



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **BOHEMIA ENERGY entity s.r.o.**, se sídlem Na Poříčí 1046, 1047/24-26, Praha 1 – Nové Město, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2018, čj. 37701/18/5200-11431-706481, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 6. 2020, čj. 10 Af 29/2018-88,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Specializovaný finanční úřad (správce daně) doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 9. 2017 žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 1 828 750 Kč a deklaroval povinnost uhradit penále ve výši 365 750 Kč. Správce daně doměřil daň jednak proto, že žalobkyně neoprávněně snížila svůj základ daně (nezahrnula do něj úrokové výnosy, které měla podle smlouvy o půjčce), jednak proto, že žalobkyni neuznal výdaje na provoz závodního automobilu a odpisy z jeho pořizovací hodnoty jako vynaložené v souvislosti s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů. Žalobkyně proti rozhodnutí správce daně podala odvolání, žalovaný jej však rozhodnutím zamítl.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou. Městský soud rozsudkem uvedeným v záhlaví rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný totiž dospěl k nesprávnému právnímu názoru o nepřípustnosti ústně ujednané změny smlouvy o půjčce podle starého občanského zákoníku. Tímto právním názorem tak znemožnil žalobkyni, aby unesla důkazní břemeno podle daňového řádu a prokázala změnu smluvních podmínek ve vztahu k půjčce. Soud proto zavázal žalovaného, aby se znovu zabýval tím, zda se v posuzované věci skutečně v rozhodném období změnil podmínky úročení žalobkyní poskytnuté půjčky. Rovněž ústní dohoda smluvních stran (pokud k ní opravdu došlo) byla podle přesvědčení soudu způsobila vyvolat právní účinky. Ve vztahu k závěru, kterým žalovaný neuznal výdaje žalobkyně jako vynaložené v souvislosti s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů, pak soud shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[3] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku městského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[4] První námitku stěžovatel směřuje k otázce, zda měla žalobkyně zvýšit svůj základ daně o úroky z půjčky, kterou poskytla společnosti TwentyOne spol. s r. o. Městský soud nesprávně vyhodnotil rozhodnutí stěžovatele tak, že bylo spojeno výhradně s argumentací týkající se nemožnosti změnit písemně uzavřenou smlouvu o půjčce dodatečným ústním ujednáním. Stěžovatel ale nevyloučil možnost změny písemné smlouvy. Jeho rozhodnutí bylo postaveno na závěru, že stěžovatelka neprokázala uzavření této ústní dohody způsobem, který by obstál v daňovém řízení. Proti této části rozsudku městského soudu také stěžovatel vznáší námitku nepřezkoumatelnosti.

[5] Druhou námitku stěžovatel směřuje proti závěru městského soudu, že rozhodnutí stěžovatele bylo nepřezkoumatelné v části, kde posuzoval daňovou uznatelnost výdajů na pořízení a provoz závodního vozidla. Z odůvodnění rozhodnutí je zřejmé, že vyloučil výdaje na základě § 24 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. O tom, že by výdaj na pořízení vozidla byl vyloučen i na základě § 25 tohoto zákona, se zmínil jen pro úplnost. Ustanovení § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů nejsou vzájemně neslučitelná.

[6] Žalobkyně navrhuje ve stručném vyjádření kasační stížnost zamítnout. Dodává, že kasační stížnost je jen zbytečným zatěžováním tohoto soudu.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

III.A. Stěžovatel založil napadené rozhodnutí na nesprávném právním názoru

[9] Dle stěžovatele si žalobkyně neoprávněně snížila základ daně. Do základu daně totiž nezahrnula výnosy z úroků plynoucích ze smlouvy o půjčce ze dne 9. 8. 2013 uzavřené se společností TwentyOne spol. s r. o. Tím žalobkyně postupovala v rozporu s § 23 odst. 1 a odst. 3 písm. a) bodu 1 zákona o daních z příjmů.

[10] Žalobkyně tvrdila, že půjčka byla společnosti TwentyOne poskytnuta jako bezúročná. Písemné znění smlouvy o půjčce však uvádělo, že byl sjednán úrok ve výši 4,75 %. Žalobkyně nicméně namítla, že po uzavření smlouvy v roce 2013 uzavřela se společností TwentyOne ústní dohodu, že půjčka bude poskytnuta jako bezúročná. Uzavření ústní dohody stěžovatelka doložila písemným potvrzením ze dne 30. 9. 2016. V potvrzení obě společnosti uvedly, že měly zájem potvrdit ústní dohodu dle § 1757 (nového) občanského zákoníku v písemné podobě. Ze správního spisu plyne, že toto potvrzení bylo jediným konkrétním písemným dokladem o uzavření ústní dohody v roce 2013 (žalobkyně na podporu svých tvrzení dále odkazovala např. na skutečné chování obou stran, tedy že ani jedna ze společností o úrocích od počátku neúčtovala).

[11] Stěžovatel se v bodech 54 a 55 svého rozhodnutí zabýval tím, zda bylo možné, aby v roce 2013 (tedy ještě za účinnosti starého občanského zákoníku) došlo ústní dohodou k platné změně písemné smlouvy o půjčce. Uvedl, že podle § 40 odst. 1 a 2 starého občanského zákoníku (č. 40/1964 Sb.) platilo, že *nebyl-li právní úkon učiněn ve formě, kterou vyžaduje zákon nebo dohoda účastníků, je neplatný*, a že *písemně uzavřená dohoda může být změněna nebo zrušena pouze písemně*. Dále uvedl, že v samotné smlouvě o půjčce byla sjednána výhrada, dle které změna smlouvy byla možná jen v písemné formě a případné vzdání se písemné formy bylo možné provést taktéž jen písemně. Stěžovatel dospěl k závěru, že smlouva o půjčce mohla být změněna jen v písemné formě, a ústně uzavřený dodatek ke smlouvě, kterým argumentovala žalobkyně, tak nemohl být platný či vyvolat právní účinky.

[12] Právě tato úvaha je zásadní pro posouzení projednávané věci. Městský soud správně dovodil, že toto posouzení v podstatě předurčilo stěžovatelův závěr, podle nějž žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně rozhodující skutkové okolnosti (změny půjčky na bezúročnou). Rovněž dle NSS byla úvaha stěžovatele nesprávná a závěr o neunesení důkazního břemene předčasný. Městský soud navíc důvody pro své rozhodnutí popsal přehledně a velmi podrobně; námitka nepřezkoumatelnosti k této části rozsudku tak není opodstatněná.

[13] Stěžovatel nepřihlédl k tomu, že neplatnost pro nedostatek smluvené, nikoliv zákonem stanovené formy podle § 40 starého občanského zákoníku mohla vyvolat nejvýše relativní, nikoliv absolutní neplatnost. To plynulo z § 40a starého občanského zákoníku: *Jde-li o důvod neplatnosti právního úkonu podle ustanovení § 49a, 140, § 145 odst. 2, § 479, 589, § 701 odst. 1, § 775 a § 852b odst. 2 a 3, považuje se právní úkon za platný, pokud se ten, kdo je takovým úkonem dotčen, neplatnosti právního úkonu nedovolá. Neplatnosti se nemůže dovolávat ten, kdo ji sám způsobil. Totéž platí, nebyl-li právní úkon učiněn ve formě, kterou vyžaduje dohoda účastníků (§ 40).* [zvýraznění doplnil NSS]

[14] Přestože tedy stěžovatelkou tvrzená ústní dohoda nebyla uzavřena ve formě vyžadované smlouvou o půjčce, stále byla pro strany závazná a platná. Smlouva o půjčce nemusela mít ze zákona písemnou formu a ze správního ani soudního spisu nevyplývá, že by se v posuzované věci neplatnosti smlouvy někdo dovolal. Tento závěr navíc podporuje civilní judikatura i judikatura Ústavního soudu [např. rozsudek NS ze dne 1. 7. 2019, sp. zn. 32 Cdo 1404/2019, nález ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. I. ÚS 1264/11 (N 130/62 SbNU 47), bod 30, či nález ze dne 20. 11. 2018, sp. zn. III. ÚS 1544/16 (N 186/91 SbNU 303), bod 24].

[15] Sám stěžovatel se v bodu 55 rozhodnutí o relativní neplatnosti zmínil (šlo však o jedinou zmínku v celém rozhodnutí), ale fakticky na žalobkyní tvrzenou ústní dohodu nahlížel tak, jako by byla absolutně neplatná a nemohla vyvolat žádné právní účinky. Nešlo přitom jen o ojedinělou poznámku – naopak, stěžovatel z této myšlenky opakovaně v rozhodnutí vycházel. Již na konci bodu 55 rozhodnutí (ve kterém se zabýval platností ústní dohody) odmítl tvrzení žalobkyně o tom, že v roce 2013 společnosti uzavřely ústní dohodu o změně smlouvy o půjčce na bezúročnou. Stejný postup se projevuje též v bodu 56 rozhodnutí, kde se stěžovatel zabýval výše zmíněným potvrzením o uzavření dohody z roku 2016. Tam uvedl, že *„veškerá ujednání, která by měla závazný účinek a byla platná, měla být prováděna opět pouze písemnou formou“*. Následně se prakticky vůbec nezabýval (s výjimkou uvedenou níže v bodu [16]) tím, zda potvrzení bylo dostatečným a věrohodným důkazním prostředkem o ústní dohodě z roku 2013: to, že by již ústní dohoda mohla mít právní účinky, si v rozhodnutí stěžovatel skutečně nepřipouštěl. Naopak analyzoval, zda samotným potvrzením (ne ústní dohodou) mohlo dojít ke změně smlouvy, zda účinky potvrzení z roku 2016 mohly působit do minulosti a zda bylo možné takovou *„smluvní retroaktivitu“* v daňovém právu zohlednit (dospěl k závěru, že nikoli). V bodě 60 se stěžovatel opět o potvrzení z roku 2016 vyjadřoval jako o ujednání, které může mít účinky jen do budoucna.

[16] NSS tudíž souhlasí s tím, že závěr o neunesení důkazního břemene byl předčasný. Bez úvah o neplatnosti ústní dohody, resp. neexistence jejích účinků (které městský soud správně vyvrátil), totiž není zbytek odůvodnění stěžovatele přesvědčivý. Stěžovatel se v podstatě nezabýval potvrzením z roku 2016 jako dokladem o uzavření ústní dohody. Mimo výše uvedenou (a mimoběžnou) argumentaci totiž v rozhodnutí v bodě 56 jen *„podotýká, že předložené Potvrzení vzbuzuje i znaky účelovosti“*. Nic dalšího však k tomuto tvrzení nenabídl. Ve zbytku rozhodnutí se pak zabýval jen vedlejšími, dodatečnými argumenty žalobkyně (tj. že ustanovení o úrocích ve smlouvě o půjčce nebylo v praxi žádnou ze společností dodržováno, resp. jejím vysvětlením, proč byla ve zprávě o vztazích mezi společnostmi uvedena smlouva s původní úrokovou sazbou).

[17] Stěžovatel má samozřejmě pravdu, že své závěry nespojil *výhradně* s úvahou o platnosti a účincích ústní dohody z roku 2013. Bez důsledného posouzení platnosti a účinků ústní dohody a povahy potvrzení z roku 2016 ale jeho zbývající argumentace nepostačí k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně změny půjčky na bezúročnou.

pokračování

[18] Jak již také uvedl městský soud, je na stěžovateli, do jaké míry bude považovat předložené důkazní prostředky o uzavření ústní dohody za věrohodné, nebo zda je bude mít dokonce za účelové. Musí ale k těmto závěrům snést relevantní argumentaci. Rozhodnutí v této věci bylo fakticky vystavěno na nesprávném závěru, že ústní dohoda o změně písemné smlouvy nemohla mít právní účinky. Jeho zrušení městským soudem bylo proto namístě.

III.B. Rozhodnutí žalovaného v bodě 3 nebylo nepřezkoumatelné

[19] Druhá kasační námitka se týká argumentace stěžovatele pod bodem 3 rozhodnutí („*Vyloučení nákladu na závodní vozidlo KTM X-BOW – R formule*“). Správce daně se v této části zabýval otázkou uznatelnosti výdajů žalobkyně. Konkrétně šlo o výdaje na provoz závodního automobilu a odpisy z jeho pořizovací hodnoty.

[20] Sporné je, zda bylo odůvodnění této části rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, jak tvrdí městský soud. Na jedné straně totiž stěžovatel vedl argumentaci směrem k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek dle § 24 odst. 1 a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Žalobkyně stěžovatele nepřesvědčila, že výše uvedené výdaje skutečně vynaložila v souvislosti s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů. Na druhou stranu v bodu 79 rozhodnutí stěžovatel uvedl, že tyto náklady by bylo možné podřadit i pod § 25 odst. 1 písm. h) či u) zákona o daních z příjmů. Jednalo by se tedy o výdaje, u kterých zákon o daních z příjmů rovnou vylučuje jejich daňovou uznatelnost. Výhrada městského soudu k odůvodnění rozhodnutí stěžovatele spočívala v tom, že nebylo dostatečně jasné, zda neuznání daňových nákladů stálo na nenaplnění podmínek § 24, nebo na podřazení výdajů pod § 25 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel naopak tvrdí, že se v bodu 79 rozhodnutí vyjádřil jen nad rámec věci a že rozhodující v této věci byl § 24 zákona o daních z příjmů.

[21] NSS připomíná, že rozhodnutí „*nemůže být nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost tehdy, je-li rozpor v něm odstranitelný výkladem, tj. nebudou-li po interpretaci napadeného rozhodnutí jako celku – s přihlédnutím k obsahu spisu a k úkonům správních orgánů a účastníků – pochyby o jeho významu*“ (rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2006, čj. 1 Afs 38/2006-72). V nyní řešené věci NSS přihlédl právě ke kontextu celého rozhodnutí (resp. zde posuzované části pod bodem 3) a k průběhu řízení vedeného správcem daně a dovodil, že rozhodnutí nebylo nepřezkoumatelné.

[22] V první řadě vyjádření stěžovatele v bodu 79 představuje jen malou část odůvodnění rozhodnutí (jeden z celkem 15 bodů nyní řešené části rozhodnutí). Stěžovatel se v něm nejprve zabýval postupem správce daně, který neuznal daňové výdaje právě na základě § 24 odst. 1 a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. V bodě 73 stěžovatel výslovně rozhodnutí správce daně na základě těchto ustanovení potvrdil. I jinde v odůvodnění stěžovatel několikrát zopakoval, že důvodem pro neuznání výdajů je právě § 24 zákona (např. v bodech 69, 70 či 75).

[23] Naopak svou úvahu v bodě 79 uvedl tak, že si „dále dovoluje podotknout“, že by tyto výdaje mohly spadat pod některou z kategorií v § 25 odst. 1 zákona, a to buď pod *výdaje na osobní potřebu poplatníka* pod písm. u) tohoto odstavce, nebo *nepeněžité plnění*

poskytnuté zaměstnanci pod písm. h). Byť má městský soud pravdu, že se v rozhodnutí objevují úvahy týkající se osobní záliby jednatele žalobkyně v motosportu, z rozhodnutí po zohlednění celého jeho obsahu neplyne, že by stěžovatel skutečně založil doměření daně na použití § 25 zákona.

[24] Vyjádření stěžovatele v bodu 79 rozhodnutí tedy NSS bere jako pronesené nad rámec věci, ovšem s následující výhradou. Neuznání daňových výdajů jako vynaložených v souvislosti s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů je možné jak na základě § 24 odst. 1 (v případě, že daňový subjekt oprávněnost výdajů neprokáže), tak na základě § 25 (tím, že výdaj spadne do kategorie, která je z daňové uznatelnosti vyloučena bez dalšího). Povinnost prokázat oprávněnost zahrnutí vynaložených výdajů pod § 24 zákona o daních z příjmů (a nikoliv pod některou z kategorií výdajů v § 25) leží na daňovém subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2012, čj. 8 Afs 4/2012-39, věc *Havířovská teplárenská*, bod 30). Právě proto by měly daňové orgány odůvodňovat svá rozhodnutí srozumitelně a jasně. Musí být tedy jasné, na základě kterého ustanovení stěžovatel postupoval a proč.

[25] Byť NSS nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele v tom rozsahu, v jakém to viděl městský soud, neshledal, lze apelovat na stěžovatele, aby v novém rozhodnutí formuloval své závěry k vyloučení nákladů z daňové uznatelnosti přesněji. NSS jen pro pořádek dodává, že se zabýval jen přezkoumatelností rozhodnutí stěžovatele, nikoli správností jeho závěrů o neuznání výdajů na provoz závodního automobilu a odpisů z jeho pořizovací hodnoty podle § 24 zákona o daních z příjmů.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Městský soud tedy rozhodnutí stěžovatele zrušil správně, byť rozsudek založil v menší míře též na důvodech nesprávných. Již samotné důvody v části **III.A.** shora postačí ke zrušení rozhodnutí stěžovatele. Důvody rozsudku městského soudu tedy v podstatné míře obstály (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS). NSS proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[27] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalobkyni pak žádné náklady řízení nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. března 2021

Zdeněk Kühn
předseda senátu

