. I. Došlo tudíž k naplnění předmětu daně darovací u dlužníka, jak to má na zřeteli ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani. Vymezení

majetkového prospěchu jako majetku pro účely daně darovací zakládá vzhledem k jeho povaze, bez ohledu na to, zda jde o prominutí pohledávky, převzetí dluhu, prominutí úroků a podobně, důvod zdanění jakéhokoliv ekonomického efektu, který byl nabyt bezúplatně.

Podle ustanovení § 5 odst. 1 zákona o trojdani je tudíž společnost A. I. poplatníkem daně darovací, přičemž dárce (stěžovatel) je ručitelem. Povinnost ručení uvedený zákon dárci výslovně ukládá. Pokud pak správce daně vyzval stěžovatele k plnění této platební povinnosti, a jeho odvolání proti této výzvě nebylo shledáno důvodným, pak jsou splněny podmínky ustanovení § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, k zaplacení daňové povinnosti ručitelem.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji jako takovou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Protože žalovaný, který měl ve věci úspěch, žádné náklady neuplatňoval a Nejvyšší správní soud ani žádné mu vzniklé náklady ze spisu nezjistil, přičemž stěžovatel byl v řízení neúspěšný, bylo rozhodnuto tak, že žádnému z účastníků se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

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

V Brně dne 9. února 2005

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu