



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Bedřicha v právní věci žalobce: **LAJES s.r.o.**, se sídlem Praha 4, U Habrovky 247/11, v řízení zastoupeného Mgr. Vladanem Valou, advokátem se sídlem Brno, Marie Steyskalové 62 proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31 (dříve Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28), v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, č.j. 1953/10-1200-102067, ze dne 15.2.2010,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou u Městského soudu domáhá přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaného“) ze dne 15.2.2010, kterým žalovaný jako odvolací orgán rozhodl dle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o „odvolání“ proti „rozhodnutí o odvolání č.j. 303702/09/004512108637“ ze dne 14.9.2009, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 4, kterým správce daně rozhodl o odvolání ze dne 25.6.2009 proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob – dodatečnému výměru na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2007 do 31.12.2007, vydanému pod č.j. 208055/09/004512108637 dne 27.5.2009, kterým byla správcem daně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob v částce 3,223.418,- Kč a vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 303.360,- Kč tak, že snížil daň z příjmů právnických osob na částku 221.040,-

Kč a potvrdil rozhodnutí správce daně o odvolání č.j. 303702/09/004512108637 ze dne 14.9.2009.

Žalobce se cítí poškozen výrokem žalovaného „ostatní částky rozhodnutí o odvolání č.j. 303702/09/004512108637 ze dne 14.9.2009 zůstávají v platnosti“, kterým bylo v podstatě zamítnuto jeho odvolání proti „rozhodnutí o odvolání č.j. 303702/09/004512108637 ze dne 14.9.2009“. Žalobce nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a závěrem uvedl, že nesouhlasí se závěry žalovaného uvedenými v napadeném rozhodnutí a v důsledku toho považuje rozhodnutí za nezákonné. Za nesprávný považuje zejména závěr žalovaného, že žalobce a J&T BANKA a.s. jsou (v roce 2007 byly) osoby jinak spojené dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 zákona č. 586/1992 Sb., protože dle uvedeného ustanovení jsou osoby jinak spojené pouze tehdy, pokud se shodné osoby podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob. Za jinak spojené osoby se ale nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob. Ing. Dušan Palcr se jako jednatel žalobce (dlužníka) podílel v roce 2007 pouze na vedení žalobce, nikoliv však již na kontrole společnosti J&T BANKA a.s. (věřitele) ve smyslu citovaného ustanovení. Zákon č. 586/1992 Sb., ve znění platném v roce 2007 a v aktuálně platném znění, má nepochybně na mysli podílení se na kontrole společnosti, takový vztah osoby a společnosti, který dává této osobě možnost fakticky ovládat takovou společnost, tj. fakticky rozhodovat o jejích úkonech, činnosti, podnikatelských záměrech, obchodních postupech atd., tzn., že takováto osoba, aby se podílela na kontrole na společnosti, musí mít přímý či nepřímý podíl na hlasovacích právech této kontrolované společnosti, a to alespoň v míře takové, aby mohla fakticky kontrolu vykonávat. Členství v dozorčí radě společnosti ale nezakládá podíl na kontrole společnosti ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb. Člen dozorčí rady J&T Banky a.s. (ani jiné banky) nemá jakoukoli pravomoc jakkoli ovlivnit to, zda nějakému subjektu bude či nebude poskytnut úvěr a případně za jakých podmínek. Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 zákona č. 586/1992 Sb. potvrzuje výklad žalobce, neboť pokud se nepovažují za osoby jinak spojené dvě společnosti, které mají stejné členy dozorčí rady, tak je zcela logické, že ani členství v jedné dozorčí radě společnosti nemůže zakládat kontrolu nad touto společností. Z ustanovení § 23 odst. 7 poslední věta pak vyplývá, že účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole. Nezákonnou diskriminaci spatřuje v tom, že pokud by na straně věřitele nebyla akciová společnost, ale družstvo, a Ing. Dušan Palcr byl v kontrolní komisi družstva (dle § 244 zákona č. 513/1991 Sb. se jedná o odbornou funkci jako je funkce člena dozorčí rady), nejednalo by se tak o jinak spojené osoby.

Žalobce také upozornil na faktická pochybení správce daně i žalovaného spočívající v porušení ustanovení § 49 odst. 3 zákona o správě daní, jelikož správce daně ve svém rozhodnutí o odvolání ze dne 14.9.2009 odvolání vyhověl jenom částečně, měl se ve svém odvolání vypořádat se všemi žalobcovými námitkami, což neučinil. Tím žalobci znemožnil účinně se odvolat proti jeho rozhodnutím. Další pochybení žalovaného spatřuje v tom, že změnil rozhodnutí žalovaného, ale se změnami, jak v části vyměření daně, tak v části odůvodnění žalobce neseznámil, učinil tak v rozporu s ustálenou judikaturou.

Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě poukázal na to, že správce daně v rozhodnutí č.j. 303702/09/004512108637 neuvedl změny ve výpočtu ve všech řádcích dodatečného platebního výměru, a proto žalovaný v napadeném rozhodnutí chyby správce daně napravit tak, že chybějící řádky výpočtu doplnil. Postupem odvolacího orgánu nebyla správcem daně dodatečně vyměřená daň změněna. Dále pak žalovaný shrnul jednotlivá postupně vydaná rozhodnutí s tím, že Finanční úřad pro Prahu 4 ohledně úroků, které vyloučil z daňově uznatelných nákladů, uvedl, že se jedná o úroky z úvěru mezi osobami jinak spojenými dle

ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný souhlasil s námitkou žalobce uvedenou v odvolání, že žalobce a společnost J&T BANKA a.s. nejsou osobami jinak spojenými dle ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale zároveň konstatoval, že se v daném případě jedná o osoby spojené ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů, neboť Ing. Dušan Palcr byl v době uzavření předmětné smlouvy o úvěru jednatelem žalobce (dlužníka) a zároveň členem dozorčí rady ve společnosti J&T BANKA a.s. (věřitele). Žalovaný současně konstatoval, že uvedená změna právního předpisu nemá vliv na kontrolní nález – dodatečný platební výměr za zdaňovací období 2008. K námitkám žalobce týkajícím se posouzení vztahů mezi žalobcem a společností J&T BANKA a.s. jako mezi osobami jinak spojenými dle ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů s tím, že v důsledku toho část úroku v celkové výši 4,144.545,74 Kč nelze ve zdaňovacím období 2007 ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů uznat za výdaj (náklad) daňový, uvedl žalovaný, že práva a povinnosti členů dozorčí rady akciové společnosti jsou upraveny v ustanoveních § 197 až 201 obchodního zákoníku, ze kterých vyplývá, že Ing. Dušan Palcr jako člen dozorčí rady společnosti, která je především kontrolním orgánem společnosti s významným oprávněním ve vztahu ke statutárním orgánům a jako jednatel žalobce byl v postavení jinak spojené osoby, na kterou se vztahuje ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) odst. 2 zákona o daních z příjmů. Žalovaný tedy postupoval v souladu s právními předpisy, zejména dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Nezabýval se námitkou, že jiné postavení by měl Ing. Dušan Palcr, pokud by byl v kontrolní komisi družstva, neboť vycházel z toho, že Ing. Dušan Palcr je členem dozorčí rady akciové společnosti.

Souhlasil s tím, že se správce daně v odůvodnění rozhodnutí o odvolání nevypořádal se všemi důvody, na základě kterých vyhověl odvolání žalobce pouze částečně. Proti tomuto rozhodnutí č.j. 303702/09/004512108637 ale podal žalobce odvolání a žalovaný se v napadeném rozhodnutí se všemi důvody uvedenými v odvolání vypořádal. Došlo tak ke zhojení nedostatečného odůvodnění, neboť žalovaný řádně odůvodnil vyloučení částky úroku z daňově uznatelných nákladů.

Žalovaný nesouhlasil s námitkou žalobce, že v žalobou napadeném rozhodnutí změnil rozhodnutí správce daně, ale se změnami žalobce neseznámil. Uvedl, že pouze upravil text rozhodnutí, do kterého vložil jednotlivé řádky výpočtu, které nebyly správcem daně uvedeny, a dále vložil text, ze kterého vyplývá poslední známá daňová povinnost pro účely stanovení záloh na daň z příjmů právnických osob podle ustanovení § 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Doplnění řádku výpočtu nemělo žádný vliv na výši správcem daně dodatečně vyměřené daně v částce 221.040,- Kč. Daň dodatečně vyměřená rozhodnutím o odvolání 303702/09/004512108637 zůstala ve stejné výši.

Žalobce využil svého práva a k vyjádření žalovaného zaslal soudu repliku, ve které poukázal na to, že správce daně zcela přehlédl, na co byl úvěr poskytnut. Žalobce vydražil ve veřejné dražbě konané dne 9.6.2006 soubor nemovitých a movitých věcí – hotelový komplex úpadce Palace Klub s.r.o. Úvěr byl poskytnut na uhrazení ceny dosažené vydražením. Nejednalo se tedy o nákup majetku od spřízněné osoby, kde by mohl být žalobce podezírán z umělého navyšování či snižování kupní ceny a jejího následného financování z úvěru poskytnutého „spojenou osobou“. Nemohlo jít tedy o jakýsi fiktivní či spekulativní úvěr, který měl pouze posloužit ke snížení daňového základu žalobce. Žalobce považuje navíc otázku kapitálové přiměřenosti jako hlediska pro posouzení spekulativnosti úvěru za krajně nešťastnou. Mezi složky vlastního kapitálu totiž patří i nerozdělený zisk uplynulých let. Úmyslem žalobce nebyla žádná daňová optimalizace, nýbrž naplnění podnikatelského

záměru, který bez využití cizích zdrojů realizovat nešlo. Žalobce dále vytýká žalovanému, že staví své rozhodnutí na formální textaci zákona, která je sice možná, ale ústavně zcela nepřiměřená interpretace zákona, neboť principiálně textualistický výklad bez zohlednění systematických souvislostí vede k popření materiálního pojetí právního státu. Přitom žalobce odkázal na nálezy Ústavního soudu sp.zn. II ÚS 2048/09. Z pohledu použití úvěru a aplikace ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů pak správce daně vůbec nezkoumal, zda úroky nebyly součástí vstupní ceny majetku a pokud ano, tak v jakém rozsahu. Jedná se o vadu řízení v podobě nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci. Znovu zdůraznil, že Ing. Dušan Palcr nebyl účasten ve vedení poskytovatele úvěru. Žalobce přitom citoval z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp.zn. 2Afs 165/2006, z čehož plyne, že člena dozorčí rady nelze automaticky považovat za osobu, která má podstatný vliv na hospodaření společnosti, resp. za osobu, která je účastna na vedení společnosti. Členovi dozorčí rady nepřináleží „obchodní vedení“ společnosti. Dozorčí rada není výkonným orgánem společnosti, nýbrž orgánem kontrolním. Případné nedostatky nemůže představenstvo ani zaměstnancům společnosti uložit k odstranění. Člen dozorčí rady může být teoreticky osobou účastnou na vedení společnosti jen při naplnění určitých skutečností, které ale správcem daně zjišťovány či prokazovány nebyly. Rozhodnutí tak trpí vadou z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci a rovněž vadou nepřezkoumatelnosti, když bez bližšího odůvodnění byl vztah žalobce a J&T BANKA a.s. označen za vztah „mezi osobami jinak spojenými“. Navíc správce daně nedostatečně zohlednil, že poskytovatelem úvěru zde nebyl „běžný podnikatel“, nýbrž banka. Ta musí mít vnitřními předpisy zcela jasně daná pravidla pro poskytování úvěru a správce daně měl zjistit, zda v rámci těchto vnitřních předpisů přísluší dozorčí radě jakýkoli vliv na rozhodování a poskytování úvěrů.

Soud ve věci samé rozhodoval bez nařízení ústního jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s.r.s., neboť žalobce s tímto postupem soudu souhlasil a žalovaný se v soudem určené lhůtě nevyjádřil k výzvě soudu, obsahující tento zamýšlený postup, a proto má soud za to, že i on s tímto postupem souhlasil.

Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud následující pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:

Žalobce podal dne 2.4.2008 přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2007. Dne 26.1.2009 byla zahájena kontrola, při které bylo zjištěno, že žalobce za zdaňovací období 2007 zaúčtoval na účet č. 5621101 – úroky bank (úvěry) částku úroků ve výši 4,144.545,74, kterou uplatnil do daňově uznatelných nákladů v roce 2007. Konstatoval, že členem dozorčí rady bankovního ústavu, který poskytl úvěr, byl pan Ing. Dušan Palcr, který je zároveň jednatelem daňového subjektu, a že se tedy jedná o osobu jinak spojenou ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 1. Dále pak konstatoval, že daňový subjekt postupoval v rozporu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, neboť zaúčtoval do daňově uznatelných nákladů úroky z prodlení, a to v celkové částce ve výši 342.856,54 Kč, které nebyly ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zaplacený. Tato zpráva o kontrole daně z příjmů právnických osob za rok 2007 byla podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru ve smyslu § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob a dodatečný výměr na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2007 do 31.12.2007 vydal Finanční úřad pro Prahu 4 dne 27.5.2009, zrušil v něm daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 3,223.418,- Kč a rozhodl o vzniku zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 221.842,- Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o kterém rozhodl Finanční úřad pro Prahu 4 dne 14.9.2009 tak, že odvolání částečně vyhověl a

dodatečný platební výměr ze dne 25.5.2009 změnil tak, že dodatečně vyměřená daň z částky 303.360,- Kč se mění na částku 221.040,- Kč a současně předepsané penále v částce 221.842,- Kč snížil na částku 205.378,- Kč. Dále pak položky ve výpočtu dodatečně vyměřené daně z příjmů právnických osob upravil tak, že na řádku 40 dodatečně vyměřenou částku 4,489.759,- Kč snížil na částku 4,146.900,- Kč, tj. o 342.859,- Kč. Uvedl, že daňový subjekt po podaném odvolání prokázal přefinancování (resp. přeúvěrování) úroků z prodlení ve výši 342.856,54 Kč, tj. prokázal, že původní splatná půjčka či úvěr včetně úroku a následně celá tato hodnota (nominál původní půjčky včetně naběhlých úroků) je považována za novou půjčku bez toho, že by peníze byly vyplaceny a následně znovu půjčeny. K tomuto přefinancování došlo na základě uzavření nové smlouvy o úvěru č. CZK 58/OAO/2007 ze dne 31.7.2007, jejímž obsahem je původní úvěr včetně úroku i úroku z prodlení. Odvolatel tak prokázal úhradu úroků z prodlení, které jsou v tomto smyslu daňově uznatelným nákladem dle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů.

Žalobce podal dne 16.10.2009 odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 27.5.2009, které odůvodnil v podstatě shodně jako podanou žalobu. O odvolání rozhodlo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu napadeným rozhodnutím, kterým rozhodnutí o odvolání ze dne 14.9.2009 změnilo následovně:

Řádky na druhé straně rozhodnutí začínající textem „položky ve výpočtu“ a končící textem „tj. o 342.857,- Kč“ se vypouštějí a vkládají se nové řádky č. 1 až č. 8, jejichž text zní:

1. Nově stanovený základ daně na ř. 3 dodatečného platebního výměru před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů na základě zprávy o daňové kontrole č. 200901/09/004935108565 ze dne 21.5.2009 se mění z částky 1,264.004,- Kč na částku 921.147,- Kč.
2. Nově stanovený základ daně na ř. 4 dodatečného platebního výměru po snížení o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů, se mění z částky 303.360,- Kč na částku 221.040,- Kč.
3. Daň na ř. 5 dodatečného platebního výměru ze základu daně uvedeného na ř. 4 dodatečného platebního výměru s použitím sazby podle § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů se mění z částky 303.360,- Kč na částku 221.040,- Kč.
4. Nově stanovená daň za ř. 8 dodatečného platebního výměru po slevách a zápočtu na č. 6 a 7: (ř. 5 – ř. 6 – ř. 7) se mění z částky 303.360,- Kč na částku 221.040,- Kč.
5. Nově stanovená celková daňová povinnost na ř. 13 dodatečného platebního výměru: (ř. 8 + ř. 12) se mění z částky 303.360,- Kč na částku 221.040,- Kč.
6. Dodatečně vyměřená daňová povinnost na ř. 14 dodatečného platebního výměru (§ 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků)
7. (+ zvýšení; - snížení: (ř. 13 – ř. 2) se mění z částky 303.360,- Kč na částku 221.04,- Kč.
8. Dodatečně vyměřená daňová povinnost včetně zvýšení daně na ř. 16 dodatečného platebního výměru včetně zvýšení daně: (ř. 14 + ř. 15) se mění z částky 303.360,- Kč na částku 221.040,- Kč.

Za nově vložené řádky č. 1 až č. 8 se vkládá text, který zní: „Poslední známou daňovou povinností za zdaňovací období od 1.1.2007 do 31.12.2007 pro účely stanovení záloh na daň z příjmů právnických osob podle § 38a odst. 1 zákona o daních z příjmů je s účinností podle § 67 odst. 4 zákona o správě daní částka 221.040,- Kč“.

Ostatní části rozhodnutí o odvolání č.j. 303702/09/004512108637 ze dne 14.9.2009 zůstávají v platnosti.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí odvolací orgán uvedl, že bylo zjištěno, že správce daně v rozhodnutí ze dne 14.9.2009 neprovedl po částečném vyhovění změnu ve výpočtu všech položek původního dodatečného platebního výměru, a proto on sám promítl tuto změnu do výpočtu všech položek dodatečného platebního výměru. Toto doplnění výpočtu provedené odvolacím orgánem nemělo žádný vliv na výši správcem daně dodatečně vyměřené daně v částce 221.040,- Kč. Odvolací správní orgán shrnul dosavadní průběh správního řízení a konstatoval obsah odvolání žalobce. K námitkám odvolatele, které jsou shodné s námitkami uvedenými v žalobě, se vyjádřil zcela shodně jako ve vyjádření k podané žalobě. Konstatoval, že za účelem objasnění odvolatelem tvrzených skutečností zaslal správce daně odvolateli výzvu k předložení údajů v daňovém řízení. Odvolatel ani na tuto výzvu důkazní prostředek dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní v rámci daňového řízení, kterým by potvrdil oprávněnost svého postupu, nepředložil. Konstatoval závěrem, že v uvedeném případě se jedná o poskytnutí úvěru mezi osobami jinak spojenými podle ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 2 zákona o daních z příjmů, a proto částku úroků v celkové výši 4,144.545,74 Kč nelze dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů uznat za výdaj (náklad daňový). Z přílohy k řádnému daňovému přiznání za zdaňovací období roku 2007 vyplývá, že odvolatel vykázal záporný vlastní kapitál ve výši minus 10,369.000,- Kč a základní kapitál ve výši 200.000,- Kč. 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 zejména uznat úroky z úvěrů a půjček, u nichž je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi, a to ve výši úroků z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček od spojených osob, v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěrů a půjček banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrů a půjček. Z uvedeného vyplývá, že v daném případě, kdy odvolatel vykázal záporný vlastní kapitál ve výši minus 10,369.000,- Kč, částka úroků v celkové výši 4,144.545,74 Kč přesahuje čtyřnásobek výše vlastního kapitálu odvolatele, a proto nelze tuto částku úroků podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů uznat za výdaj (náklad) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Proto odvolání zamítl.

Městský soud v Praze přezkoumal napadená rozhodnutí a řízení, které jejich vydání předcházelo, v mezích žalobních návrhů, kterými je vázán (viz ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen s.ř.s.)

Nejprve se soud zabýval otázkou pasivní legitimace žalovaného s ohledem na znění zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Žaloba byla podána dne 16.4.2010 proti Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, tedy proti správnímu orgánu, do jehož kompetence spadalo do dne 31.12.2012 rozhodování v této věci. Tato pravomoc však přešla s účinností zákona č. 456/2011 Sb. na Odvolací finanční ředitelství (ustanovení § 1, §§ 5-7 zákona č. 456/2011 Sb., který nabyl účinnosti dnem 1.1.2013).

Podle ustanovení § 69 s.ř.s. je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla.

Protože v průběhu řízení přešla kompetence na Odvolací finanční ředitelství, považoval soud za žalovaného právě tento správní orgán.

Věc soud posoudil takto:

Žalobce především v podané žalobě nesouhlasí se závěrem žalovaného, že žalobce a J&T BANKA a.s. jsou (v roce 2007 byly) osoby jinak spojené dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 zákona č. 586/1992 Sb., protože dle uvedeného ustanovení jsou osoby jinak spojené pouze tehdy, pokud se shodné osoby podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob. Za jinak spojené osoby se ale nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob. Ing. Dušan Palcr se jako jednatel žalobce (dlužníka) podílel v roce 2007 pouze na vedení žalobce, nikoliv však již na kontrole společnosti J&T BANKA a.s. (věřitele) ve smyslu citovaného ustanovení.

Při posouzení důvodnosti této námitky soud vycházel ze zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění platném v době rozhodování žalovaného (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 tohoto zákona liší-li se ceny sjednané mezi 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; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. 1a) V případě, kdy sjednaná výše úroků u půjčky a úvěru mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nezávislými osobami, a věřitelem je poplatník uvedený v § 2 odst. 3 nebo v § 17 odst. 4 nebo je věřitelem společník nebo člen družstva uvedený v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3, ustanovení věty první se nepoužije. Toto ustanovení se nepoužije při úplatném poskytnutí místnosti s nezbytným vybavením zaměstnavatelem odborové organizaci pro nezbytnou provozní činnost. Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob.

Podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména finanční výdaje (náklady), kterými se pro účely tohoto zákona rozumí úroky z úvěrů a půjček a související výdaje (náklady), včetně výdajů (nákladů) na obstarání, zpracování úvěrů, poplatků za záruky, pokud je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi (§ 23 odst. 7), a to ve výši finančních výdajů (nákladů) z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček od spojených osob v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěru a půjčky banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrů a půjček. V případě, že podmínkou pro poskytnutí úvěru nebo půjčky dlužníkovi věřitelem je poskytnutí přímo souvisejícího úvěru, půjčky nebo vkladu tomuto věřiteli osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi, považuje se pro účely tohoto ustanovení a vzhledem k tomuto úvěru nebo půjčce věřitel za osobu spojenou ve vztahu k dlužníkovi.

V projednávané věci je hlavním důvodem, pro který byl vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob – dodatečný výměr na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2007 do 31.12.2007, skutečnost, že v době poskytnutí úvěru žalobci, byl jednatel žalobce současně členem dozorčí rady ve společnosti J&T BANKA, a .s. – věřitele žalobce.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval práva a povinnosti členů dozorčí rady tak, jak jsou upraveny v ustanoveních § 197 až 201 obchodního zákoníku a na základě této úpravy dospěl k závěru, že dozorčí rada je především kontrolním orgánem společnosti s významným oprávněním ve vztahu ke statutárním orgánům, a proto byl Ing. Dušan Palcr v postavení jinak spojené osoby, na kterou se vztahuje ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod. 2 zákona o daních z příjmů.

Žalovaný i správce daně vycházeli při rozhodování ze shora citované úpravy zákona o daních z příjmů, konkrétně z ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod. 2 a § 25 odst. 1 písm. w). K výkladu druhého jmenovaného ustanovení se vyjádřil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7.11.2007, č.j. 11 A 165/2006 – 1 (dostupný na www.nssoud.cz), jehož závěry, jak sám konstatoval, ačkoli se vztahují k právní úpravě zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2000, dopadají i na úpravu provedenou zákonem č. 438/2003 Sb. s účinností od 1.1.2004, neboť novelizace provedená zákonem č. 483/2003 Sb. zaplňuje „mezeru“ v zákoně, díky níž předtím do režimu odepření daňové uznatelnosti úroků z úvěrů nespadala situace, kdy příjemce úvěru (půjčky) měl účast na vedení, kontrole či jmění poskytovatele, a spadala tam toliko situace, že tuto účast měl poskytovatel na příjemci. V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že pod pojem „vedení“ budou nepochybně zahrnuty všechny formy „obchodního vedení“, vedle toho tam však budou spadat i některé další formy ovlivňování konkrétní činnosti obchodní společnosti, a to takové, které mají podstatný vliv na její hospodaření, a tedy zprostředkovaně i na výši její daňové povinnosti z hlediska daně z příjmů právnických osob. Účastí na „vedení“ proto nutno rozumět zejména výkon funkce statutárního orgánu či členství v takovém orgánu, členství v jiném podobném orgánu jako např. v dozorčí radě.

Podle Nejvyššího správního soudu účast na vedení ve smyslu § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů může mít jednak formu přímou, a to tehdy, když poskytovatel úvěru (půjčky) se sám osobně účastní na vedení příjemce půjčky (to je myslitelné pouze v případě, že poskytovatelem je fyzická osoba). Další formou je forma nepřímá, která je představitelná zejména tak, že osoby, které se účastní na vedení poskytovatele úvěru (půjčky), je-li tento obchodní společností či družstvem, tj. zejména jeho statutární orgány, členové jeho statutárních orgánů, členové jeho dozorčí rady či někteří další příslušníci vrcholového vedení, jsou zároveň účastní na vedení příjemce půjčky. Účast na vedení ve formě nepřímé se zde děje personálním propojením vedení obou právnických osob, které umožňuje fyzickým osobám, jež se na vedení obou účastní, mít potřebné informace o hospodaření obou společností a na základě toho optimalizovat daňovou povinnost.

Z uvedeného vyplývá, že Nejvyšší správní soud staví na stejnou úroveň, pokud jde o ovlivňování činnosti společnosti, výkon funkce statutárního orgánu i členství v jiném podobném orgánu, jako např. v dozorčí radě, což je postavení, ve kterém se nacházel Ing. Dušan Palcr, který měl možnost ze své pozice člena dozorčí rady ovlivňovat činnost statutárního orgánu banky a potažmo tak i podmínky půjčky, která byla poskytnuta společnosti, jejímž jednatelem byl právě Ing. Dušan Palcr. V případě žalobce se tedy jednalo o zjevný případ nepřímé účasti prostřednictvím personálního propojení obou osob, když člen dozorčí rady poskytovatele půjčky byl v době poskytnutí smlouvy o půjčce současně jednatelem příjemce, měl přístup k informacím a mohl je ve prospěch své společnosti použít. A proto městský soud neshledal důvodnou námitku žalobce, že se Ing. Dušan Palcr jako jednatel podílel sice na vedení žalobce ale nikoli na kontrole společnosti J&T BANKA ve

smyslu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod. 2 zákona o daních z příjmů, protože neměl možnost fakticky takovou společnost ovládat.

Žalobce na podporu svého tvrzení cituje ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 zákona č. 586/1992 Sb., které podle něj potvrzuje výklad žalobce, neboť pokud se nepovažují za osoby jinak spojené dvě společnosti, které mají stejné členy dozorčí rady, tak je zcela logické, že ani členství v jedné dozorčí radě společnosti nemůže zakládat kontrolu nad touto společností. Městský soud souhlasí se žalobcem, že v citovaném ustanovení je skutečně uvedeno, že „za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob“, ale považuje za nutné poukázat na to, že tato situace v daném případě nenastala, neboť Ing. Dušan Palcr byl v rozhodném období členem pouze jedné dozorčí rady, a to J&T BANKY. Z této své pozice měl možnost získat v rámci kontrolní činnosti značné poznatky o hospodaření banky, které pak mohl uplatnit ve vedení společnosti Lajes s.r.o., jejímž byl jednatelem. Pokud by byl Ing. Palcr členem dozorčí rady i ve druhé společnosti, prováděl by i zde kontrolní činnost, ale získané informace by neměl možnost využít ve společnosti ke svému prospěchu. Ing. Palcr byl v daném případě současně členem dozorčí rady a jednatelem společnosti, ve které přímo rozhodoval jako její jednatel, a tedy ve zcela odlišném postavení, než kdyby byl členem dozorčí rady i ve druhé společnosti.

Městský soud považuje za nutné zmínit i závěr Ústavního soudu uvedený v nálezu ze dne 23.3.2010, Pl. ÚS 7/08, podle kterého z hlediska dikce, účelu a smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů "postačovalo zjištění o ovlivňování stěžovatele jako příjemce půjčky ze strany poskytovatele půjčky formou nepřímé účasti poskytovatele na vedení společnosti příjemce prostřednictvím personálního propojení obou osob", a nikoliv již to, zda "došlo ke spekulativnímu snížení zisku či nikoliv". Z toho vyplývá, že pro rozhodnutí žalovaného postačilo zjištění o propojení věřitele a dlužníka prostřednictvím spojené osoby, jak je popsáno v napadeném rozhodnutí.

Dále žalobce namítá, že by mohlo dojít rozhodnutím žalovaného k nezákonné diskriminaci žalobce, neboť z ustanovení § 23 odst. 7 poslední věta vyplývá, že účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole. Nezákonnou diskriminaci spatřuje v tom, že pokud by na straně věřitele nebyla akciová společnost, ale družstvo, a Ing. Dušan Palcr byl v kontrolní komisi družstva (dle § 244 zákona č. 513/1991 Sb. se jedná o odbornou funkci jako je funkce člena dozorčí rady), nejednalo by se tak o jinak spojené osoby. K této námitce soud konstatuje, že je nutno vycházet z skutkových zjištění v projednávané věci, v důsledku čehož žalovaný i správce daně posuzovali postavení Ing. Dušana Palcra jako jinak spojené osoby proto, že byl členem dozorčí rady věřitele a nikoli z důvodu jeho činnosti v jiných žalobcem jmenovaných orgánech.

Žalobce také upozornil na faktická pochybení správce daně i žalovaného spočívající v porušení ustanovení § 49 odst. 3 zákona o správě daní, jelikož správce daně ve svém rozhodnutí o odvolání ze dne 14.9.2009 odvolání vyhověl jenom částečně, měl se ve svém odvolání vypořádat se všemi žalobcovými námitkami, což neučinil. Tím žalobci znemožnil účinně se odvolat proti jeho rozhodnutím. Zde městský soud poukazuje na to, že žalobci nebylo v průběhu řízení znemožněno podat odvolání proti rozhodnutí správce daně, což vyplývá z obsahu předloženého spisového materiálu i z podané žaloby. Vzhledem k tomu, že správní řízení tvoří jeden celek a s námitkami žalobce se právě na základě jeho odvolání vypořádal v rámci odvolacího řízení žalovaný v napadeném rozhodnutí, nebyla práva žalobce nijak poškozena.

Další pochybení žalovaného spatřuje žalobce v tom, že změnil rozhodnutí žalovaného, ale se změnami, jak v části vyměření daně, tak v části odůvodnění žalobce neseznámil, učinil tak v rozporu s ustálenou judikaturou. K této námitce městský soud uvádí, že dodatečně vyměřená daň nebyla rozhodnutím žalovaného nijak měněna, pouze byly do textu rozhodnutí vloženy jednotlivé řádky výpočtu, které správce daně neuvedl, a proto soud i tuto námitku shledal nedůvodnou.

Žalobce zaslal soudu doplnění žaloby, ve které vytýká žalovanému, že zcela přehlédl, na co byl úvěr poskytnut a že nezkoumal, zda úroky nebyly součástí vstupní ceny majetku a pokud ano, tak v jakém rozsahu. K této námitce městský soud nemohl přihlídnout, neboť se jedná o námitku zcela novou, dosud neuplatněnou. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 17.2.2010, uplynula lhůta k podání žaloby dne 19.4.2010. Pouze do tohoto dne mohl žalobce uplatnit své námitky. Uvedenou zcela novou námitku ale žalobce uplatnil až dne 19.11.2010, tedy po uplynutí zákonem stanovené lhůty.

Městský soud v Praze tedy po projednání podané žaloby na základě výše uvedeného odůvodnění neshledal důvody pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí a nezjistil, že by žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem v důsledku krácení práv žalobce. Proto soud žalobu podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. v plném rozsahu zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud dle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl v řízení úspěšný a náhrada nákladů řízení mu proto nepřísluší, žalovanému pak nad rámec běžných činností správního úřadu žádné prokazatelné náklady řízení nevznikly. Z tohoto důvodu Městský soud v Praze vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 5. června 2013

JUDr. Hana V e b e r o v á , v.r.
předsedkyně senátu