



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **Hotel LAHOFER, s. r. o.**, se sídlem Veselá 13, Znojmo, zast. Mgr. Ditou Podrazkou, advokátkou, se sídlem Karolinská 654/2, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 7. 2014, č. j. 62 Af 29/2013 – 38,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Rozhodnutím ze dne 15. 2. 2013, č. j. 2181/13/5000-14101-700366 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný k odvolání žalobce změnil rozhodnutí Finančního úřadu ve Znojmě ze dne 13. 3. 2012, č. j. 61094/12/346915705627, jímž byl vydán platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Tímto platebním výměrem byla žalobci předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2009 ve výši 42.750 Kč a současně mu byla uložena povinnost hradit penále z předepsané daně ve výši 8.550 Kč. Rozhodnutí orgánu prvního stupně žalovaný změnil tak, že část týkající se výše předepsané daně zvýšil na částku 55.305 Kč a současně zvýšil povinnost uhradit penále na částku 11.061 Kč; dále odpovídajícím způsobem změnil část platebního výměru týkající se

bankovního spojení, k čemuž v odůvodnění napadeného rozhodnutí vysvětlil, že s účinností od 1. 1. 2013 došlo ke změně organizační struktury správních orgánů pro výkon správy daní a že v důsledku této organizační změny došlo i ke změně bankovního účtu, na který má být částka předepsané daně včetně příslušenství uhrazena, proto bylo nutné v tomto směru změnit výrok rozhodnutí orgánu prvního stupně.

[2] K věci samé žalovaný z obsahu daňového spisu zjistil, že u žalobce byla provedena kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009, během níž bylo zjištěno, že žalobce poskytl na základě smluv o půjčce ze dne 31. 12. 2008 bezúročné půjčky společníkům a zároveň jednatelům společnosti panu Vladimíru Viklickému (ve výši 1.600.000 Kč) a Ing. Stanislavu Lancouchovi (ve výši 1.500.000 Kč). Peněžním zvýhodněním je ve zdaňovacím období roku 2009 úrok obvyklý plynoucí jednatelům – společníkům v souvislosti s poskytnutím této půjčky a představuje pro ně příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění předpisů platných ve zdaňovacím období 2009 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobce z tohoto příjmu (obvyklého úroku) jednatelů – společníků nesrazil daň, resp. zálohu na daň. Proto byla žalobci podle ustanovení § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), ve vazbě s čl. II bod 14 zákona č. 346/2010 Sb., a podle zákona o daních z příjmů předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků. Žalovaný z výpisu z obchodního rejstříku ověřil, že jednatelem a společníky žalobce byly v roce 2009 Vladimír Viklický a Ing. Stanislav Lancouch. Dle Smlouvy o půjčce ze dne 31. 12. 2008 žalobce jako věřitel půjčil Vladimíru Viklickému částku 1.600.000 Kč s tím, že půjčka je bezúročná a že bude věřiteli vrácena do 30-ti dnů ode dne doručení výzvy věřitele. Za stejných podmínek byla uzavřena Smlouva o půjčce ze dne 31. 12. 2008 s dlužníkem Ing. Stanislavem Lancouchem, kterému žalobce bezúročně půjčil částku 1.500.000 Kč. Bylo rovněž zjištěno, že půjčka byla zaúčtována v účetnictví žalobce, že žalobce nestanovil výši peněžního zvýhodnění, neprovedl výpočet úroku obvyklého z poskytnutých půjček, a to ani ke konci zdaňovacího období. Žalobce těmto osobám nevyplácel žádný příjem ze závislé činnosti za jejich práci pro společnost, jmenovaní jednatele nepodepsali pro žalobce jako plátce daně prohlášení k dani dle § 38k zákona o daních z příjmů. Při jednání se správcem daně dne 27. 6. 2011 žalobce navrhoval, aby částka byla těmto osobám úročena ve výši úroku, která by byla sjednána při poskytnutí úvěru od České spořitelny pro žalobce, tj. 7,81 % per annum.

[3] Žalovaný konstatoval, že oba jmenovaní žalobcovu firmu řídili, uzavírali jejím jménem smlouvy a plnili příslušné povinnosti stanovené zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“). Peněžním zvýhodněním je ve zdaňovacím období r. 2009 příjem ve výši úroku obvyklého, plynoucí jednatelům – společníkům v souvislosti s poskytnutím této půjčky podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Za příjem ze závislé činnosti je nutné podle § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů považovat příjem spočívající v jiné formě plnění, přičemž tím je podle názoru žalovaného též příjem plynoucí ve formě neplaceného úroku z půjčky. Nejednalo se přitom o situaci, na kterou dopadá § 6 odst. 8 písm. p) zákona o daních z příjmů, protože se nejedná o bezúročnou půjčku z fondu kulturních a sociálních potřeb podle zvláštního předpisu, ze sociálního fondu nebo ze zisku po jeho zdanění. Nejednalo se též o návratné půjčky poskytnuté zaměstnanci na bytové účely nebo k překlenutí tíživé

pokračování

životní situace. V daném případě proto peněžní zvýhodnění zaměstnanců nelze považovat za příjem osvobozený od daně, ale naopak za příjem, který souvisí s výkonem práce, kterou jednatelé – společníci vykonávali ve společnosti. Zákon o daních z příjmů nadto v ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) stanoví, že příjmy, které plynou za práci společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným, jsou považovány za příjmy ze závislé činnosti. Žalovaný proto nesouhlasí s názorem žalobce, který odmítá považovat jednatele a společníky z pohledu daňového za zaměstnance, protože neměli žádný zúčtovaný příjem za práci pro společnost, protože tímto příjmem je právě částka ve výši obvyklého úroku, kterého dosáhli v přímé návaznosti na to, že byli v předmětném období ve společnosti jednatele a společníky a že pro společnost vykonávali práci. Z hlediska daňového je rozhodující, zda k poskytnutí příjmu ve formě peněžního zvýhodnění došlo. Žalovaný proto dospěl k závěru, že pokud jednatelé a společníci dostali peněžní zvýhodnění plynoucí z bezúročnosti půjčky poskytnuté žalobcem, jde o příjem zaměstnance ve smyslu zákona o daních z příjmů. Právě bezúročnost půjčky a její poskytnutí pouze jednatelům a společníkům odůvodňuje závěr, že tato půjčka je podmíněna právě vztahem těchto osob vůči žalobci.

[4] Správce daně obsáhlým dokazováním zjišťoval výši úroku obvyklého z půjček bezhotovostních, bezúčelných, spotřebitelských, poskytovaných fyzickým osobám v roce 2009 bankovními ústavy v daném místě, tj. v okrese Znojmo. Žalovaný stanovil výši obvyklého úroku pro r. 2009 ve výši 11,89 %, na rozdíl od správce daně, který použil návrh žalobce, který se dovolával úrokové sazby stanovené Českou spořitelnou a. s., ve výši 7,81 % p.a. Žalovaný z tohoto důvodu nově vypočetl výši obvyklého úroku k 31. 12. 2009 a změnil prvostupňové rozhodnutí. Žalovaný rovněž vypočetl výši záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti dle ustanovení § 38h odst. 4 zákona o daních z příjmů, protože jednatelé a společníci nepodepsali prohlášení k dani. Celková výše nesražených a neodvedených záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2009 činí podle žalovaného částku 55.305 Kč. K námitkám žalobce žalovaný uvedl, že je rozdíl mezi smlouvou o úvěru a smlouvou o půjčce, protože předmětem smlouvy o půjčce nemusejí být na rozdíl od smlouvy o úvěru jen peněžní prostředky; náležitostí smlouvy o úvěru je jeho výše, doba jeho poskytnutí, podmínky splácení a úroková sazba. Vzhledem k tomu, že předmětem půjčky byly v řešeném případě peněžní prostředky, umožňují daňové předpisy správci daně vycházet při určení úroku obvyklého z předmětné půjčky z úroků poskytovaných bankovními ústavami z úvěrů podobného typu. Pokud žalobce u půjčky poskytnuté jeho společníkům – jednatelům toto neučinil, byl správce daně pro daňové účely povinen určit výši obvyklého úroku, neboť nestanovený úrok z půjčky je pro jednatele – společníky peněžním zvýhodněním, příjmem, který jim v souvislosti s výkonem práce pro žalobce plynul. Při výpočtu výše obvyklého úroku bylo postupováno v souladu s pokynem D-300 a s dosavadní soudní praxí, podle kterých není nutné vycházet ze sazby pro poplatníka nejvýhodnější, jak požaduje žalobce. Ke stanovisku Generálního finančního ředitelství k zápisu Koordinačního výboru Komory daňových poradců ze dne 9. 11. 2011, zabývajícího se poskytnutím firemní půjčky studentovi, žalovaný uvedl, že toto stanovisko není s ohledem na jinou skutkovou situaci relevantní, protože se týká poskytnutí půjčky studentovi v roce 2011, ale v posuzované věci byla půjčka poskytnuta společníkům a jednatelům žalobce v roce 2009, kdy byl platný pokyn D-300. Rovněž nelze použít zákon č. 458/2011 Sb., neboť ten nabude účinnosti až 1. 1. 2015. Neztotožnil se ani s požadavkem žalobce na

provedení důkazu – zápisu z podzimního jednání MF a FŘ ve Smilovicích, neboť zápis porady není právně závazný; nadto předmětná porada bezúročně půjčky rovněž neřešila. Neshledal ani pochybení ve Zprávě o výsledku kontroly v bodě C.1 a C.2, neboť správce daně v ní uvedl pouze své závěry, které podrobně odůvodnil.

[5] Žalobce se proti napadenému rozhodnutí bránil žalobou ze dne 24. 4. 2013, v níž uvedl, že žalovaný nesprávně posoudil, že jednatelé a společníci společnosti jsou pro účely zákona o daních z příjmů považováni za zaměstnance, protože byla-li poskytnuta společníkům bezúročná půjčka, není to příjem spočívající v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance. Plnění je synonymem aktivní činnosti spočívající např. v prodeji vlastních výrobků za nižší než běžné ceny, úhrady zboží či služeb za zaměstnance. Pokud zákonodárce chtěl nějaký nepeněžní „benefit“ považovat za příjem zaměstnance, učinil tak výlučně u případu, kdy zaměstnanec používá bezúplatně motorové vozidlo zaměstnavatele. U ostatních příjmů se musí podle žalobce jednat o plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance. Poskytnutí bezúročně půjčky společníkům a jednatelům žádným plněním prováděným zaměstnavatelem za zaměstnance není, nelze je proto považovat za příjem ze závislé činnosti. Společníkům a jednatelům bez příjmů ze závislé činnosti nelze stanovit daň z příjmů ze závislé činnosti. Žalovaný rovněž nesprávně posoudil cenu obvyklou u bezúročně půjčky, neboť tou je cena obvyklá u úroku nula. Žalovaný však pouze získal údaje o výši úroků u úvěru. Nemůže se přitom dovolávat pokynu D-300, neboť ten jde podle žalobce nad rámec zákona. Zdůraznil přitom, že půjčky poskytovaného dle občanského zákoníku mohou být jak úročené, tak i bezúročné. U smlouvy o půjčce tedy nejde na rozdíl od smlouvy o úvěru o zisk; nadto půjčka společníkům a jednatelům je tak bezriziková, tudíž srovnatelná cena i u úvěru u bankovních subjektů se pohybovala v rozmezí cca 2-4 %. Žalovaný měl při výpočtu výše úroku nadto vycházet z toho údaje, který je pro poplatníka nejvýhodnější, tedy z úroku ve výši 6,92 %. V neposlední řadě žalobce poukázal na to, že obvyklá cena mezi spřízněnými osobami byla stanovena až do konce roku 2007 v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Upozornil ještě, že předmětné bezúročné půjčky společníkům a jednatelům byly poskytnuty bez souhlasu valné hromady v rozporu s § 196a obchodního zákoníku, jedná se tedy o neplatný právní úkon, tudíž k němu nelze vztáhnout obvyklou cenu u úvěru či půjček. Společníkům a jednatelům sice mohl vzniknout jiný majetkový prospěch, který ale nepodléhá dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Žalobce proto navrhoval, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný se k žalobě vyjádřil podáním ze dne 25. 7. 2013, ve kterém připomněl, že k předmětné problematice se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 2 Afs 53/2010, podle něhož příjem spočívající ve zvýhodnění plynoucím z poskytnutí bezúročně půjčky jednatelům (společníkům) daňového subjektu je příjmem ze závislé činnosti, přičemž při stanovení výše obvyklého úroku je třeba postupovat podle pokynu Ministerstva financí. D-300, který přesně vymezuje způsob výpočtu úroku běžného u půjček poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci k jinému účelu než podle ustanovení § 6 odst. 9 písm. n) zákona o daních z příjmů. Žalovaný uznal, že pokyny jsou sice pouze interní povahy, avšak jejich prostřednictvím vzniká závazná správní praxe, od níž se finanční orgány nemají bezdůvodně odchylovat. Tento výsledek nadto aproboval i Nejvyšší správní soud, a to i ve vztahu k předchozímu pokynu upravujícímu stanovení běžného úroku u půjček. K námitce ohledně údajné neplatnosti smlouvy o půjčce z důvodu

pokračování

porušení § 196a obchodního zákoníku žalovaný uvedl, že tato argumentace je nová, neboť ji žalobce v průběhu daňového řízení neuplatnil. Zdůraznil však, že není primárně v kompetenci finančních orgánů posuzovat platnost soukromoprávních úkonů; tuto otázku by naopak měl žalobce řešit před civilními soudy. Finanční orgány rovněž nemohou zjišťovat, zda byly půjčky poskytnuty bez souhlasu valné hromady, zvláště když to žalobce poprvé uvedl v žalobě a v minulosti je nijak nezpochybňoval. Nelze rovněž pominout ani to, že v rozhodném období roku 2009 byli oba jednatele zároveň také jedinými společníky, měli tak pravomoci valné hromady. Z této skutečnosti podle žalovaného lze jen stěží dovodit, že by poskytnutí půjček nebylo valnou hromadou odsouhlaseno. Námitku neplatnosti smlouvy o půjčce proto považuje žalovaný za účelovou. Žalovaný proto navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[7] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 10. 7. 2014, č. j. 62 Af 29/2013 – 38, žalobu jako nedůvodnou zamítl. K námitce žalobce, že žalovaný neměl pokládat obvyklý úrok v případě bezúročné půjčky poskytnuté žalobcem jeho společníkům – jednatelům za příjem za závislé činnosti, odkázal rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 53/2010, podle kterého příjem spočívající ve zvýhodnění plynoucím z poskytnutí bezúročné půjčky jednatelům (společníkům) daňového subjektu je příjmem ze závislé činnosti. Nejvyšší správní soud tedy jasně uvedl, že společník (jednatel) je v takovém případě zaměstnancem a společnost s ručením omezeným zaměstnavatelem. V tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud rovněž vyjádřil k tomu, jak má být stanoven obvyklý úrok v případě takových půjček, přičemž aproboval postup finančních orgánů, které vycházely z pokynu „D“ Ministerstva financí. Byť se Nejvyšší správní soud vyjadřoval k pokynu D-190, jsou jeho závěry použitelné i na pokyn D-300, který je v této otázce obsahově stejný jako předchozí pokyn. Nejvyšší správní soud obecně uznal, že je možné postupovat v souladu s pokyny Ministerstva financí, ledaže by tyto byly v rozporu se zákonem, což není daný případ. Takto se vytváří ustálená rozhodovací praxe, což je ve prospěch daňových subjektů. Právě pro účely jednotné aplikace zákona o daních z příjmů byl vydán pokyn D-300, který obsahuje pravidla pro výpočet úroku z částky půjčky. Podle tohoto pokynu je tedy pro účely zdanění vypočítáván úrok způsobem, který je v tomto čase obvykle používán peněžními ústavy v místě při poskytování půjček obdobného charakteru. Úrok obvyklý se použije také při výpočtu peněžního zvýhodnění z půjček poskytnutých zaměstnavatelem zaměstnanci na jiný účel, než je stanoveno v zákoně o daních z příjmů. Soud souhlasil též s postupem finančních orgánů, které při stanovení obvyklého úroku vycházely z úroků stanovených u smluv o úvěru, přičemž se správně zaměřily (nerozlišovaly mezi úvěry a půjčkami) na úvěry/půjčky bezúčelné (spotřebitelské) poskytované fyzickým osobám nepodnikatelům. Právě to totiž byly znaky, které charakterizovaly poskytnuté půjčky žalobcovým jednatelům - společníkům a vymezovaly tak obdobný charakter půjček/úvěrů poskytovaných peněžními ústavy pro zjištění výše obvyklého úroku. Námitku žalobce, že správce daně neměl zjišťovat průměrný úrok, ale měl použít úrok nejnižší, tj. pro daňový subjekt nejvýhodnější, neshledal soud důvodnou. Souhlasil se žalobcem potud, že v případě, pokud by si jeho jednatele půjčovali peníze od třetí osoby, snažili by se půjčit si za co nejmenší úrok. Pokud si ale půjčili peníze od žalobce, nelze jinak, než vycházet z obvyklého úroku v daném místě a čase, jenž je právě úrokem průměrným, nikoli nejnižším, jak požaduje žalobce. K námitce, že půjčky byly poskytnuty bez souhlasu valné hromady, a jednalo se tudíž o neplatný právní úkon, soud uvedl, že tuto námitku považuje za účelovou; zdůraznil přitom, že žalobce

v rozhodné době měl pouze dva společníky (kteří tedy tvořili valnou hromadu) a oběma byly půjčky poskytnuty; ostatně žalobce tuto námitku uplatnil poprvé až v žalobě, když do té doby platnost půjček nijak nezpochybňoval.

[8] Proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 7. 2014, č.j. 62 Af 29/2013 – 38, podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost ze dne 11. 8. 2014, v níž uvedl, že ji podává z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). V doplnění kasační stížnosti ze dne 2. 10. 2014 stěžovatel uvedl, že poskytnutí bezúročné půjčky jednateli-společníkovi nepředstavuje odměnu za práci pro daňový subjekt, nemůže být proto posouzeno jako příjem ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, protože zde absentuje příjem ze závislé činnosti ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 citovaného předpisu. Závěry správce daně považuje stěžovatel za extenzivní, pokud jednatele - společníka označil za zaměstnance a teprve následně veškerý teoretický příjem či zvýhodnění za příjem dle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý společník – jednatel je zaměstnancem ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Protože jednatel společnosti neobdržel od společnosti příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, tj. za práci, nemůže být označen za zaměstnance. Poskytnuté půjčky neměly představovat v žádném případě kompenzaci za práci jednatelů - společníků pro společnost. Závěr o tom, že taková kompenzace by mohla být přiměřenou ve vztahu k poskytnutému plnění, lze jen těžko obhájit. Pokud zákon nabízí více variant, jak mohou společníci, kteří jsou současně jednatele, realizovat zisk ze své podnikatelské činnosti, kterou je též mimo jiné vedení společnosti, nemůže být daňový subjekt postihován za to, že svým společníkům a jednatelům nepřizná odměnu zdanitelnou v souladu s § 6 zákona o daních z příjmů, ale zvolí cestu, která je v mezích zákona, ale je pro společníky i společnost daňově efektivnější. Pokud se tedy společnost rozhodne nepřiznat společníkům příjem, který by byl považován za příjem dle § 6 zákona o daních z příjmů, nelze takového jednatele - společníka označit za zaměstnance. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 53/2010 na věc nedopadá, neboť řeší pouze výši obvyklého úroku. V posuzované věci však jednatele - společníci nikdy nebyli odměňováni a nemohou být proto považováni za zaměstnance. Strany této smlouvy si podle stěžovatele mohly svobodně upravit své vzájemné smluvní povinnosti, zvláště když není vyloučeno, aby v okruhu blízkých osob byly bezúročné půjčky poskytovány. Běžné obchodní vztahy podle stěžovatele zahrnují i množinu společností tzv. rodinného typu, nelze tudíž od nich odhlížet. Stěžovatel se dovolával rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 143/2006, který dospívá k závěru, že smlouva o půjčce může být i bezúročná. Stěžovatel vyslovil předsvědčení, že je nutné posoudit obvyklost uzavření smlouvy bez úroku a nikoli obvyklost samotného úroku, který není součástí takového smluvního vztahu. Účastníci soukromoprávních vztahů by neměli být nuceni uzavírat jiné druhy smluv, než které chtěli, protože je k tomu nutí daňové právo. Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 106/2004 nadto dospěl k závěru, že uzavření smlouvy o bezúročné půjčce není právním úkonem, na jehož základě by dlužník nabýval majetkový prospěch, který by podléhal zdanění dani darovací; z těchto závěrů přitom vychází Ministerstvo financí a Generální finanční ředitelství. Stěžovatel nesouhlasil rovněž se způsobem výpočtu obvyklého úroku, neboť podle recentní judikatury a sdělení Ministerstva financí nemůže být obvyklá cena stanovena aritmetickým nebo váženým průměrem. Poukazoval rovněž na to, že v případě poskytnutí půjčky statutárnímu orgánu společnosti bylo nutné podle

pokračování

předchozí právní úpravy schválení valnou hromadou; jestliže se tak nestalo, je takový úkon neplatný. Předmětné plnění lze tedy považovat za bezdůvodné obohacení, které jsou nuceni jednatelé-společníci vrátit. Protože však jednali v dobré víře, nedopadá na ně ustanovení § 458 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, lze uvažovat pouze o tom, že tímto postupem jednatelů-společníků vznikla stěžovateli škoda ve výši úroků, které by byl stěžovatel realizoval, kdyby si prostředky uložil na běžný účet. Postupem správce daně tedy fakticky dochází ke zdanění škody vzniklé stěžovateli. Stěžovatel proto navrhoval, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc krajskému soudu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 22. 10. 2014 uvedl, že se s argumentací stěžovatele neztotožňuje. Trval na závěru, že jednatelé - společníci získali příjem ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů, neboť za jejich příjem ze závislé činnosti za práci pro stěžovatele považuje peněžní zvýhodnění, které získali z titulu poskytnutí bezúročné půjčky od stěžovatele. Vzhledem k této skutečnosti měl správce daně potažmo stěžovatel v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů povinnost upravit základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl mezi cenami sjednanými mezi spojenými osobami a cenami, které by byly sjednány v běžném obchodním styku mezi osobami nezávislými. Obdobnou situaci podle žalovaného řešil Nejvyšší správní soud právě ve věci sp. zn. 2 Afs 53/2010, v němž sice řešil především základní spornou otázku, již bylo určení „obvyklého úroku“, nicméně vycházel z předpokladu (z vyřešené otázky), že příjem spočívající ve zvýhodnění plynoucím z poskytnutí bezúročné půjčky jednatelům – společníkům je příjmem podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Žalovaný nepopírá, že soukromé právo umožňuje uzavřít smlouvu o bezúročné půjčce, v rámci zákona o daních z příjmů však zákonodárce stanovuje u spojených osob zdanění ve výši rozdílu mezi cenami sjednanými a cenami v běžném obchodním styku. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 143/2006 není na daný případ použitelný, neboť se týká jiné otázky. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 106/2004 se rovněž vyjadřoval k jiné otázce, a to k darovací dani. Koordinační výbor, jehož stanoviska se dovolává stěžovatel, se rovněž vyjadřoval k jiné situaci, a to k poskytnutí stabilizační půjčky studentovi, který nemá se společností uzavřen pracovněprávní vztah. Výši výpočtu obvyklého úroku podle žalovaného rovněž postavil najisto Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 2 Afs 53/2010. Ve vztahu k námitce stěžovatele, že půjčky byly poskytnuty v rozporu s § 196a obchodního zákoníku, žalovaný setrval na tom, že tato argumentace je nová, neboť ji stěžovatel v průběhu daňového řízení neuplatnil. Zdůraznil však, že není primárně v kompetenci finančních orgánů posuzovat platnost soukromoprávních úkonů; tuto otázku by naopak měl stěžovatel řešit před civilními soudy. Finanční orgány rovněž nemohou zjišťovat, zda byly půjčky poskytnuty bez souhlasu valné hromady, zvláště když to stěžovatel poprvé uvedl v žalobě a v minulosti je nijak nezpochybňoval a účtoval o nich. Nelze rovněž pominout ani to, že v rozhodném období roku 2009 byli oba jednatelé zároveň také jedinými společníky, měli tak pravomoci valné hromady. Z této skutečnosti podle žalovaného lze jen stěží dovodit, že by poskytnutí půjček nebylo valnou hromadou odsouhlaseno. Námitku neplatnosti smlouvy o půjčce proto považuje žalovaný za účelovou. Žalovaný proto navrhoval, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou a aby mu přiznal právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti s ohledem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 39/13 a s ohledem na zásadu rovného postavení účastníků.

II. Posouzení kasační stížnosti

[10] Stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek Krajského soudu v Brně vzešel (ustanovení § 102 s. ř. s.), kasační stížnost je včasná (ustanovení § 106 odst. 2 s. ř. s.) a přípustná, neboť nejsou naplněny důvody zakládající její nepřípustnost podle ustanovení § 104 s. ř. s.

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[12] Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podal z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť dovozuje nesprávné právní posouzení věci Krajským soudem v Brně. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“ Nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení spočívá v tom, že na správně zjištěný skutkový stav byl krajským soudem aplikován nesprávný právní názor.

[13] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[14] K meritu věci Nejvyšší správní soud uvádí následující.

Podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů „*Příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce a příjmy za práci likvidátorů.*“ Podle ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů „*Poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků je dále označen jako "zaměstnanec", plátce příjmu jako "zaměstnavatel". Zaměstnavatelem je i poplatník uvedený v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3, u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. Z hlediska dalších ustanovení zákona se takto vyplácený příjem považuje za příjem vyplácený poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3. V případě, že v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady.*“ Podle ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů „*Příjmy podle odstavce 1 se rozumějí příjmy pravidelné nebo jednorázové bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoli, zda je od zaměstnavatele dostává zaměstnanec nebo osoba, na kterou přešlo příslušné právo podle zvláštních předpisů, 4b) a zda jsou vypláceny nebo připisovány k dobru anebo spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance, kteří jsou poplatníky z příjmů ze závislé činnosti. Příjmem se rozumí rovněž částka, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnutá práva, služby nebo věci, kromě bytu, v němž měl zaměstnanec bydliště po dobu 2 let bezprostředně před jeho koupí, nižší, než je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, 1a) nebo cena, kterou účtuje jiným*

pokračování

osobám, jakož i částka stanovená podle odstavce 6.“ Podle ustanovení § 6 odst. 9 písm. l) zákona o daních z příjmů „Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny peněžní zvýhodnění plynoucí zaměstnancům v souvislosti s poskytováním bezúročných půjček nebo půjček s úrokem nižším, než je obvyklá výše úroku, zaměstnavatelem z fondu kulturních a sociálních potřeb podle zvláštního předpisu6a) a u zaměstnavatelů, na které se tento předpis nevztahuje, ze sociálního fondu nebo ze zisku (příjmu) po jeho zdanění, jedná-li se o návratné půjčky poskytnuté zaměstnanci na bytové účely do výše 100 000 Kč nebo k překlenutí tíživé finanční situace do výše 20 000 Kč a u zaměstnance postiženého živelní pohromou do výše 1 000 000 Kč na bytové účely a do výše 200 000 Kč k překlenutí tíživé finanční situace.“

[15] Výkladem ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010 – 63, v němž dospěl k závěru, že „Příjem spočívající ve zvýhodnění plynoucím z poskytnutí bezúročné půjčky jednatelům (společníkům) daňového subjektu je příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť za takové příjmy se považují „příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů jiné osoby“. Pro účely platby daně z příjmů se poplatník s příjmy ze závislé činnosti označuje jako "zaměstnanec", a plátce příjmu jako "zaměstnavatel" (§ 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů). Pokud je tedy pro tyto účely společník (jednatel) „zaměstnancem“ a plátce daně (žalobkyně) „zaměstnavatelem“, není důvodu neaplikovat v případě poskytnutí bezúročné půjčky společníkovi (jednateli) ze strany žalobkyně ustanovení § 6 odst. 9 písm. p) zákona o daních z příjmů, v rozhodném znění, podle něhož jsou od daně osvobozena „peněžní zvýhodnění plynoucí zaměstnancům v souvislosti s poskytováním bezúročných půjček nebo půjček s úrokem nižším, než je obvyklá výše úroku, zaměstnavatelem (...), jedná-li se o návratné půjčky poskytnuté zaměstnanci na bytové účely do výše 100 000 Kč nebo k překlenutí tíživé finanční situace do výše 20 000 Kč“. Pro účely zajišťování jednotného uplatňování zákona o daních z příjmů vydalo Ministerstvo financí pokyn D-190 (ten byl dne 16. 11. 2006 nahrazen pokynem D-300), který obsahuje pravidla pro výpočet úroku z částky půjčky převyšující částku osvobozenou od daně. Podle tohoto pokynu k § 6 odst. 9 písm. p) zákona o daních z příjmů „z částky převyšující tento stanovený limit je pro účely zdanění vypočítáván úrok způsobem, který je v tomto čase obvykle používán peněžními ústavy v místě při poskytování půjček obdobného charakteru. Tento výpočet se pro účely zdanění provádí nejméně jedenkrát za zdaňovací období. Úrok tímto způsobem vypočítaný je zdanitelným příjmem poplatníka“. Přestože to pokyn výslovně nestanoví, z tohoto pravidla je možné dovodit, že stejným způsobem bude počítán i úrok z peněžního zvýhodnění zaměstnanců v podobě půjček, které od daně osvobozeny nejsou (resp. jsou vynaloženy na jiné účely). Tento výklad ostatně potvrzuje i pokyn D-300, který již k tomuto ustanovení [§ 6 odst. 9 písm. n) bod 1 zákona o daních z příjmů] uvádí, že „úrok obvyklý se použije také při výpočtu peněžního zvýhodnění z půjček poskytnutých zaměstnavatelem zaměstnanci na jiný účel, než je stanoveno v zákoně“. Pokyny ministerstev jsou interními předpisy, které upravují a sjednocují praxi správních orgánů. Přestože pokyny ministerstev nejsou obecně závaznými právními předpisy, správní orgány mají povinnost se jimi ve své právní praxi řídit, což neplatí pouze v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy. Nejvyšší správní soud se povahou metodických pokynů a závazností správní praxe správních orgánů zabýval již v několika svých rozhodnutích, na základě kterých je možné stručně definovat závaznou správní praxi pomocí 1. kritéria zákonnosti – musí se jednat výhradně o praxi (činnost, příp. nečinnost), která je stanovena

v souladu se zákonem, resp. vytvořena na základě zákonem svěřené pravomoci, přičemž nesmí zasahovat do zákonem zaručených práv soukromých osob, a 2. kritéria předvídatelnosti – praxe je ze strany příslušných správních orgánů všeobecně přijímána a dodržována, je možné legitimně očekávat stejný postup v podobných případech. „Jestliže se takováto praxe vytvořila, správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy) nepřípustná. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněné nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila“ (cit. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 55, ve stejném duchu rozsudek ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, publ. pod č. 1383/2007 Sb. NSS, oba dostupné na www.nssoud.cz). Stěžovatel ve svém rozhodnutí mj. uvedl, že se při stanovení úroku obvyklého pro správné stanovení výše peněžního zvýhodnění plynoucího jednatelům v souvislosti s poskytnutím bezúročných půjček řídil ustanovením § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (viz str. 9 napadeného rozhodnutí). Podle tohoto ustanovení se majetek (věci, práva a jiné majetkové hodnoty) a služba oceňují obvyklou cenou, pokud tento zákon nestanoví jiný způsob oceňování. Obvyklou cenou se pro účely tohoto zákona rozumí „cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění“. Zákon o daních z příjmů nicméně stanoví, že zákon o oceňování se použije pro ocenění nepeněžních příjmů, není-li stanoveno jinak (§ 3 odst. 3). Zatímco v případě nepeněžního příjmu je potřeba určit jeho finanční hodnotu (jedná se typicky o příjmy v naturální podobě, např. ocenění nepeněžního příjmu zaměstnance při bezplatném poskytnutí motorového vozidla k používání pro služební i soukromé účely), vyčíslení peněžního příjmu je dáno hodnotou získaných peněžních prostředků. Nejvyšší správní soud má za to, že aplikace zákona o oceňování majetku nebyla namístě, neboť pro účely daně z příjmů se v případě stanovení výše úroku, který je nutné zařadit do kategorie příjmů peněžních (jedná se o peněžní zvýhodnění zaměstnance), tento zákon nepoužije. Nicméně způsob stanovení výše úroku v případě bezúročných půjček zaměstnanců je v případě zákona o oceňování majetku a metodického pokynu D-190 stejný potud, že stanoví požadavek na zjištění ceny obvyklé.“

[16] Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 53/2010 dopadá i na nyní projednávanou věc, byť v jeho narační části je předesláno, že spornou otázkou je především výše obvyklého úroku z půjček. Důležité a pro řešenou věc rozhodující je, k jakým právním závěrům Nejvyšší správní soud v dané věci dospěl, a zda jsou tyto na nyní rozhodovaný případ aplikovatelné.

[17] Stěžovatel opakuje a setrvává na stanovisku, že bezúročná půjčka poskytnutá jeho jednatelům - společníkům nemůže být zdaněna podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a to z toho důvodu, že se nejedná o odměnu za práci, tj. že nejsou splněny veškeré podmínky citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud v tomto směru souhlasí se stěžovatelem, že ne každý jednatel - společník je z toho titulu rovněž zaměstnancem ve smyslu legislativní zkratky dle ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů – k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005 - 85. Ovšem v předmětné věci – jak ostatně stěžovatel sám ve své kasační stížnosti uvádí – byla předmětná bezúročná půjčka jeho jednatelům - společníkům poskytnuta právě v souvislosti s výkonem jejich činnosti

pokračování

v podobě obchodního vedení společnosti. Nejvyšší správní soud tudíž neshledává legální prostor pro „daňovou optimalizaci“, kterou stěžovatel spatřuje v tom, že hledal možnost, jak poskytnout předmětné peněžní prostředky svým jednatelům - společníkům tak, aby tato kompenzace (hovoří o realizaci zisku z jejich podnikatelské činnosti) nebyla zdaněna.

[18] Nejvyšší správní soud v tomto směru zdůrazňuje, že ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů nedopadá pouze na situace, kdy se jedná o výkon práce v závislém postavení, které je typické pro pracovněprávní vztahy – srov. § 2 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů – jehož jedním ze znaků je výkon práce dle pokynů zaměstnavatele. Předmětné ustanovení totiž hovoří pouze o výkonu činnosti v nejširším možném významu tohoto slova, tj. nejedná se pouze o činnost, která by byla charakterizovatelná závislostí jejího vykonavatele na příkazech své nadřízeného (srov. dikci tohoto ustanovení „*a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce*“). O právě takovou aktivitu pro společnost v posuzované věci jde, neboť samotný stěžovatel hovoří o tom, že se snažil umožnit svým „*jednatelům – společníkům realizovat zisk z jejich podnikatelské činnosti, kterou je též obchodní vedení*“, z čehož Nejvyššímu správnímu soudu vyplývá, že tyto osoby vykonávaly pro stěžovatele aktivity, z nichž očekávaly příjem, který je však třeba příslušným způsobem zdanit.

[19] V opačném případě by ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, pokud by se vázalo pouze na závislou práci, jak fakticky požaduje stěžovatel, nebylo aplikovatelné, neboť pojmovým znakem činnosti společníka nebo jednatele pro společnost není výkon závislé činnosti. Dopad citovaného ustanovení je tedy širší a je možné jej aplikovat např. i na odměnu za obchodní vedení, za které měla být podle stěžovatele bezúročná půjčka jeho jednatelům – společníkům fakticky poskytnuta – srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2004, č. j. 6 Afs 9/2003 – 59.

[20] Nejvyšší správní soud nepochybně, že zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, umožňoval, aby smlouva o půjčce byla sjednána jako bezúplatná, jako tomu bylo v daném případě, tj. že dlužník není povinen za to, že mu byly půjčeny věci určené dle druhu (typicky peníze), platit úrok – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 1 Afs 106/2004 – 57. Ostatně finanční orgány ze skutečnosti, že byla uzavřena bezúplatná smlouva o půjčce, vycházely, neboť ji považovaly za platnou, pouze tuto skutečnost zhodnotily s ohledem na daňové povinnosti stěžovatele podle zákona o daních z příjmů. V této souvislosti je však třeba doplnit, že § 196a obchodního zákoníku vyžadoval mezi jednatelem a společností uzavírat smlouvy o půjčce pouze za podmínek obvyklých v obchodním styku.

[21] Dovolá-li se stěžovatel rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2007, č. j. 5 Afs 143/2006 – 72, z něhož dovozuje, že finanční orgány měly zkoumat skutečnost, zda je poskytování bezúročné půjčky obvyklé nebo nikoli, musí Nejvyšší správní soud k této argumentaci uvést, že toto rozhodnutí se týká zcela jiné skutkové a právní situace, neboť v předmětném rozhodnutí se Nejvyšší správní soud vyjadřoval k dani z příjmů právnické osoby, která poskytla půjčku manželce majoritního společníka a jež byla rovněž členkou dozorčí rady této právnické osoby, a jak se tato skutečnost projevila na dani z příjmů této právnické osoby podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

V posuzované věci však byla stěžovateli předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Jedná se tedy o jiný případ, tudíž závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 143/2006 nejsou na daný případ aplikovatelné.

[22] Nepřípadný je rovněž odkaz stěžovatele na příspěvek Koordinačního výboru ze dne 9. 11. 2011, neboť tento příspěvek a tam uvedené závěry připravily osoby odlišné od orgánů finanční správy a týkal se nadto stabilizační půjčky poskytnuté studentům, (k otázce zdanění stipendií srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2012, č. j. 2 Afs 47/2012 – 18).

[23] Nejvyšší správní soud rovněž nezjistil, že by finanční orgány pochybily v případě stanovení způsobu výpočtu obvyklého úroku. K této otázce se již Nejvyšší správní soud vyjádřil ve výše citovaném rozsudku sp. zn. 2 Afs 53/2010, podle kterého je na místě aplikovat příslušné metodické pokyny Ministerstva financí, jako se tomu v posuzované věci stalo a jak to správně též akceptoval krajský soud. Sdělení Ministerstva financí ze dne 25. 9. 2014, jehož se stěžovatel dovolává, obsahuje pouze obecný komentář k problematice určování obvyklé ceny ve smyslu zákona o cenách a zákona o oceňování majetku; není v něm proto uvedeno, že tam uvedené závěry jsou aplikovatelné na daný případ. Naopak Ministerstvo financí v závěru tohoto komentáře výslovně upozornilo (srov. § 3 odst. 3 zákona o daních z příjmů a rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 53/2010) na to, že daňové předpisy mají odlišnou právní úpravu.

[24] Nejvyšší správní soud v neposlední řadě souhlasí se závěrem krajského soudu, že argumentace stěžovatele, podle níž jsou smlouvy ze dne 31. 12. 2008 neplatné pro rozpor s ustanovením § 196a obchodního zákoníku, neboť tyto smlouvy údajně neměly být schváleny valnou hromadou, je účelová.

[25] Nejvyšší správní soud nejprve obecně předesílá, že správní soudy rozhodují v řízení o žalobách proti rozhodnutí správního orgánu dle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování správního orgánu – srov. § 75 odst. 1 s. ř. s. Je proto na místě, aby žalobci svou argumentaci primárně soustředili do příslušného správního řízení, a nikoli aby s ní vyčkávali až na soudní řízení dle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s. Z pravidla, že rozhodnutí správního orgánu jsou posuzována ke dni rozhodnutí správního orgánu, však Nejvyšší správní soud učinil řadu výjimek. V posuzované věci je námitka neplatnosti smluv o půjčce ze dne 31. 12. 2008 obecně přípustná (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 - 200), neboť neplatnost podle zmíněného ustanovení obchodního zákoníku je neplatností absolutní (viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 10. září 2008, sp. zn. 29 Cdo 3300/2008), což znamená, že neplatnost právního úkonu nastává ex lege (přímo ze zákona) a s účinky ex tunc (od samého počátku, tj. od uzavření předmětných smluv). Na právní úkon, který je absolutně neplatný, se tedy hledí tak, jako by nebyl učiněn, a to má za následek, že nikdy nezaložil žádná práva ani povinnosti. Pokud již na základě absolutně neplatného právního úkonu bylo plněno, pak toto plnění musí být vráceno, protože je považováno za bezdůvodné obohacení – viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2008, č. j. 2 Afs 9/2005 - 158).

pokračování

[26] I přes výše uvedené Nejvyšší správní soud v souladu s krajským soudem a žalovaným považuje argumentaci stěžovatele dovolávající se neplatnosti předmětných smluv za účelovou. Z obsahu daňového a soudního spisu totiž vyplývá, že stěžovatel předmětné smlouvy uzavřel dne 31. 12. 2008, že daňová kontrola vztahující se k dani z příjmů za zdaňovací období 2009 byla ukončena dne 6. 3. 2012 a že napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 15. 2. 2013. V průběhu celého tohoto období stěžovatel netvrdil ani jinak neprokazoval, že by smlouvy o bezúročné půjčce ze dne 31. 12. 2008 byly neplatné pro rozpor s ustanovením § 196a obchodního zákoníku, naopak o nich účtoval tak, jako by byly platné, a rovněž ve vztahu k správci daně vystupoval tak, jako by tyto smlouvy byly platné, neboť navrhoval, aby byl pro účely zákona o daně z příjmů určen úrok v takové výši, jaká by byla sjednána poskytnutím úvěru od České spořitelny pro stěžovatele. Teprve až ve své žalobě ze dne 24. 4. 2013 poprvé uvedl, že předmětné smlouvy byly uzavřeny v rozporu s ustanovením § 196a obchodního zákoníku; na této argumentaci setrval i ve své kasační stížnosti ze dne 11. 8. 2014, v níž tuto námitku dále rozvedl. Avšak po celou dobu soudního řízení stěžovatel nepředložil jediný důkaz o tom, že údajnou neplatnost těchto smluv začal řešit i se svými jednatelem - společníky, zejm. že by podal příslušnou žalobu, o níž by civilní soud pravomocným způsobem rozhodl. Nejvyššímu správnímu soudu s ohledem na judikaturu Nejvyššího soudu není zřejmé, zda předmětné smlouvy o bezúročné půjčce jsou neplatné, jak tvrdí stěžovatel – srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 8. 2. 2012, sp. zn. 31 Cdo 3986/2009. V usnesení ze dne 30. 8. 2012, sp. zn. 29 Cdo 3444/2010 Nejvyšší soud nadto dospěl k právnímu závěru, že *„absence souhlasu valné hromady smluvních stran či okolnost, že cena nebyla stanovena na základě posudku znalce jmenovaného soudem, bez dalšího nezpůsobuje neplatnost kupní smlouvy podle ustanovení § 196a odst. 3 obchodního zákoníku ve znění účinném do 31. prosince 2000.“*

[27] Účelovost této argumentace plyne Nejvyššímu správnímu soudu rovněž z toho, že v jiné části své kasační stížnosti stěžovatel přiznává, že v případě uzavření těchto smluv o bezúročné půjčce se jednalo o způsob, jakým chtěl svým jednatelům – společníkům umožnit realizovat zisk z jejich podnikatelské činnosti. Z této argumentace Nejvyššímu správnímu soudu bez jakýchkoli pochyb vyplývá, že úmysl stěžovatele bylo a je poskytnout jeho jednatelům-společníkům odměnu („podíl na zisku“), a to takovým způsobem, který by neměl jakýkoli vliv na povinnost platit jakoukoli daň z příjmů. Námitka neplatnosti předmětných smluv pro rozpor s § 196a obchodního zákoníku tedy byla zjevně vznesena jen formálně, neboť stěžovatel nedeklaroval jakoukoli vůli poskytnuté plnění získat od svých jednatelů - společníků, naopak přiznal, že se uzavřením takovýchto smluv snažil odměnit své jednatele - společníky a minimalizovat daňovou povinnost.

[28] I kdyby Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovatelově námitce, že předmětné smlouvy o bezúročné půjčce z 31. 12. 2008 jsou neplatné, je nutné uvést, že judikatura Nejvyššího správního soudu dospěla k závěru, že je v takovém případě nutné odlišit soukromoprávní účinky absolutní neplatnosti právního úkonu a účinky v oblasti daňové. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009-200, k této otázce totiž uvedl, že *„dospěje-li (finanční ředitelství – pozn. Nejvyššího správního soudu) k závěru, že určitý soukromoprávní úkon byl absolutně neplatný, neznamená to ještě a priori, že takový úkon je irrelevantní z daňového hlediska. Daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek*

může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 94/2004 - 50, publ. pod č. 979/2006 Sb. NSS, a ze dne 17. 4. 2008, č. j. 7 Afs 8/2007 - 49, www.nssoud.cz). Provádí li však daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky (jak je tomu například v generální klausuli v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), může mít i neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky, např. bylo-li i na základě takového úkonu plněno, plnění nebylo zpochybněno, příp. dokonce bylo následně jeho poskytnutí zpětně uznáno a „legalizováno“ sjednáním dohody o narovnání, a projevovalo-li se v ekonomické sféře účastníků transakce způsobem předvídaným v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů či si účastníci transakce mohli rozumně myslet v době, kdy ji činili, že se takto projeví – k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2005, č. j. 2 Afs 15/2005 - 90, publ. pod č. 718/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, podobně též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, publ. pod č. 1984/2010 Sb. NSS a na www.nssoud.cz.“ Nejvyšší správní soud je v tomto směru přitom přesvědčen, že i kdyby předmětné smlouvy o bezúročné půjčce byly neplatné, jak dovozuje stěžovatel, nemělo by to vliv na posouzení závěru o aplikovatelnosti § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů na daný případ, neboť ten neváže zdanění na platnost soukromoprávního úkonu, ale na poskytnutí odměny tam uvedeným osobám za jejich činnost pro společnost, přičemž poskytnutí odměny ve formě bezúročné půjčky bylo podle tvrzení samotného stěžovatele formou jejich odměny, kdy stěžovatel byl veden snahou o minimalizaci své daňové povinnosti a daňové povinnosti jednatelů - společníků.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[29] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku Krajského soudu v Brně k závěru, že nebyl naplněn tvrzený důvod podání kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., za použití ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Kasační stížnost proto není důvodná a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[30] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci procesně úspěšný, proto nárok na náhradu nákladů řízení nemá; žalovanému dle obsahu soudního spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu Nejvyšší správní soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal. Na tomto závěru přitom ničeho nemohl změnit ani nálezný Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, neboť ten se týkal řízení před civilními soudy, kdy jeden z účastníků, o jehož nákladech je soudem rozhodováno, není zastoupen advokátem. Nedopadá proto na náklady žalovaného, který vystupuje jako orgán veřejné správy, a který je vybaven příslušnými organizačními složkami finančně i personálně zajištěnými ze státního rozpočtu, přičemž součástí jeho běžné agendy je i vystupování před správními soudy. Tudíž není možné přenášet jeho náklady, které jsou z povahy věci součástí jeho běžné agendy, na protistranu sporu.

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

pokračování

V Brně dne 13. listopadu 2014

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu