



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatelky **H.-H. s. r. o.**, zastoupené JUDr. Alenou Ježkovou, advokátkou se sídlem v Hradci Králové, Karla IV. 502, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 1. 2007, č. j. 31 Ca 76/2006 – 75,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 19. 1. 2007, č. j. 31 Ca 76/2006 - 75, zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 29. 9. 2003, č. j. 2284/120/2003-Ro, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 4. 12. 2001, č. j. 217673/01/228912/4041, kterým jí byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 588 380 Kč. Krajský soud se ztotožnil s právním závěrem správních orgánů týkajícím se nepřímé účasti na vedení společnosti, v návaznosti na ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Podle jeho názoru stanovení 25% hranice podílu na základním jmění je totiž rozhodné pouze při posuzování účasti osob poskytujících peněžní prostředky na kontrole a jmění společnosti, nikoliv na jejím přímém či nepřímém vedení. Smlouvy o poskytnutí finančních prostředků od společníků stěžovatelky posoudil jako půjčky, a proto úroky z nich nebylo možno oprávněně uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, jak i výslovně

stanoví ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Skutečnost, že finanční prostředky nebyly do společnosti vloženy jednorázově, ale postupně v průběhu 4 let, nebyla pro posouzení věci rozhodná. Toto naopak svědčí o tom, že prostředky byly poskytovány jako nárazová půjčka v případě potřeby jejího účelového využití. Uvedenou skutečnost nemůže vyvrátit ani tvrzení, že podle ustanovení § 8 odst. 7 zákona o daních z příjmů lze vytvářet úsporné vklady a zahrnovat úroky z nich do daňově uznatelných výdajů.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítala, že krajský soud nesprávně posoudil přijaté finanční prostředky jako půjčky, ačkoliv se ve skutečnosti jednalo o tzv. úsporné vklady ve smyslu ustanovení § 8 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Citovaný zákon totiž upravoval možnost tzv. úsporných vkladů a zahrnutí úroků z nich do daňově uznatelných nákladů, resp. následné jejich zdanění srážkovou daní. Stěžovatelka má za to, že tzv. úsporné vklady nebyly upraveny žádným právním předpisem, a proto nelze jejich charakter hodnotit tím, zda splňují či nesplňují kriteria smluv o vkladech na vkladních knížkách či smlouvy o vkladovém účtu. Ustanovení § 778 a násl. o. z. a § 716 a násl. obch. zák. nelze proto použít ani podpůrně a předložená smlouva měla být posuzována jako inominační kontrakt. Nadto účelové použití prostředků není vyloučeno u žádných vkladů, a to ani u vkladů ukládaných u bank. Prostředky nebyly do společnosti vloženy jednorázově, ale postupně. Krajský soud rovněž nesprávně vyložil ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, když dovodil, že se osoby, od nichž stěžovatelka přijala finanční prostředky, „nepřímo podílí na jejím vedení“ přesto, že žádný z nich není ani jednatelem a ani nemá ve společnosti vyšší podíl jak 25%. Pro stěžovatelku je neakceptovatelný závěr krajského soudu, který se ztotožnil se závěrem finančního ředitelství, že stanovená 25% hranice podílu na základním jmění se vztahuje pouze na posouzení účasti osob na kontrole či jmění společnosti, nikoli však na její přímé nebo nepřímé vedení. Takový výklad je extenzivní, nepřipustný, navíc není logický a neodpovídá ani záměru zákonodárce. Stěžovatelka také poukázala na doktrinální výklad obsažený v Bulletinu Komory daňových poradců č. 4/99 daňového poradce J. V., dále článek Ing. B. z Ministerstva financí a v neposlední řadě na publikaci P. B. S. s. r. o. od roku 2001 (str. 60). Osoby, které jí poskytly finanční prostředky pak nemohly být osobami s přímým ani nepřímým vlivem na její vedení, a z tohoto důvodu proto nemohlo dojít k naplnění ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka také namítala, že pokud není jasného výkladu určitého ustanovení v zákoně o daních z příjmů a umožňuje-li tento zákon dvojí výklad, musí být toto ustanovení krajským soudem vykládáno ve prospěch daňového subjektu a nikoli k jeho tíži. Vzhledem ke všem uvedeným skutečnostem navrhla, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácen krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření k podané kasační stížnosti uvedlo, že stížní námitky jsou totožné s odvolacími námitkami, a proto odkázalo na odůvodnění svého rozhodnutí o odvolání. Setrvalo na tom, že jeho rozhodnutí bylo učiněno a vydáno v souladu s právními předpisy, a z těchto důvodů navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta jako nedůvodná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku podrobně zdůvodnil svůj závěr, že smluvní vztahy ze dne 15. 7. 1997 mezi stěžovatelkou na straně jedné a fyzickými osobami Ing. M. R., JUDr. J. J., Ing. M. S., A. M. a Ing. Z. A. (dále jen „vkladatelé“) jsou smlouvami o půjčce podle ustanovení § 657 a násl. o. z. V otázce právního hodnocení uvedených smluvních vztahů se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje jak s právním závěrem krajského soudu, tak i shodným závěrem finančního ředitelství. Je to totiž obsah smluvního vztahu (srov. i ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů) a nikoliv označení, který je, a v dané věci také byl, rozhodující pro posouzení jeho veřejnoprávních důsledků správními orgány, tzn., že není rozhodné, jak byla smlouva nazvána, ale co bylo jejím skutečným obsahem.

V daném případě to byla právě stěžovatelka, která jako účastník smluvních vztahů s vkladateli v nich výslovně deklarovala, že se jedná o smlouvy uzavřené podle ustanovení § 657 a násl. o. z., tedy smlouvy o půjčce, a nikoli, jak tvrdí v kasační stížnosti, že šlo o innominátní kontrakty ve smyslu ustanovení § 51 o. z. Ve smlouvě obsažený poukaz na ustanovení § 778 a násl. o. z. také není v dané věci relevantní, když není sporu, že ani stěžovatelka ani druhá smluvní strana nebyla peněžním ústavem. Nelze proto krajskému soudu vytýkat, že pro určení skutečného obsahu předmětných smluvních vztahů použil i negativní vymezení s poukazem na ustanovení § 778 a násl. o. z. a § 716 a násl. obch. zák. Krajský soud tedy věc posoudil v souladu se zákonem, když za daného skutkového stavu věci dospěl k závěru, že stěžovatelka přijala od vkladatelů půjčky a nikoliv, jak deklarovala, úsporné vklady, ve smyslu ustanovení § 8 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Pro posouzení věci není relevantní, zda půjčky byly uskutečňovány nárazově (31. 1. 1994 a 15. 7. 1997), jak uvedl v rozsudku krajský soud nebo zda byly vloženy postupně, jak uvádí stěžovatelka. Stejně tak není relevantní, zda zákon o daních z příjmů upravoval možnost úsporných vkladů a zahrnutí úroků z těchto vkladů do daňově uznatelných nákladů, resp. jejich následné zdanění srážkovou daní. Bylo totiž zcela na stěžovatelce, aby své tvrzení, že ve skutečnosti přijímala úsporné vklady a nikoli půjčky důkazními prostředky prokázala. Tak tomu ale v dané věci nebylo.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu není opodstatněný ani stížní bod, v němž je namítán nesprávný výklad ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů.

Podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely (dále jen „výdaj“) uznat úroky z úvěrů, půjček, vydaných dluhopisů, vkladních listů, vkladových certifikátů a vkladů jim na roveň postavených a ze směnek, jejichž vydáním získává směnečný dlužník peněžní prostředky (dále jen „úvěry a půjčky“), a to ve výši úroků z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček poskytnutých subjekty, které se účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole či jmění příjemce úvěru a půjčky, v průběhu zdaňovacího období přesahuje šestinásobek výše vlastního jmění, je-li příjemcem úvěru a půjčky banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního jmění u ostatních příjemců úvěru a půjčky. Do úvěrů a půjček se nezahrnují úvěry a půjčky nebo jejich část, z nichž úroky jsou součástí vstupní ceny majetku, a dále prokazatelně poskytnuté bezúročné úvěry a půjčky. Účastí na kontrole či jmění se rozumí vlastnictví více než 25 % podílu na základním jmění nebo podílu s hlasovacím právem; podíl na základním jmění nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období se stanoví jako podíl součtu stavu k poslednímu dni každého měsíce a počtu měsíců ve zdaňovacím období.

Mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že částka poskytnutých půjček přesahuje čtyřnásobek výše vlastního jmění stěžovatelky a že vkladatelé byli v rozhodném období společníky stěžovatelky. Naopak meritem sporu bylo posouzení, zda se jednotliví společníci stěžovatelky podílejí na jejím nepřímém vedení.

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů mimo jiné stanoví, že výdajem není výše úroků z úvěrů a půjček poskytnutých subjekty, které se účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole či jmění příjemce úvěru a půjčky. Citované ustanovení tedy rozlišuje dvě skupiny možných poskytovatelů úvěrů a půjček. Do první lze zařadit osoby, které se přímo nebo nepřímo podílí na vedení příjemce úvěru a půjčky a do druhé pak osoby, které se přímo nebo nepřímo podílí na kontrole či jmění příjemce úvěru a půjčky.

Argumentace stěžovatelky, že správní orgány měly nutně vztáhnout minimální podíl 25% i osoby, které se přímo nebo nepřímo podílí na vedení příjemce úvěru a půjčky nemá zákonnou oporu. Je tomu tak proto, že citované ustanovení výslovně v třetí větě zúžilo pouze okruh druhé skupiny, když definovalo, že účastí na kontrole či jmění se rozumí vlastnictví více než 25% podílu na základním jmění nebo podílu s hlasovacím právem. Na tomto nic nemění ani odkazy stěžovatelky uváděné v kasační stížnosti na výklady citovaného ustanovení. Právní řád České republiky je totiž založen na kontinentálním systému práva, který doktrinální výklady právních předpisů nepovažuje za pramen práva. Nejvyšší správní soud k nim proto při rozhodování v této věci nepřihlížel. V kontextu uvedeného pak nemá opodstatnění ani názor stěžovatelky, že závěr krajského soudu je extenzivní, nepřipustný, nelogický a neodpovídá záměru zákonodárce.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že přímé ani nepřímé vedení není zákonem o dani z příjmů definováno a že obchodní zákoník toliko upravuje vedení přímé, resp. řízení společností. Krajský soud nepochybil při výkladu pojmu nepřímého vedení, když dospěl k závěru, že zahrnuje i majetkovou účast vkladatelů, kteří jsou společníci stěžovatelky. Společníci společnosti s ručením omezeným totiž vykonávají svá práva týkající se řízení společnosti a kontroly její činnosti na valné hromadě v rozsahu a způsobem uvedeným ve společenské smlouvě, popř. ve stanovách (srov. § 122 a násl. obch. zák.). Tímto způsobem se tak podílí nepřímo řízení společnosti, kdežto přímé vedení společnosti náleží jednatelům (srov. § 134 obch. zák.). Nejvyšší správní soud poukazuje i na to, že ze spisového materiálu vyplývá, že společníky a současně jednatele byli v roce 1997 a 1998 Ing. Z. A. a Ing. M. R. Tito vkladatelé se tedy tak současně podíleli v tomto období na vedení společnosti nejen nepřímo, ale rovněž i přímo.

Ze všech výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že v případě půjček stěžovatelky od vkladatelů bylo naplněno ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů a závěr krajského soudu je tak v souladu se zákonem.

Stěžovatelka kasační stížností explicitně opřela také o důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., resp. namítala nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost rozhodnutí. Neuvedla však, z jakých konkrétních skutkových či právních okolností tuto nesrozumitelnost dovozuje. Nejvyšší správní soud, vázán i ustanovením § 109 odst. 3 s. ř. s., přezkoumal v tomto směru napadený rozsudek krajského soudu, ale neshledal, že byl stížen vytýkanou nesrozumitelností.

Důvodná není rovněž stížní námitka, že stěžovatelce svědčilo právo „příznivějšího výkladu“ zákona o daních z příjmů. Touto otázkou se již dříve zabýval Ústavní soud ve svém

nálezu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, v němž vyslovil, že za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod, tedy v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius). Tak tomu ale v dané věci nebylo. Na skutkový stav zjištěný správními orgány dopadá jednoznačně pouze ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 27. září 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu