



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **V. P. a. s.**, zast. advokátem JUDr. Janem Součkem, se sídlem U Prašné brány 3, Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 9. 2006, č. j. 10 Ca 240/2004 – 43,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Výše označeným rozsudkem krajského soudu byla zamítnuta žaloba žalobce (dále „stěžovatel“) proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 9. 2004, č. j. 3304/120/2004 ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000.

V kasační stížnosti, podané proti zamítavému rozsudku krajského soudu, stěžovatel uvádí důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.). Tvrdí, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku v předcházejícím řízení, současně namítá vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán

vycházel nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu, přičemž pro tuto vadu měl krajský soud napadené správní rozhodnutí zrušit.

Stěžovatel především spatřuje nesprávné právní posouzení stran aplikace ust. § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. (dále „zákon o daních z příjmů“), tak jak bylo učiněno žalovaným a poté i soudem. Stěžovatel uvádí, že dané ustanovení nebylo na místě v projednávané věci použito, neboť stěžovatel a paní H. P. (*v rozhodném období manželka předsedy představenstva pana V. P., pozn. soudu*), které byla stěžovatelem poskytnuta půjčka, nejsou osobami ekonomicky nebo personálně spojenými, osobami blízkými ani osobami jinak spojenými, tak jak má na mysli ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Půjčka byla dle stěžovatele poskytnuta mezi osobami nezávislými. V tomto bodě stěžovatel uvádí shodné argumenty pro podporu tohoto tvrzení, jak učinil i v žalobě. Stěžovatel dále obsáhle odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 151/2004 - 73, který krajský soud v odůvodnění zmiňuje, přitom konstatuje, že soud citace z rozsudku uvedené účelově vytrhává z kontextu. Stěžovatel naopak uvádí, že právě tímto rozsudkem byl zrušen nesprávný rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích, když tento soud nesprávně posoudil aplikaci ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel má za to, že se jedná o obdobnou věc a krajský soud se dopustil téhož pochybení.

V kasační stížnosti stěžovatel dále namítá, že při výpočtu výše úroku bylo postupováno nesprávně, když bylo použito aktuálních sazeb diskontní sazby ČNB v době trvání půjčky (8,4%, 7,7%, 7%), mělo být použito sazby v době uzavření půjčky (tj. 8,4% pro celé období), jakož i to, že krajský soud nevzal v úvahu, že paní H. P. byla zaměstnancem a že se na tento vztah pohlíží pro účely zdanění nikoli v návaznosti na ust. § 23 odst. 10, ale podléhá režimu zdanění podle ust. § 6 zákona o daních z příjmů.

Podle přesvědčení stěžovatele nebylo v řízení před žalovaným, ale ani v řízení před krajským soudem prokázáno krácení daně jiným způsobem. Stěžovatel pouze poskytl úročenou půjčku peněz, které by jinak mohly být uloženy na jeho běžném firemním účtu, kde by byly úročeny v podstatě shodně, resp. ještě v menším rozsahu.

Vzhledem k uvedeným skutečnostem navrhuje stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření k námitkám, týkajících se aplikace ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů opakovaně uplatněným, odkázal na vyjádření k žalobě. Dále uvádí, že paní H. P. byla v posuzovaném období roku 2000 členem představenstva stěžovatele (od 24. 6. 1999 do 19. 7. 2001); předtím členkou dozorčí rady stěžovatele (od 2. 7. 1997 do 24. 6. 1999) a též současně manželkou akcionáře (V. P.) s 50% podílem na vkladu společnosti (od 24. 6. 1999 se 100% podílem). Žalovaný oprávněně tento vztah nepovažoval za vztah osob nezávislých a aplikoval při vyměření daně ust. § 23 odst. 7 a odst. 10 zákona o daních z příjmů.

Námitku ohledně nesprávně použité úrokové sazby, jakož i námitku týkající se porušení ust. § 6 zákona o daních z příjmů uplatňuje stěžovatel poprvé v kasační stížnosti, nenamítal ji v žalobě, ale ani v daňovém řízení; nemůže být tedy úspěšná (viz rozsudek NSS č. j. 6 A 76/2001 - 41 ze dne 30. 10. 2003). Žalovaný pouze nad rámec dodává, že zdanění u zaměstnance by postihlo rovněž stěžovatele, jakožto plátce daně z příjmů ze závislé činnosti a dodatečně stanovená daň by byla s ohledem na sazbu daleko vyšší; toho si je stěžovatel

zřejmě vědom, avšak s ohledem na uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření této daně se již k této skutečnosti dále zjevně nevyjadřuje.

Žalovaný nepovažuje námitky stěžovatele za důvodné, je přesvědčen, že při rozhodování postupoval v souladu s ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu, byl přitom vázán důvody a rozsahem kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Podle ust. § 109 odst. 4 s. ř. s. ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Z uvedeného důvodu proto Nejvyšší správní soud nepřihlédl k uplatněné námitce stran namítaného nesprávného postupu při výpočtu úrokové sazby, jakož i k námitce, že krajský soud nebral v potaz, že paní H. P. byla zaměstnankyní stěžovatele, proto bylo na místě zdanění nepeněžního příjmu dle ust. § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že stěžovatel poskytl výše jmenované na základě smlouvy o půjčce ze dne 7. 6. 1999 půjčku ve výši 6 145 000 Kč se lhůtou splatnosti do 31. 12. 2003. Sjednaný úrok byl ve výši 2% p.a. Jmenovaná byla manželkou V. P., tento byl v době uzavření smlouvy 50%, posléze 100% akcionářem stěžovatele. Současně byla v době uzavření smlouvy členkou dozorčí rady (od 2. 7. 1997 do 19. 8. 1999), poté vykonávala funkci člena představenstva stěžovatele (od 19. 8. 1999 do 19. 7. 2001).

Správce daně postupoval ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, když dospěl k závěru, že se jedná o vztah mezi osobami personálně propojenými a že smlouva byla sjednána za nadstandardně výhodných podmínek pro jmenovanou, naopak za nápadně nevýhodných podmínek pro stěžovatele. Vyzval proto stěžovatele, aby prokazatelným způsobem doložil a vysvětlil rozdíl mezi úrokem sjednaným a úrokem, který by byl sjednán běžném v obchodním styku mezi jinak nepropojenými subjekty, resp. aby prokázal důvody, které vedly k uzavření smlouvy s úrokem 2% p.a. V rámci součinnosti třetích osob správce daně zjistil, že ke dni uzavření půjčky ČNB zveřejnila průměrné úrokové sazby z poskytnutých úvěrů obchodními bankami ve výši 9,12% a diskontní úroková sazba byla ve výši 5%.

Stěžovatel k výzvě správce daně uvedl, že jmenovaná především není osobou, která by byla personálně nebo ekonomicky spojená z hlediska ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť k datu uzavření půjčky nebyla akcionářem společnosti, nepodílela se na vedení akciové společnosti, protože byla od 2. 7. 1997 do 19. 8. 1999 pouze členkou dozorčí rady společnosti; teprve od 19. 8. 1999 byla členkou představenstva. Protože nebyla členkou představenstva, které je statutárním orgánem akciové společnosti, který řídí činnost společnosti a jedná jejím jménem, nebyla ve vedení akciové společnosti a nemohla se podílet na kontrole. Člen dozorčí rady nemůže rozhodovat ani jednat jménem akciové společnosti. Stěžovatel současně namítal, že se nejedná v dané věci ani o obchodní vztah, neboť se jedná o vztah závazkový, který se řídí ust. § 657 až § 662 občanského zákoníku.

Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal požadované skutečnosti ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, přitom shledal naplnění důvodu

pro zvýšení základu daně stěžovateli z důvodu krácení daně jinak ve smyslu ust. § 23 odst. 10 cit. zákona. Při stanovení základu daně přitom vycházel z ust. § 23 odst. 7 cit. zákona, v němž je definována „cena obvyklá“ při stanovení výše úroků mezi ekonomicky, personálně či jinak spojenými osobami – 140% diskontní úrokové sazby ČNB, přihlédl k vývoji této sazby v době trvání půjčky.

V podaném odvolání stěžovatel především nesouhlasil se zvýšením základu daně o výši dopočítaných úroků ve výši 283 327 Kč. Dovolával se přitom nesouhlasu, který vyslovila při projednání zprávy jeho zástupkyně v protokolu o ústním jednání, když tato uvedla, že použití ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů je neopodstatněné. Dále namítal, že správce daně zprávu o kontrole řádně neprojednal, když návrh zprávy o kontrole převzal stěžovatel dne 4. 12. 2003 a vrátil jej zpět nepodepsaný, protože s ním nesouhlasil, dne 10. 12. 2003. V podaném odvolání se stěžovatel omezil pouze na výtky procesních pochybení, jichž se měl správce daně dopustit v souvislosti s projednáním zprávy a zohledněním důvodů nesouhlasu. Odvolací orgán (žalovaný) odvolání zamítl.

V žalobě podané u Krajského soudu v Českých Budějovicích dne 6. 12. 2004 stěžovatel namítl nezákonnost rozhodnutí žalovaného, přitom uvedl, že bylo porušeno ust. § 23 odst. 7 a ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, neboť uvedená ustanovení neměla být vůbec aplikována. Uvedl, že paní H. P. předně nebyla ekonomicky nebo personálně spojenou osobou ani ekonomicky spojenou osobou a ani osobou blízkou, neboť vztah osob blízkých se řídí ust. § 116 občanského zákoníku (akciová společnost je osobou právnickou, proto na ni uvedené ustanovení nedopadá). Konstatoval rovněž, že žalovaný neprokázal své tvrzení, že došlo sjednáním úroku ve výši 2% ke krácení daně ve smyslu ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Uvedl přitom, že se nejednalo o obchodní vztah ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ale o závazkový vztah dle občanského zákoníku, přitom uvedený zákon umožňuje i sjednání půjčky bezúročné. Sjednání úroku ve výši 2% není pro úročení půjčky mezi nezávislými osobami cena neobvyklá na trhu, protože i jiné nezávislé osoby poskytovaly půjčky s úročením od 2% do 0%.

Krajský soud žalobu zamítl, přitom shledal aplikaci ust. § 23 odst. 7, resp. odst. 10 zákona o daních z příjmů v souladu se zákonem. Krajský soud přitom nikterak nezpochybnil tvrzení, jímž bylo především argumentováno, totiž, že jmenovaná nebyla v době sjednání smlouvy členkou představenstva. V odůvodnění krajský soud uvedl, že nicméně není sporu o tom, že jakožto členka dozorčí rady disponovala jmenovaná pravomocemi nezbytnými pro výkon činnosti ve smyslu ust. § 197 a násl. obchodního zákoníku. Krajský soud vzal v úvahu i další relevantní skutečnosti, zejm. skutečnost, že smlouvu uzavřel člen představenstva společnosti se svojí manželkou za nadstandardně výhodných podmínek, především však fakt, že již za čtrnáct dnů po uzavření smlouvy V. P., mající postavení stoprocentního akcionáře, H. P. rozhodnutím valné hromady jediného akcionáře odvolal z funkce člena dozorčí rady a jmenoval ji členkou představenstva. Krajský soud dospěl k závěru, že podmínky posuzovaného smluvního vztahu pro stěžovatele ekonomicky výrazně nevýhodné, byly ovlivněny vzájemným vztahem osob půjčku uzavírajících a že stěžovatel zapůjčením volných finančních prostředků na toliko 2% úrok zkrátí svoji daňovou povinnost jiným způsobem ve smyslu ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Krajský soud rovněž přisvědčil důvodnosti podřazení vztahu mezi osobami, které smlouvu uzavřely, pod ust. § 23 odst. 7 cit. zákona; přitom správně uvedl, že personálním propojením aktérů smlouvy (jakožto osob blízkých) nebylo žalovaným argumentováno, proto námitka stran aplikace ustanovení občanského zákoníku (§ 116 OZ) není případná. Vztah obou účastníků byl hodnocen jako vztah ekonomicky spojených osob, nikoli osob blízkých.

K námitkám uplatněným stěžovatelem až při jednání před krajským soudem, tento s odkazem na ust. § 71 odst. 2 s. ř. s. nepřihlédl.

Kasační stížnost není důvodná.

Spornou v projednávané věci je především otázka právního posouzení aplikace ust. § 23 odst. 7 a odst. 10 zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2000 v případě uzavření smlouvy o půjčce.

Ve věci není sporu o tom, že byla dne 7. 6. 1999 uzavřena stěžovatelem smlouva o půjčce s paní H. P. ani sporu o skutečnostech, které vyplynuly ze zápisu v obchodním rejstříku, tedy o tom, že manžel H. P. v rozhodném období byl 50%, resp. 100% akcionářem a paní H. P. byla v době uzavření smlouvy členkou dozorčí rady stěžovatele, poté členkou představenstva (od 24. 6. 1999).

Smlouvou o půjčce (§ 657 a následující občanského zákoníku) přenechává věřitel dlužníkovi věci určené podle druhu, zejména peníze, a dlužník se zavazuje vrátit po uplynutí dohodnuté doby věci stejného druhu. Občanský zákoník dále stanoví, že při uzavření smlouvy o půjčce, jejímž účelem je zapůjčení peněžních prostředků, lze dohodnout úroky. V rámci smlouvy o půjčce tedy lze sjednat úrok, ale může se jednat i o půjčku bezúročnou.

Nejvyšší správní soud není ve sporu s tvrzením stěžovatele v tom, že lze sjednat půjčku zcela bezúročnou. Stanovení úroku není podmínkou, půjčka může být dohodnuta i bezúročně. Nejsou-li úroky dohodnuty, nelze uplatnit vůči věřiteli ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a poskytnutí půjčky nemá dopad na základ daně z příjmů.

V projednávané věci však stěžovatel uzavřel smlouvu o půjčce nikoli bezúročně, ale sjednal úrok ve výši 2%.

Je-li úročená půjčka uzavřena mezi osobami nespojenými, je z hlediska dopadu do úprav základu daně z příjmů sjednaná výše úroků bez významu.

Je-li však úročená půjčka uzavřena mezi osobami spojenými, zákon o daních z příjmů stanoví v § 23 odst. 7 postup pro případ odlišnosti cen sjednaných mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány v běžných obchodních vztazích mezi nezávislými osobami. Není-li cenový rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ poplatníka o zjištěný rozdíl. Za cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích při stanovení výše úroků u půjček, se pro účely tohoto ustanovení považuje úrok ve výši 140% diskontní úrokové sazby ČNB. Toto se nevztahuje na případy, kdy věřitelem je osoba se sídlem či bydlištěm v zahraničí. V takovém případě, i když je sjednaná výše úroků u půjčky nižší než úrok ve výši 140% úrokové sazby ČNB, je tato výše považována za cenu obvyklou.

Ekonomicky nebo personálně spojenými osobami se rozumí, jestliže se jedna osoba podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění druhé osoby, nebo jestliže se shodné právnické nebo fyzické osoby přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění obou osob anebo fyzické osoby blízké. Jinak spojenými osobami se rozumí osoby, které vytvořily obchodní vztah převážně jen za účelem snížení základu daně nebo zvýšení

daňové ztráty. Účastí na kontrole nebo jmění se rozumí vlastnictví více než 25% podílů na základním jmění nebo podílů s hlasovacím právem

Z uvedeného vyplývá, že nemůže být pochyb o tom, že paní H. P., ať již z pozice členky dozorčí rady, která je především kontrolním orgánem společnosti s významnými oprávněními ve vztahu ke statutárním orgánům (§ 197 až § 201 obchodního zákoníku), tak poté z titulu členky představenstva, byla v postavení osoby, na kterou dopadá ust. § 23 odst. 7 cit. zákona. Nelze přisvědčit stěžovateli v tom, že půjčka byla sjednána mezi osobami nezávislými, byl-li dlužník jejím statutárním orgánem (členem statutárního orgánu).

Namítá-li dále stěžovatel, že jmenovaná se stala členkou představenstva až po datu uzavření smlouvy o půjčce, Nejvyšší správní soud tuto námitku odmítá.

Zdaňovacím obdobím u daně z příjmů je zásadně kalendářní rok (§ 5, § 23 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., ve znění platném pro zdaňovací období 2000). Došlo-li proto ke skutečnosti, mající vliv na stanovení základu daně z příjmů v průběhu zdaňovacího období a právní a skutkový stav založený takovou skutečností i nadále trvá, resp. trval i ke dni 31. 12. 2000 (členkou představenstva se stala jmenovaná bezprostředně po uzavření smlouvy v červnu roku 1999, z výpisu obchodního rejstříku bylo zjištěno že byla jako členka představenstva vymazána až ke dni 19. 7. 2001 – pozn. soudu), nelze od této skutečnosti při stanovení daně za předmětné zdaňovací období odhlédnout. Rozhodné pro stanovení daně z příjmů totiž je, zda k určité skutečnosti mající vliv pro stanovení základu daně a daně (uskutečnění výdaje, uvedení obchodního majetku do užívání, zahájení, popř. ukončení nájmu, apod.) došlo kdykoli v průběhu zdaňovacího období, za které se daň stanoví a vyměří. V daném případě byla jmenovaná navíc po celé zdaňovací období roku 2000 členkou představenstva, tudíž nelze dospět k jinému závěru, než že byla v postavení osoby s podstatným vlivem na stěžovatele.

Nejvyšší správní soud rovněž nemohl přisvědčit stěžovateli, tvrdí-li, že se nejednalo o žádný obchodní vztah, a proto nelze ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů aplikovat. Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů neupravuje zvláštní postup při stanovení základu daně pro případy uzavírání obchodních vztahů, ale toliko vymezuje výši ceny, která by byla stanovena v běžných obchodních vztazích; tato cena je potom měřítkem srovnání odchylky od cen, které byly v případě spojených osob sjednány a které jsou předmětem prokazování v daňovém řízení.

Pro aplikaci ust. § 23 odst. 7 cit. zákona je přitom zcela nerozhodné, zda byla sjednána smlouva podle ustanovení občanského zákoníku nebo smlouva podle obchodního zákoníku. K uzavření smlouvy nepochybně došlo, přitom předmětem půjčky byly finanční prostředky, o nichž bylo účtováno, resp. náležely do obchodního majetku stěžovatele; nelze proto uzavřený vztah hodnotit jinak než transakci obchodní.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti obiter dictum považuje za vhodné odkázat na ust. § 196a obchodního zákoníku (byť v rozhodném období uvedené ustanovení neplatilo, a proto není součástí argumentace soudu), podle kterého společnost může uzavřít smlouvu o půjčce nebo úvěru s členem představenstva, dozorčí rady, prokuristou nebo jinou osobou nebo osobami jim blízkými, anebo smlouvu jejímž obsahem je zajištění závazků těchto osob nebo na ně bezplatně převést majetek společnosti jen za podmínek obvyklých v obchodním styku.

Nejvyšší správní soud neshledal pravdivým tvrzení stěžovatele, označuje-li citace krajského soudu stran rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 151/2004 - 73 krajským soudem za účelově vytržené z kontextu.

Krajský soud v odůvodnění s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 151/2004 - 73 správně vyhodnotil skutkový a právní stav, který byl dán v případě stěžovatele. Nepochybil, ale ani nepostupoval účelově, shledal-li i v případě stěžovatele aplikaci ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů případnou, neboť se jednalo „právě o takové případy, kdy daňový subjekt záměrně činí úkony pro něj nevýhodné, úkony mezi kapitálově či personálně spojenými osobami.“

Nejvyšší správní soud především však považuje za nutné uvést, že výše označený rozsudek, jehož se stěžovatel dovolává, se týkal zcela jiného skutkového i právního posouzení. Nelze proto ze závěru, že Nejvyšší správní soud zrušil dřívější rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích, když shledal, že tento soud aplikoval ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů nesprávně, automaticky i ve věci stěžovatele skutkově zcela odlišné dovozovat pochybení krajského soudu.

V projednávané věci, na kterou stěžovatel odkazuje, se jednalo o transformaci majetku podnikatele fyzické osoby do základního kapitálu stěžovatele vkladem, a to dle § 59 obchodního zákoníku. Podnikatel postupoval zcela v souladu se zákony, nepeněžitý vklad (zásoby zboží) řádně oceněný ve smyslu ust. § 59 obchodního zákoníku v souladu s účetními předpisy správně zaúčtoval a následně při prodeji zboží uplatnil do daňových nákladů ve výši odpovídající znaleckému posudku. Protože v daném případě fyzická osoba postupovala zcela v souladu se všemi právními předpisy, resp. podnikatel ani jinak, než výše uvedeným způsobem, postupovat nemohl, měl-li dostát platným právním předpisům, nebylo možno dospět k závěru, že došlo ke krácení daně jiným způsobem ve smyslu ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Naopak to byl žalovaný, který neakceptoval cenu zásob dle znaleckého posudku pro daňové účely a na základě vlastního provedeního přepočtu nákladů na prodané zboží stanovil cenu odlišnou, aniž takový postup má oporu v zákoně.

Tak tomu však nebylo v případě stěžovatele ve věci právě projednávané. Stěžovatel nesplnil povinnost stanovenou v ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tedy své zákonné povinnosti ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků nedostál. Neprokázal a nevysvětlil uspokojivým, resp. žádným způsobem, rozdíl ve sjednané výši úroků, když jeho argumentace stála výhradně na tvrzení, že jmenovaná není osobou s ním spojenou, neboť vykonávala funkci členky dozorčí rady, aniž by uvedl jediný důvod pro který by bylo možno sjednanou výši úroků akceptovat (neuvedl např. ani jiný subjekt s nímž by uzavřel smlouvu za srovnatelných podmínek, byť v žalobě bez dalšího konstatoval, že se s nižším, resp. nulovým úrokem uzavíraly smlouvy i u jiných subjektů).

Jak již Nejvyšší správní soud uvedl ve svém rozsudku 5 Afs 151/2004 – 73, zákon o daních z příjmů, ačkoli pojem krácení daně užívá, v žádném ustanovení neuvádí žádný z možných případů pod tento pojem spadající, ani nedefinuje jeho charakteristické a určující znaky. Krácení daně, přestože není v daňovém zákoně definováno, však lze obecně chápat jako jakékoli jednání daňového subjektu, v důsledku kterého je mu vyměřena nižší daň, resp. k vyměření této platby vůbec nedojde. Důvodnost právní úpravy obsažené v ust. § 23 odst. 7 resp. odst. 10 *in fine* lze nepochybně spatřovat v možnosti, která je správci daně poskytnuta, zamezit daňovým únikům při takových transakcích, při nichž např. daňový

subjekt záměrně činí úkony pro něj nevýhodné, úkony mezi kapitálově či personálně spojenými osobami, úkony realizované třetími osobami účelově zapojenými.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že Krajský soud v Českých Budějovicích posoudil právní otázku stran aplikace ust. § 23 odst. 7, jakož i ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů v souladu se zákonem, přitom své rozhodnutí řádně odůvodnil.

Krajský soud v Českých Budějovicích nepochybil, odmítl-li žalobní námitky stěžovatele nově uplatněné až při ústním jednání. Postupoval zcela v souladu s ust. § 71 odst. 2 s. ř. s. Nelze stěžovateli přisvědčit, uváděl-li až při jednání, že příjem paní P. měl být posouzen dle § 6 zákona o daních z příjmů, že nerozšiřuje žalobu, ale pouze naznačuje, že žalovaný měl věc posoudit komplexně.

Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitky stěžovatele, které mohly být předmětem přezkoumání kasačním soudem, důvodnými, a proto postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s ust. § 60 odst. 1 ve spojení s ust. § 120 s. ř. s.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 17. srpna 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu