



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: **Vimperská masna a. s.**, se sídlem Špidrova 84, Vimperk, zastoupené Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119, Písek, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 8. 2007, čj. 4731/07-1200, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 2. 2008, čj. 10 Ca 220/2007 - 26,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 2. 2008, čj. 10 Ca 220/2007 - 26, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Finanční úřad ve Vimperku rozhodnutím ze dne 15. 3. 2006, čj. 10284/06/102970/3735, dodatečně vyměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 96 720 Kč. Žalovaný změnil k odvolání žalobkyně rozhodnutím ze dne 20. 8. 2007, čj. 4731/07-1200, rozhodnutí správce daně tak, že částku 96 720 Kč snížil na částku 62 310 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 4 440 037 Kč na částku 4 405 627 Kč.

II.

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji rozsudkem ze dne 20. 2. 2008, čj. 10 Ca 220/2007 - 26, 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. Jiřím Musilem a Ing. Máriou Musilovou (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. Jiřím Musilem a Ing. Máriou Musilovou. 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.

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 uzavřela se svými statutárními představiteli několik smluv o ručení za úvěry poskytnuté stěžovatelce se sjednanou odměnou ve výši 1,5 % z výše poskytnutého ručení, kterou poukazovala na účet ručitelů. Správní orgány ovšem vyloučily část takto vzniklých nákladů a to vždy v části, která v konkrétním výdaji přesahovala 1,5 % aktuálního zůstatku toho kterého úvěru. Krajský soud tomuto postupu přisvědčil.

Stěžovatelka připouští neobratnost při formulaci ručitelské smlouvy s tím, že bylo vhodnější užít pro stanovení výše odměny jasně specifikovanou částku. Mezi stěžovatelkou a ručiteli však nebylo ve výkladu jednotlivých smluv nejasností a plnění odpovídala jejich vůli. Stěžovatelka pak nesouhlasí nejen se závěrem o snižování ručitelského závazku, ale zejména tvrdí, že „krácení ručitelské úplaty nemá zákonnou oporu. Zákon o daních z příjmů dělí výdaje na daňové (§ 24 zákona o daních z příjmů) a nedaňové (§ 25 zákona o daních z příjmů), třetí možnost neexistuje. Daňové výdaje se obvykle promítnou do základu daně v prokázané výši, s třemi výjimkami – je-li výše výdaje limitována právní normou, byl-li výdaj vynaložen na dosažení (atd.) příjmu nepodléhajícího dani nebo osvobozeného od daně a došlo-li k úpravě základu daně postupem podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Uznává-li pak žalovaný náklady na ručení jako daňové náklady a zároveň sám vylučuje postup podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, nemá krácení prokázaných nákladů potřebnou zákonnou oporu.

III.2

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že stížní námitky jsou fakticky shodné s žalobními námitkami.

Podle žalovaného bylo na odměnách pro ručitele zapláceno a zaúčtováno více než odpovídá smlouvám o ručení a smlouvám o úvěrech. Částka přesahující výši odměny za ručení pak není podle žalovaného daňovým nákladem a byla uplatněna v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle žalovaného „správce daně nerozporoval výši sjednaného ručení, tj. 1,5 % z ručené částky“, ale „rozporoval částku, ze které bylo toto procento počítáno“.

Banka byla oprávněna vyplnit na blankosměnkách vždy pouze částku nepřekračující veškeré její pohledávky z úvěrových smluv, tedy maximálně do výše nesplacené částky úvěrového dluhu včetně příslušenství, smluvních pokut a neuhrazených cen, které, jak správce daně ověřil, nevznikaly. Odměna za ručení ve vyšší výši je v rozporu s ujednáním ve smlouvách o poskytnutí ručení.

Stěžovatelkou tvrzená shoda s ručiteli o výši úhrad vyplacených za záruky nemá podle žalovaného vliv na posuzovanou věc. Ručitelé věděli, že jsou úvěry řádně spláceny, z účetnictví znali výši zůstatku závazků vůči bankám a měli při fakturaci vycházet pouze z dlužných částek, nikoliv z celkové výše poskytnutých úvěrů.

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 a zda byly správní orgány oprávněny tuto odměnu krátit.

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 její 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 připouštějí 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 nějž 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 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, jak ostatně sama stěžovatelka v kasační stížnosti přiznává. 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. (např. 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 zmíněném 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 nějž 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 ČR 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 neznamena, 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 nějž 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 nesplacené výši úvěru (půjčky) a na část tento podíl přesahující. Postupoval-li by žalovaný řádně, zpochybnil by v případě pochybností o přiměřenosti 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 přehlédly, 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. Ostatně, pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že předmětná smlouva není ani obsahem správního spisu, který byl soudu předložen, a Nejvyššímu správnímu soudu je známa pouze z jeho úřední činnosti při přezkumu rozhodnutí vztahujících se k daňové povinnosti téže stěžovatelky za jiné zdaňovací období.

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 16. července 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu