



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: **Vimperská masna a. s.**, se sídlem Špidrova 84, Vimperk, zastoupený JUDr. Janem Soldátem, advokátem se sídlem Sažinova 763, Milevsko, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2007, čj. 610/07-1200, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 7. 2007, čj. 10 Ca 73/2007 - 29,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 7. 2007, čj. 10 Ca 73/2007 - 29, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Finanční úřad ve Vimperku rozhodnutím ze dne 15. 3. 2006, čj. 10283/06/102970/3735, dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 271 250 Kč. Žalovaný změnil k odvolání žalobkyně rozhodnutím ze dne 5. 2. 2007, čj. 610/07-1200, rozhodnutí správce daně tak, že částku 271 250 Kč snížil na částku 117 800 Kč, odpovídajícím způsobem opravil částky v části rozhodnutí správce daně označené Výpočet dodatečně vyměřené daně z příjmů právnických osob a částku poslední známé daňové povinnosti změnil z 6 902 654 Kč na částku 6 749 204 Kč.

II.

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji rozsudkem ze dne 11. 7. 2007, čj. 10 Ca 73/2007 - 29, zamítl.

Krajský soud vyšel ze skutečnosti, že žalobkyně uzavřela s Komerční bankou smlouvy o úvěru. Ke krytí pohledávek banky předala žalobkyně bance vlastní podepsané blankosměnky, které byly v souladu se smlouvou o úvěru avalovány Ing. J. M. a Ing. M. M. (členy představenstva žalobkyně). Podobně uzavřela žalobkyně smlouvu o půjčce se

společností Kvatroo Finance, půjčka byla zajištěna směnkou. V návaznosti na tyto smlouvy uzavřela žalobkyně smlouvy o ručení s Ing. J. M. a Ing. M. M.. Odměna za poskytnuté ručení byla vždy dohodnuta ve výši 1,5 % z ručené částky splatné měsíčně. Ručitelé fakturovali v návaznosti na tyto smlouvy odměnu ve stále stejné výši, odvíjející se od výchozí výše úvěrů, resp. půjčky.

Krajský soud ovšem dospěl k závěru, že za situace, kdy ve smlouvách nebylo stanoveno, co se rozumí ručenou částkou a v průběhu času docházelo v důsledku splácení ke změně ve výši pohledávky, měnila se i výše ručené částky a měla být adekvátně snižována také odměna za ručení. Žalovaný podle krajského soudu vyloučil odpovídající část výdajů s odkazem na § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), aniž by finanční orgány zpochybnil výši odměny vyjádřenou procentuální hodnotou z ručené částky. Ta nebyla hodnocena jako odlišná cena, než jaká by byla sjednána mezi nezávislými osobami, a nebyl tedy dán ani důvod k aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

III.1

Žalobkyně (stěžovatelka) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávného posouzení právní otázky soudem, a podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata z níž správní orgán vycházel nemá oporu ve spisech, resp. je s ní v rozporu.

Stěžovatelka především uvedla, že rozsudek byl vydán v opakovaném soudním řízení poté, kdy bylo předchozí správní rozhodnutí soudem zrušeno. Stěžovatelka již tehdy namítala nesprávné posouzení právních otázek, které jsou nyní jako předkládány Nejvyššímu správnímu soudu.

Stěžovatelka zdůraznila, že žádné z vydaných rozhodnutí nereflektuje celý ručitelský závazek a vždy jej redukuje pouze na nesplacenou část jistiny. Je tak přehlížen zásadní rozdíl, zajistila-li si banka svou pohledávku blankosměnkou a byla oprávněna vyplnit jako směnečnou sumu libovolnou částku nepřevyšující výši pohledávky, tj. jistinu a případné příslušenství, a zajistila-li by si svou pohledávku blankosměnkou, kde by byla bývala oprávněna vyplnit jako směnečnou sumu libovolnou částku nepřevyšující nesplacenou část jistiny. Ustanovení o úplatě je posuzováno z hlediska *ex post* a hodnota poskytnuté záruky je snižována jen proto, že náklady na příslušenství nevznikly. Stěžovatelka se pak táže, jakou výši úhrady by správce daně stěžovatelce uznal, poskytl-li by ručitelé bance záruku pouze za nesplacenou část jistiny.

Správce daně nezjišťoval přes námitku stěžovatelky cenu obvyklou (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). Stěžovatelka odmítá a považuje za nesrozumitelné závěry krajského soudu, podle kterého „Podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 o daních z příjmů dodrženy nebyly, napadené rozhodnutí se o tento předpis neopírá, a proto nebylo zapotřebí opatřovat podklady nezbytné pro aplikaci tohoto předpisu. Finanční orgány zcela správně na posouzení daňových nákladů vztáhly ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daňových nákladech, nedošlo tu ke zjištění o tom, že dohodnutá odměna mezi personálně propojenými osobami a osobami nezávislými je odlišná.“. Stěžovatelka se domnívá, že není možné učinit závěr o nesplnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z

příjmů, nevedlo-li se šetření ohledně ceny obvyklé. Stěžovatelka pak žalobní námitkou nenamítla, že je správce daně povinen přezkoumat každou cenu uzavřenou mezi spojenými osobami, ale tvrdí, že je povinen tak učinit vždy, má-li vlastní poznatky o možném daňovém dopadu nebo je-li to namítáno. Správní orgán nemá možnost volby a je povinen zjišťovat cenu obvyklou zjistí-li, že jsou či mohou být splněny podmínky předjímané § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Užití normy veřejného práva se neodvíjí od posouzení správního orgánu, „zda se mu tak postupovat hodí či nehodí“, neboť by tak v případě různých správců daně byla založena možnost principiálně různého posouzení.

III.2

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že stížní námitky jsou fakticky shodné s žalobními námitkami, a stejně jako stěžovatelka uvedl, že jeho předchozí rozhodnutí krajský soud zrušil rozsudkem ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. 10 Ca 184/2006. Žalovaný, vázán právním názorem krajského soudu, změnil rozhodnutí správce daně a snížil daňovou povinnost stěžovatelky.

Žalovaný se domnívá, že odměna za ručení za úvěr třetí osobou ve výši uhrazené stěžovatelkou není daňovým nákladem a byla uplatněna v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně akceptoval, že odměna byla dohodnuta ve výši 1,5 % z ručené částky. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je daňovým nákladem pouze náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jak judikoval krajský soud, takovým nákladem byla odměna pro ručitele ve výši 1,5 % z existující pohledávky, nikoliv z částky převyšující pohledávku.

Ke stížní námitce týkající se § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů žalovaný uvedl, že podle něj nebylo vůbec postupováno. Nešlo tedy „o úpravu odměny se zřetelem k tomu, že stěžovatelka a ručitelé (členové představenstva) jsou osobami personálně a ekonomicky propojenými, nýbrž o to, zda lze odměnu pro ručitele hodnotit v plné výši jako daňový náklad“. Žalovaný tvrdí, že nebylo nutno zjišťovat cenu obvyklou, protože vůbec nebyly dodrženy podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

III.3

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

Pro posouzení kasační stížnosti je rozhodující řešení otázky, zda správní orgán, resp. krajský soud, dospěly k správnému závěru, podle něž nebyla odměna vyplácená ručitelům v části přesahující 1,5 % ze vždy aktuálně dlužné částky (k níž se ručení vztahovalo) výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Uznání výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů předpokládá splnění několika podmínek. Především musí být prokázáno, že se jedná o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tedy v posuzované věci, zda ručení

mohlo objektivně sloužit (či se stěžovatelka mohla rozumně domnívat, že bude sloužit) k udržení či zvýšení příjmů z jejího podnikání, a že odměna, kterou v té souvislosti sjednala, nebyla vzhledem k poměrům na trhu v době sjednání smlouvy natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že by stěžovatelka s ohledem na své znalosti a schopnosti musela její nepřiměřenou výši rozpoznat. Nejvyšší správní soud podotýká, že obdobný závěr vyslovil již v rozsudku ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Afs 13/2005 - 60 (www.nssoud.cz), a to ve vztahu k jakýmkoliv výdajům podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nikoliv tedy ve vztahu k výdajům vynakládaným mezi spřízněnými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Při posouzení, zda jsou naplněny jednotlivé znaky tohoto vymezení, je třeba v každém jednotlivém případě přihlížet i ke konkrétním smluvním ujednáním mezi daňovým subjektem a jeho smluvními partnery, pokud taková ujednání neodporují zákonu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2007, čj. 1 Afs 26/2007 - 90, www.nssoud.cz).

Ve vztahu ke smlouvám o ručení, sjednaným stěžovatelkou, je třeba uvést, že v části týkající se odměny nejsou formulovány přesně a připouští řadu výkladů. Smluvní ujednání se prakticky neliší a zní „Smluvní strany se dohodly na odměně za poskytnuté ručení ve výši 1,5 % z ručené částky. Odměna je splatná na základě této smlouvy měsíčně vždy k pátému dni následujícího měsíce ...“. Smlouvy především neobsahují definici „ručené částky“ a připouští výklad zastávaný stěžovatelkou, podle něž se tím myslí částka v době sjednání smluv, která se dále nemění. Na druhé straně nelze přehlédnout logiku výkladu krajského soudu, který dovozuje, že dlužná částka, za niž ručitelé ručili, byla proměnlivá, v návaznosti na splácení úvěru se snižovala, a odpovídající procentní podíl se tedy nominálně měnil s ní. Výkladu zvolenému krajským soudem by se vedle jeho argumentace v napadeném rozsudku zdála přisvědčovat i skutečnost, že smluvní strany zvolily určení odměny procentem a splatnost vždy po měsíci, zatímco výkladu zastávanému stěžovatelkou by více odpovídalo sjednání odměny pevnou částkou. Nejvyšší správní soud ovšem v té souvislosti upozorňuje i na další nejasnosti ve smluvním ujednání. První věta hovoří o výši odměny, druhá pouze o její splatnosti. Z obsahu spisů vyplývá, že smluvní strany měly na mysli odměnu ve výši 1,5 % z ručené částky p. a. (přípis stěžovatelky správci daně ze dne 7. 11. 2005), takový závěr ovšem ze samotných smluv nevyplývá. Z jejich textu se dá tedy dovodit i to, že částka odpovídající 1,5 % z ručené částky (při zmíněných výkladových pochybnostech termínu „ručená částka“) je částkou konečnou. Vychází-li soud pouze z textu smluv, zůstává otevřenou otázkou i to, jaká částka vlastně měla být placena v rámci měsíční splátky odměny (i zde nabízí vysvětlení přípis stěžovatelky správci daně ze dne 7. 11. 2005, podle něž měla být částka odpovídající vždy roční výši odměny rozpočtena na dvanáct částí splatných po měsíci). Přes shora popsanou nejasnost smluvních ujednání je však třeba dodat, že mezi smluvními stranami zjevně nebylo pochyb o obsahu smluvních ujednání a obě strany ze smluv plnily způsobem, který mezi nimi nevyvolal sporu.

Nejvyšší správní soud za takové situace uzavírá, že s přihlédnutím k zásadě vyjádřené v článku 2 odst. 4 Ústavy a v článku 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod je třeba respektovat vůli smluvních stran a nepodsouvat jim při konkurenci více možných

výkladů smlouvy ten, který s přihlédnutím k ostatním okolnostem (tj. zejména faktickému plnění ze smlouvy) zjevně nezamýšlely.

Tento závěr neznamená, že daňový subjekt může uplatnit jakýkoliv výdaj, který má oporu v odpovídající smlouvě. Jak Nejvyšší správní soud již shora uvedl, i v případě výdaje ve vztahu mezi nezávislými osobami je správce daně oprávněn zabývat se otázkou, zda výdaj zjevně nepřesahuje vzhledem k poměrům na trhu v době sjednání smlouvy cenu obvyklou (kritérium tržní přiměřenosti) a ve vztahu mezi osobami spojenými – jako v posuzované věci, může uplatnit přísnější kritérium vyplývající z § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, podle něžž cena sjednaná mezi spojenými osobami nesmí být nejen zjevně nepřiměřená, ale nesmí přesahovat cenu obvyklou (s přihlédnutím k podmínkám stanoveným § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů) vůbec.

Žalovaný tímto způsobem v nyní posuzované věci nepostupoval. Stěžovatelce vyloučil z výdajů část odměny vyplácené ručitelům s tím, že se nejednalo o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ale učinil tak v návaznosti na nesprávné rozdělení odměny na část odpovídající nesplicené výši úvěru (půjčky) a na část tento podíl přesahující. Postupoval-li by žalovaný řádně, zpochybnil by v případě pochybností o přiměřenosti odměny výši sjednané odměny tuto odměnu jako celek (s ohledem na postupně se snižující zajištěnou částku a neměnicí se výši odměny se procentuální vyjádření odměny ve vztahu k momentálně zajištěné částce reálně zvyšovalo), a dále by postupoval podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť se v posuzované věci jednalo o vztah mezi spojenými osobami. Za situace, kdy se žalovaný vůbec nezabýval tím, zda je stěžovatelkou zvolený způsob výpočtu odměny a její výše standardní, a část odměny vyloučil jako výdaj nespádající pod § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pochybil. Podobně pak pochybil krajský soud, který jeho postupu přitakal.

Pouze na okraj, neboť správní orgány tuto skutečnost přehledly, Nejvyšší správní soud podotýká, že nutnost zajistit směnky směnečným ručitelstvím vyplývá pouze ze smluv o úvěru uzavřených s Komerční bankou. Ze smlouvy o půjčce, kterou stěžovatelka uzavřela se společností Kvatroo Finance, vyplývá zajištění půjčky směnkou, nikoliv však povinnost zajistit tuto směnku směnečným ručitelstvím. Tato skutečnost ovšem nebyla předmětem přezkumu provedeného Nejvyšším správním soudem a ten se proto nevyjadřuje ani k vlivu zmíněné skutečnosti na oprávněnost odpovídajícího výdaje uplatněného podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stížní námitky jsou důvodné, napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. července 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu