



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Faisala Husseiniho a Davida Hipšra v právní věci žalobce: **AKROPOL nezávislé finanční poradenství a. s.**, se sídlem Brtnická 2388/72, Jihlava, zastoupen Mgr. Milanem Voborníkem, advokátem se sídlem Židovská 1143/31, Jihlava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2022, č. j. 33905/22/5200-10421-711070, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 7. 2024, č. j. 62 Af 43/2022-41,

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] Finanční úřad pro kraj Vysočina (správce daně) doměřil dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 10. 2021 žalobci daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2016 a 2017. Dodatečným platebním výměrem za zdaňovací období roku 2016, č. j. 1555275/21/2901-50522-705132, správce daně žalobci dodatečně stanovil k přímé úhradě daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 745 368 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 149 073 Kč; dodatečným platebním výměrem za zdaňovací období roku 2017, č.j. 1555345/21/2901-50522-705132, správce daně žalobci dodatečně stanovil k přímé úhradě daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 188 614 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 37 722 Kč.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, ale žalovaný je zamítl a výše uvedené dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Následně se žalobce obrátil na Krajský soud v Brně, který jeho žalobu zamítl.

[4] Podle krajského soudu nebylo ve věci sporné, že žalobce vyplácel svému zaměstnanci panu M. na jeho soukromý účet v období od dubna 2016 do února 2017 částky ve výši 280 000 Kč měsíčně. Podle žalobce šlo o zápůjčku, jejíž vrácení bylo podmíněno tím, že se pan M. stane žalobcovým akcionářem. Pokud by se pan M. akcionářem stal, zápůjčka měla být splacena z budoucích z dividend akcií, které měl obdržet. Pokud by se akcionářem nestal, vrácení zápůjčky mělo být prominuto jako odškodnění za to, že se pan M. akcionářem nestal. Jako podstatu sporu krajský soud označil charakter příjmu vyplaceného žalobcem panu M., který byl určující pro způsob jeho zdanění.

[5] Úvodem krajský soud zdůraznil, že správce daně je v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, povinen posuzovat skutečný obsah právního jednání, který je stěžejní pro správné zjištění a stanovení daně, a to bez ohledu na jeho případné formální označení v soukromoprávní sféře. Správce daně i žalovaný tedy podle krajského soudu postupovali správně, pokud zkoumali skutečnosti rozhodné pro správu daní, mezi které spadá rovněž skutečný ekonomický smysl posuzovaného smluvního ujednání.

[6] Podle krajského soudu žalovaný vyšel ze skutečného obsahu právního jednání žalobce a správně dovodil, že platby měly charakter zálohy na podíl na zisku, bez ohledu na jejich označení coby zápůjčky, přičemž k převodu akcií mělo na základě ústní dohody dojít později, a to z důvodu probíhajícího rozvodu pana M. Ostatně sám žalobce tyto platby před uzavřením smlouvy o poskytnutí zápůjčky označil za „zálohy na dividendy“ a v daňovém řízení nesouhlasil s tím, že se jednalo o „dorovnání platu“ zaměstnanci, nýbrž šlo o „zápůjčku budoucímu akcionáři“. Rovněž i v žalobě žalobce výslovně uvedl, že skutečným cílem transakce bylo poskytnutí příjmu z kapitálového majetku (bez ohledu na skutečnost, že z tohoto cíle později kvůli neshodám mezi akcionáři sešlo). Jak správně poukázal žalovaný, skutečnost, že šlo o zálohu na podíl na zisku, je zřejmá i ze samotného obsahu dohody o způsobu vypořádání zápůjčky; v této dohodě bylo výslovně deklarováno, že „prominutí zápůjčky“ bude spojeno s tím, že nedojde ke splnění závazku uzavřít smlouvu o převodu akcií, anebo dojde k započtení poskytnutých finančních prostředků na dividendy. Je zcela zjevné, že projev vůle stran směřoval k ošetření toho, aby pan M. poskytnutou „zápůjčku“ nemusel vracet, neboť ekonomickým smyslem smluvního ujednání mezi stranami bylo poskytnout panu M. předem podíl na zisku coby zaměstnanci (eventuálně budoucímu akcionáři), tedy zálohu, což není podstatou zápůjčky (dočasné přenechání finančních prostředků); tomu nasvědčuje i v souvislosti s tím sjednaná výše hrubé mzdy pana M., a to v minimální výši.

[7] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále také jen „ZDP“), uvádí taxativní výčet příjmů, které lze zdanit jakožto příjem z kapitálového majetku, avšak pouze za předpokladu, že tyto příjmy nejsou příjmem ze závislé činnosti či příjmem ze samostatné činnosti. Žalobce se proto s ohledem na zjištěný skutkový stav kvalifikace daného příjmu jako příjmu z kapitálového majetku dovolává marně. Jestliže u zaměstnance dochází k výplatě mzdy, a zároveň i jiného příjmu ve výši odpovídající dividendám vypláceným

pokračování

akcionářům, tj. zálohy na podíl na zisku, je nezbytné i tyto jiné příjmy hodnotit jako příjem ze závislé činnosti. Není přitom sporu o tom, že pan M. v rozhodné době nedisponoval majetkovým podílem v žalobci, avšak pro žalobce vykonával závislou činnost, ze které mu plynuly příjmy dle § 6 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu je pak nutné vedle mzdy hodnotit i žalobcem vyplácené sporné částky jako příjem pana M. ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, ze kterého byl žalobce povinen v souladu s § 38h odst. 1 zákona o daních z příjmů vypočíst a odvést zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

[8] O výplatě záloh přitom rozhodlo představenstvo žalobce (a zároveň všichni akcionáři, kteří současně tvořili představenstvo), což žalobce ostatně ani nezpochybnil. Pokud jde o poukaz žalobce na nutnost osvědčení takového rozhodnutí notářským zápisem ve smyslu § 45 odst. 3 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), dále také jen „ZOK“, ve znění účinném od 1. 1. 2021, tak ze zákona o obchodních korporacích, ve znění dopadajícím na posuzovanou věc, nelze dovodit neplatnost takového rozhodnutí v případě chybějícího notářského zápisu (té se bylo možné dovolávat až po 1. 1. 2021).

[9] Závěr žalovaného, že v daném případě došlo k tzv. jednorázového průlomu do stanov žalobce, který je dle judikatury Nejvyššího soudu v případě rozhodnutí o výplatě zálohy na podíl na zisku osobě bez majetkové účasti v akciové společnosti možný, tak odpovídá zjištěným skutečnostem a způsobu jednání žalobce. Částky, které byly materiálně zálohou na podíl na zisku, se již v okamžiku jejich vyplácení staly příjmem ve smyslu § 6 odst. 1 písm. d) ZDP, a nestaly se tudíž příjmem až dne 31. 1. 2018, jak tvrdí žalobce (když dovozuje, že tehdy došlo k nabytí účinků prominutí dluhu).

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Kasační stížnost

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (nyní již *stěžovatel*) kasační stížnost.

[11] Krajský soud shledal podstatu sporu v charakteru příjmu vypláceného stěžovatelem jeho zaměstnanci, který byl podle krajského soudu určující pro způsob jeho zdanění. Podle stěžovatele je však podstatou sporu charakter peněžitých plnění vyplácených stěžovatelem jeho zaměstnanci, a následně posouzení, zda tato plnění podléhala v okamžiku jejich vyplácení zdanění.

[12] Krajský soud dospěl k závěru, že plnění vyplácená panu M. byla podílem na zisku žalobce, resp. zálohami na tento podíl. Krajský soud v odůvodnění rozsudku na některých místech hovoří o výplatách zisku, na některých místech o výplatách zálohy na zisk. Směšování těchto pojmů podle stěžovatele zakládá nepřezkoumatelnost jeho rozsudku.

[13] Aby panu M. vůbec mohlo vzniknout vůči stěžovateli právo na zálohu na podíl na zisku, musely by být splněny zákonem a stanovami předvídané podmínky. Podle stěžovatele se krajský soud nedostatečně zabýval následkem nedostatku formy veřejné listiny v případech rozhodnutí podle § 416 odst. 2 ZOK, učiněných před 1. 1. 2021. Stěžovatelovy stanovy neumožňovaly vyplácet zálohy na podíl na zisku jiným osobám

než jeho akcionářům. Podle § 416 odst. 2 ZOK je pro změnu stanov vyžadována forma veřejné listiny. Aby tedy mohly být stanovy změněny způsobem, podle kterého by umožňovaly vyplácet zálohu na podíl na zisku i jiným osobám než akcionářům, muselo by se tak stát formou veřejné listiny. Skutečnost, že dopad absence formy veřejné listiny řešil až § 45 odst. 3 ZOK ve znění účinném od 1. 1. 2021, podle stěžovatele neznamena, že absence formy veřejné listiny před tímto datem neměla shodný dopad v podobě zdánlivosti rozhodnutí. Podle stěžovatele tedy panu M. nevznikla vůči stěžovateli pohledávka na vyplacení zálohy na podíl na zisku. Pokud tak k poskytnutí peněžitých plnění nedošlo formou zápůjčky, jak konstantně tvrdí stěžovatel, plnění byla poskytnuta bez právního důvodu a u pana M. tak došlo k bezdůvodnému obohacení, které samozřejmě nelze podřadit pod zdanitelný příjem ze závislé činnosti.

[14] Krajský soud navíc ve svém rozsudku odkazoval výlučně na judikaturu a komentářovou literaturu vztahující se toliko k vyplacení podílu na zisku a tyto závěry automaticky vztahuje i na zálohy na podíl na zisku. Podle stěžovatele je však v těchto institutech rozdíl a otázka záloh na podíl na zisku nebyla dosud judikaturně řešena. Nejvyšší správní soud by tak měl podle stěžovatele především vyřešit otázku, zda zálohy na zisk poskytované budoucímu akcionáři, které jsou následně vypořádány již z reálných dividend této osoby jako akcionáře, jsou příjmem z kapitálového majetku či příjmem ze závislé činnosti za stavu, kdy tento budoucí akcionář je v okamžiku poskytnutí zálohy na podíl na zisku zaměstnancem.

[15] I pokud by navíc Nejvyšší správní soud nesouhlasil se stěžovatelovou námitkou, že jeho stanovy neumožňovaly vyplácet zálohy na podíl na zisku jiným osobám než akcionářům, nemůže posouzení věci daňovou správou ani krajským soudem obstát. Nebyla totiž splněna jedna ze zákonných podmínek poskytnutí zálohy na podíl na zisku, neboť nebyla vyhotovena mezitímní účetní závěrka, jak předpokládá § 35 odst. 1 ZOK. Stěžovatel tedy opakuje, že panu M. nevznikla vůči stěžovateli pohledávka na vyplacení zálohy na podíl na zisku. Pokud tedy k poskytnutí peněžitých plnění nedošlo formou zápůjčky, jak znovu tvrdí stěžovatel, plnění byla i kvůli tomuto poskytnuta bez právního důvodu a u pana M. tak došlo k bezdůvodnému obohacení, které samozřejmě nelze podřadit pod zdanitelný příjem ze závislé činnosti.

[16] Stěžovatel setrvává na svém právním názoru, že pokud by bylo uvažováno o vzniku příjmu pana M. z titulu poskytnutých plnění, vznikl by tento příjem uplynutím data 31. 12. 2018 – tedy nabytím účinků prominutí dluhu podle bodu 2.1 dohody o způsob vypořádání zápůjčky ze smlouvy o zápůjčce ze dne 15. 4. 2016, nikoli okamžikem poskytování jednotlivých plnění.

[17] Konečně i kdyby Nejvyšší správní soud neshledal, že kvůli nedodržení § 35 odst. 1 ZOK se ve stěžovatelově vztahu s panem M. nejednalo o bezdůvodné obohacení pana M., nemohlo se dle stěžovatele jednat o příjem ze závislé činnosti, ale o příjem z kapitálového majetku. Stěžovatel opakovaně upozorňuje na skutečnost, že plnění poskytovaná panu M. měla být vypořádána oproti příjmu pana M. z dividend stěžovatele ve formě kapitálového majetku (dividendy z držení akcií v době, kdy pan M. již bude akcionářem stěžovatele), nikoli z příjmu ze závislé činnosti (resp. z podílu na zisku, který by v dané době náležel panu M. jako zaměstnanci, nikoli jako akcionáři). Poskytnutí peněžitých plnění bylo spojeno

pokračování

s dohodou akcionářů a pana M. o budoucím převodu akcií stěžovatele, tedy s budoucí majetkovou účastí pana M. ve stěžovateli. Skutečnost, že následně z majetkové účasti sešlo z důvodu neočekávaného rozkolu stávajících akcionářů v květnu 2017, však nemůže mít vliv na zpětné přehodnocení povahy poskytovaných plnění panu M..

Vyjádření žalovaného

[18] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný, který navrhl její zamítnutí.

[19] Žalovaný se nejdřív vyjádřil ke stěžovatelem tvrzené nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, se kterou nesouhlasí. Z rozsudku krajského soudu je podle žalovaného zřejmé, že se v dané věci jednalo o zálohu na podíl na zisku a evidentně je to zjevné i stěžovateli, který proti právnímu posouzení provedenému krajským soudem snesl další (věcné) kasační námitky. Stěžovateli podle žalovaného nemohla vzniknout nejistota ohledně náhledu krajského soudu na jeho případ.

[20] Podle žalovaného krajský soud rovněž nepochybil, když na podporu svého názoru odkázal na příslušnou komentářovou literaturu; ta je na danou věc přílehlavá. Přitom jediný rozdíl spatřuje stěžovatel v tom, že se zde hovoří o vyplácení zisku, a nikoliv přímo o zálohách na zisk. Následně stěžovatel konstruuje dle jeho názoru obecnou právní otázku, kterou by měl Nejvyšší správní soud dle jeho názoru zodpovědět. Podle žalovaného však není třeba vyřešit obecnou právní otázku, zdali zálohy na zisk poskytované osobě budoucího akcionáře, které jsou následně vypořádány již z reálných dividend této osoby jakožto akcionáře, jsou příjmem z kapitálového majetku či příjmem ze závislé činnosti za stavu, kdy je budoucí akcionář v okamžiku poskytnutí zálohy na zisk zaměstnancem. V řízení o žalobě došlo k právnímu posouzení konkrétního skutkového stavu stěžovatele, přičemž skutková zjištění nebyla ve věci sporná. Pan M. se akcionářem stěžovatele nestal.

[21] Pro posouzení povahy vyplacených příjmů zaměstnanci panu M. stěžovatelem byl rozhodující celý sled jednání v dané věci, a nikoliv jejich formální označení stěžovatelem jako zápůjčka. Není sporu o tom, že stanovy stěžovatele neumožňují vyplácet zisk jiným osobám než akcionářům (zaměstnanci panu M.), že je nutné zpracovat mezitímní účetní závěrku a jednorázový průlom ve stanovách má být nejpozději s účinností od 1. 1. 2021 osvědčen notářským zápisem. Podstatný však byl ekonomický důvod existence příjmů, kdy při vyplacení záloh na podíl na zisku zaměstnanci stěžovatele, panu M., se jedná o příjem ze závislé činnosti. Platby měly z daňového hlediska charakter vyplacených záloh na podíl na zisku, nejednalo se o bezdůvodné obohacení na straně pana M., jak se snaží nyní stěžovatel dovodit z posouzení soudem, že se fakticky nejednalo o zápůjčku. Jednání stěžovatele umožnilo vyplatit zálohy na podíl na zisku zaměstnanci panu M. a toto jednání bylo možné kvalifikovat jako průlom do stěžovatelových stanov.

[22] K novelizovanému § 45 odst. 3 ZOK žalovaný zopakoval, že s účinností od 1. 1. 2021 se do něj promítl koncepční odklon od dosavadní judikatury, neboť absence pořízení notářského zápisu o rozhodnutí orgánu obchodní korporace nově způsobí, že účinky příslušného rozhodnutí pominou. To z povahy věci dopadá toliko na rozhodnutí orgánů obchodní korporace, které bude přijato po 1. 1. 2021.

[23] Ohledně okamžiku vzniku příjmu na straně pana M. se krajský soud zcela ztotožnil s posouzením žalovaného, že částky, které byly materiálně zálohou na podíl na zisku, se již v okamžiku jejich vyplacení staly příjmem ve smyslu § 6 odst. 1 písm. d) ZDP, a nestaly se tak příjmem až dne 31. 1. 2018. Dne 15. 4. 2016 byla s panem M. uzavřena Smlouva o poskytnutí zápůjčky ve výši 5 040 000 Kč, a to na základě pravidelných měsíčních plateb ve výši 280 000 Kč, počínaje 15. 4. 2016. Pan M. obdržel od stěžovatele každý měsíc v období 4-12/2016 a 1-2/2017, tj. v období 11 měsíců, částku 280 000 Kč, dohromady tak byly vyplaceny nezdaněné příjmy ve výši 3 080 000 Kč. Předmětné částky obdržené zaměstnancem panem M. nad rámec příjmů zúčtovaných na mzdovém listě žalovaný posoudil jako zdanitelné peněžní příjmy dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP a § 6 odst. 3 ZDP, s tím, že stěžovatel z těchto příjmů nevypočetl a nesrazil zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v souladu s § 38h ZDP. Částky vyplácené stěžovatelem panu M., označené stěžovatelem jako zápůjčka, byly zálohou na podíl na zisku již v okamžiku jejich (postupného) vyplacení, nestaly se těmito zálohami teprve poté, co je účastník řízení překvalifikoval. Je proto nerozhodné, že uplynutím data 31. 12. 2018 došlo (formálně) k nabytí účinků prominutí dluhu (zápůjčky) dle odst. 2.1 dohody o způsobu vypořádání zápůjčky ze smlouvy o zápůjčce ze dne 15. 4. 2016.

[24] Na závěr žalovaný uvedl, že panu M. bylo přislíbeno, že se stane akcionářem, nicméně zálohy na podíl na zisku mu byly vypláceny, když byl pouze v pozici zaměstnance stěžovatele bez majetkové účasti (obchodní ředitel), který se podílel na činnosti stěžovatele. Pan M. se akcionářem stěžovatele nestal. S ohledem na zjištěný skutkový stav, že vyplácené částky byly správně klasifikovány jako příjmy ze závislé činnosti, nemohly být posouzeny jako příjem z kapitálového majetku.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[25] Kasační stížnost **není** důvodná.

Ke stěžovatelem tvrzené nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu

[26] Úvodem se Nejvyšší správní soud zaměřil na posouzení stěžovatelových námitek, které směřují do chybně vymezeného předmětu právního posouzení ze strany krajského soudu, resp. do nejasnosti jeho rozsudku. Krajský soud podle stěžovatele chybně vymezil ústřední otázku nynějšího sporu a jeho rozsudek je navíc nepřezkoumatelný, neboť krajský soud na některých místech svého rozsudku hovořil o výplatách zisku, na některých místech o výplatách zálohy na zisk.

[27] Tyto kasační námitky nejsou důvodné.

[28] Krajský soud vymezil podstatu sporu jako otázku charakteru příjmu vyplaceného stěžovatelem jeho zaměstnanci, který byl určující pro způsob jeho zdanění (srov. bod 13 rozsudku krajského soudu). Stěžovatel namítl, že podstatou sporu byl charakter peněžitých plnění vyplácených stěžovatelem jeho zaměstnanci, a následně posouzení, zda tato plnění podléhala v okamžiku jejich vyplacení zdanění. Podle Nejvyššího správního soudu se u této kasační námitky jedná pouze o stěžovatelovo „slovíčkaření“ a stěžovatel pouze jinými slovy popisuje shodnou podstatu sporu, kterou vymezil již krajský soud.

pokračování

[29] Podstatou sporu tedy je povaha měsíčních plateb ve výši 280 000 Kč, které stěžovatel v období od dubna 2016 do února 2017 vyplácel svému zaměstnanci panu M. a otázka, zda, resp. v jakém režimu tyto platby podléhaly zdanění. Na této základní otázce se od začátku sporu shodují účastníci řízení a shodně postupoval krajský soud. Stěžovatel tuto skutečnost pouze označil jinými slovy, což však jistě nemůže založit nepřezkoumatelnost či jinou vadu rozsudku krajského soudu.

[30] Ačkoli Nejvyšší správní soud se stěžovatelem souhlasí, že krajský soud na některých místech svého rozsudku hovořil o výplatách zisku a na jiných o výplatách zálohy na zisk, ani tato dílčí námitka není důvodná. Skutečnost, že krajský soud částečně zaměňoval oba výrazy, vyplývá již z rozhodnutí žalovaného, který analogicky aplikoval institut výplaty zisku na institut výplaty zálohy na zisku. S tímto právním názorem je stěžovatel dostatečně seznámen a chápe jej, o čemž ostatně svědčí i stěžovatelova kasační stížnost, ve které stěžovatel poměrně obsáhle polemizuje s věcným posouzením krajského soudu a mj. namítá, že závěry komentářové literatury a judikatury k výplatě zisku nelze použít na případ výplaty zálohy na zisku (k tomu ze strany Nejvyššího správního soudu níže).

[31] Nejvyšší správní soud uzavírá, že nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Vady nepřezkoumatelnosti jsou vyhrazeny těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, pro které je skutečně nelze věcně přezkoumat. O nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu v nynější věci nemůže být řeč. Tento okruh stěžovatelových kasačních námitek tedy nebyl důvodný a Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení věcných závěrů krajského soudu.

K věcným závěrům rozsudku krajského soudu

[32] Z logické návaznosti stěžovatelových kasačních námitek se Nejvyšší správní soud zabýval nejprve těmi, ve kterých stěžovatel opakovaně namítl nesplnění soukromoprávních zákonných ustanovení, pro která v jeho případě nemohla být sporná plnění považována za zálohu na podíl na zisku. Konkrétně stěžovatel namítl nedostatek formy veřejné listiny při změně jeho stanov podle § 416 odst. 2 ZOK a nevyhotovení mezitímní účetní závěrky podle § 35 odst. 1 ZOK.

[33] Hned na úvod musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že námitkou nevyhotovení mezitímní účetní závěrky podle § 35 odst. 1 ZOK se nebude zabývat. Stěžovatel tuto námitku neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak zajisté mohl učinit a zmínil ji až v kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je však taková námitka nepřípustná a Nejvyšší správní soud se jí tedy, jak již uvedl, nebude zabývat.

[34] Nejvyšší správní soud se tedy zabýval pouze námitkou absence formy veřejné listiny při změně stěžovatelových stanov. Stěžovatel v řízení před krajským soudem upozornil, že jeho stanovy neumožňovaly výplatu podílu na zisku (resp. zálohy na podíl na zisku) jiným osobám než akcionářům a v nynějším případě nemohlo dojít k tzv. jednorázovému průlomu do jeho stanov ve smyslu judikatury Nejvyššího soudu. Krajský soud dospěl k závěru, že k tzv. jednorázovému průlomu do stěžovatelových stanov v nynějším případě došlo, neboť stěžovatelovo představenstvo složené ze všech akcionářů rozhodlo o výplatě

zálohy na podíl na zisku osobě bez majetkové účasti ve stěžovateli (panu M.). Takové rozhodnutí stěžovatele navíc podle krajského soudu nemuselo být ověřeno notářským zápisem, protože tato povinnost byla do zákona o obchodních korporacích zavedena až novelizací § 45 odst. 3 s účinností od 1. 1. 2021. Stěžovatel rozporuje právě nedostatek formy veřejné listiny podle § 45 odst. 3 ZOK.

[35] S posouzením krajského soudu Nejvyšší správní soud souhlasí. Podstatnou skutečností, na kterou konstantně upozorňuje již žalovaný a ze které vyšel i krajský soud při posuzování této námitky, je, že § 45 odst. 3 ZOK a s ním spojená zdánlivost právního jednání v případě, kdy není rozhodnutí orgánu obchodní korporace v případech vyžadovaných zákonem osvědčeno veřejnou listinou sepsanou nejpozději do 60 dnů ode dne jeho přijetí, byla do zákona o obchodních korporacích zavedena až jeho novelou č. 33/2020 Sb. s účinností od 1. 1. 2021. V nynější věci však došlo k výplatě první sporné částky v dubnu 2016, tedy dlouho před zmíněnou novelou zákona o obchodních korporacích. Tato námitka tedy není důvodná.

[36] Nejvyšší správní soud přesto považuje za nutné doplnit posouzení této námitky krajským soudem. Toto doplnění však nic nemění na její nedůvodnosti, a proto Nejvyšší správní soud nepovažuje za procesně ekonomické ani účelné zrušit rozsudek krajského soudu a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

[37] Již žalovaný i krajský soud správně vyšli z § 8 odst. 3 daňového řádu, podle něhož vychází správce daně ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Správce daně je v souladu s daňovým řádem povinen posuzovat skutečný obsah právního jednání, který je stěžejní pro správné zjištění a stanovení daně, a to bez ohledu na jeho případné formální označení (zde jako „zápůjčka“) v soukromoprávní sféře. Správce daně i žalovaný tedy postupovali správně, pokud zkoumali skutečnosti rozhodné pro správu daní, mezi které spadá rovněž skutečný ekonomický smysl posuzovaného smluvního ujednání.

[38] I Nejvyšší správní soud přitom souhlasí se žalovaným a následně i krajským soudem, že v nynějším případě představovala sporná plnění podle svého skutečného obsahu vyplácené zálohy na podíl na zisku, nikoli zápůjčku, jak tvrdí stěžovatel. K tomu vedly Nejvyšší správní soud následující skutečnosti.

- zaměstnanec D. M. byl u stěžovatele zaměstnán v období od 15. 2. 2016 do 25. 6. 2017. Z pracovního poměru mu plynula mzda v minimální výši;
- akcionáři stěžovatele měli uzavřeny pracovní smlouvy, v nichž byla vždy sjednána minimální mzda; na zisku se podíleli prostřednictvím dividend;
- v reakci na kontrolní zjištění předložil stěžovatel správci daně e-mailovou komunikaci ze dne 12. 4. 2016, podle které mají platby zaměstnanci žalobce představovat „zálohy na dividendy“, přičemž výše měsíční platby byla odvozena od očekávané výše dividend; v této komunikaci byla již před uzavřením následné smlouvy o poskytnutí zápůjčky požadována jistota, že finanční prostředky nebude muset pan M. vracet;
- ve svém vyjádření ze dne 3. 8. 2021 stěžovatel uvedl, že mezi jeho akcionáři a panem M. došlo počátkem roku 2016 k uzavření ústní dohody o budoucím převodu části

pokračování

- akcií stěžovatele na pana M. s tím, že akcie mu měly být převedeny ještě před rozhodným dnem pro výplatu dividend za rok 2016;
- dne 15. 4. 2016 uzavřel stěžovatel se svým zaměstnancem smlouvu o poskytnutí zápůjčky ve výši 5 040 000 Kč, která měla být vyplácena v pravidelných měsíčních platbách ve výši 280 000 Kč, a to od dubna 2016, úrok byl ve smlouvě stanoven ve výši 2 %. Pan M. stěžovateli nic nesplácel;
- dne 16. 5. 2016 sjednal stěžovatel se svým zaměstnancem dohodu o způsobu vypořádání zápůjčky poskytnuté na základě smlouvy o zápůjčce ze dne 15. 4. 2016. Dle dohody měla být zápůjčka uhrazena započtením pohledávky z dividend z akcií, které měl stěžovatel převést na zaměstnance (dle čl. 2.1. se věřitel a dlužník dohodli, že uzavřou-li smlouvu o převodu akcií dle bodu 1.2 této dohody, zavazují se současně uzavřít další dohodu o způsobu vypořádání zápůjčky v návaznosti na právo dlužníka na vyplacení zisku [dividend] z akcií);
- dne 31. 5. 2017 byl uzavřen dodatek ke smlouvě o poskytnutí zápůjčky, dle kterého již stěžovatel nebyl povinen zaměstnanci poskytovat pravidelné měsíční částky.

[39] I podle Nejvyššího správního soudu je zřejmé, že sám stěžovatel sporné platby před uzavřením smlouvy o poskytnutí zápůjčky označil za „zálohy na dividendy“ a v daňovém řízení nesouhlasil s tím, že se jednalo o „dorovnání platu“ zaměstnanci, nýbrž šlo o „zápůjčku budoucímu akcionáři“. Jak správně poukázal žalovaný, skutečnost, že šlo o zálohu na podíl na zisku, je zřejmá i ze samotného obsahu dohody o způsobu vypořádání zápůjčky; v této dohodě bylo výslovně deklarováno, že „prominutí zápůjčky“ bude spojeno s tím, že nedojde ke splnění závazku uzavřít smlouvu o převodu akcií, anebo dojde k započtení poskytnutých finančních prostředků na dividendy. Je zcela zjevné, že projev vůle stran směřoval od počátku k ošetření toho, aby pan M. poskytnutou „zápůjčku“ nemusel vracet, neboť ekonomickým smyslem smluvního ujednání mezi stranami bylo poskytnout panu M. předem podíl na zisku coby zaměstnanci (případně budoucímu akcionáři), tedy zálohu, což není podstata zápůjčky (dočasné přenechání finančních prostředků); tomu nasvědčuje i v souvislosti s tím sjednaná výše hrubé mzdy pana M. v minimální výši (shodně již krajský soud v bodu 25 svého rozsudku). K tomu lze odkázat i na zmíněnou e-mailovou komunikaci ze dne 12. 4. 2016 a zmínit, že stěžovatel nikdy nepožadoval placení smluveného úroku. Nejvyšší správní soud opakuje, že je zjevné, že v žádném okamžiku se nepočítalo s tím, že budou naplněny definiční znaky zápůjčky, a že by snad měl pan M. vracet nějaké dočasné přenechané finanční prostředky.

[40] Namítl-li stěžovatel, že se nemohlo jednat o výplatu zálohy na podíl na zisku kvůli absenci splnění požadavků zákona o obchodních korporacích, toto není pro nynější věc podstatné. Nejvyšší správní soud se v minulosti již zabýval významem absolutní neplatnosti soukromoprávních jednání v daňové oblasti. Dospěl přitom k závěru, že 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. Provádí-li však daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky, může mít i absolutně neplatný soukromoprávní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009-200, č. 2489/2012 Sb. NSS). Daňovou účinnost fakticky vynaloženého nákladu, jakož i zdanitelnost dosažených příjmů, nelze opírat pouze

o soukromoprávní hodnocení platnosti smlouvy. Pokud například daňové subjekty, které na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy na jedné straně dosáhly příjmů, jež lze pro daňové účely podřadit pod příjmy z pronájmu, a na druhé straně uplatnily daňově uznatelné náklady, nereflktují na soukromoprávní důsledky neplatnosti smlouvy, tj. jednají tak, jako by tato smlouva byla bezvadná, pak neplatnost smlouvy nemá na zdanitelnost dosažených příjmů a daňovou uznatelnost uplatněných nákladů žádný vliv. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010-180, č. 2415/2011 Sb. NSS). I absolutně neplatný právní úkon může mít za určitých okolností daňověprávní účinky. Pro oblast daňovou je přitom rozhodná ekonomická logika, tedy zda se předmětný závazek projevil v majetkové sféře daňového subjektu. Pokud závazek fakticky existoval, neboť byl realizován a měl dopady do majetkové reality zúčastněných stran, zpravidla se odrazí také v daňové oblasti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 11/2013-84, bod 42).

[41] Již výše Nejvyšší správní soud uvedl, že ústřední otázkou nynějšího sporu je povaha příjmu vyplaceného stěžovatelem jeho zaměstnanci, která byla určující pro způsob jeho zdanění. Jinými slovy řečeno, zda peněžitá plnění vyplácená stěžovatelem panu M. představovala zálohu na podíl na zisku a tedy příjem plynoucí panu M. v souvislosti se současným výkonem činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP. Ve smyslu výše citovaného rozsudku 7 Afs 130/2009-200 v tomto případě tedy daňové právo jistě nevyžaduje, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy. Naopak se jedná o druhou situaci, v níž daňové právo provádí prostřednictvím generální klauzule uvedené v § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky. V tomto případě tedy může mít i absolutně neplatný soukromoprávní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky a podstatou posouzení je, o jaký úkon se ve skutečnosti jednalo, nikoli zda je platný z pohledu soukromého práva, či nikoli.

[42] Podle Nejvyššího správního soudu vzhledem k povaze nynějšího sporu tedy v zásadě nebylo třeba se zabývat dodržením požadavků zákona o obchodních korporacích. Podstata sporu totiž spočívala v tom, o jaké skutečné právní jednání se ve stěžovatelově případě jednalo a jestli toto právní jednání mělo být zdaněno jako příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP. Stěžovatelovy námitky ohledně nesplnění požadavků zákona o obchodních korporacích tedy pro zdejší věc nebyly podstatné a nemohly být ani důvodné.

[43] Ve druhém okruhu kasačních námitek stěžovatel zpochybňuje povahu zálohy na podíl na zisku. Připustil-li by stěžovatel, že sporná plnění měla být zdaněna, tak měla být zdaněna jako kapitálový příjem, nikoli jako příjem ze závislé činnosti. Krajský soud navíc ve svém rozsudku odkazoval výlučně na judikaturu a komentářovou literaturu vztahující se výlučně k vyplácení podílu na zisku a tyto závěry automaticky vztahuje i na zálohy na podíl na zisku. Podle stěžovatele je v těchto institutech však rozdíl a otázka záloh na podíl na zisku nebyla dosud judikатурně řešena. Nejvyšší správní soud by tak měl podle stěžovatele především vyřešit otázku, zda zálohy na podíl na zisku poskytované budoucímu akcionáři, které jsou následně vypořádány již z reálných dividend této osoby jako akcionáře, jsou příjmem z kapitálového majetku či příjmem ze závislé činnosti za stavu, kdy tento budoucí akcionář je v okamžiku poskytnutí zálohy na podíl na zisku

pokračování

zaměstnancem. Poskytnutí peněžitých plnění bylo spojeno s dohodou akcionářů a pana M. o budoucím převodu akcií stěžovatele, tedy s budoucí majetkovou účastí pana M. ve stěžovateli. Skutečnost, že následně z majetkové účasti sešlo z důvodu neočekávaného rozkolu stávajících akcionářů v květnu 2017 však nemůže mít vliv na zpětné přehodnocení povahy plnění poskytovaných panu M.

[44] Pro posouzení tohoto okruhu kasačních námitek je podle Nejvyššího správního soudu určující, že stěžovatel přehlíží základní skutečnost – a sice, že pan M. v době výplaty finančních prostředků akcionářem nebyl. Již jen pro dokreslení věci lze zmínit, že se akcionářem stěžovatele ani nikdy nestal. Pan M. měl se stěžovatelem pouze uzavřenou ústní dohodu o budoucím nabytí stěžovatelových akcií, k jejíž realizaci však nikdy nedošlo. Pan M. byl tedy po celou dobu vyplácení sporných plnění pouze stěžovatelovým zaměstnancem, který pobíral minimální mzdu ve výši 9 900, resp. 11 000 Kč. Na tuto skutečnost konstantně upozorňuje žalovaný a jako základní ji pojal i krajský soud, který v bodu 27 svého rozsudku uvedl: „[N]ení přitom sporu o to, že D. M. v rozhodné době nedisponoval majetkovým podílem na společnosti žalobce, avšak pro žalobce vykonával závislou činnost, ze které mu plynuly příjmy dle § 6 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k výše uvedenému je pak nutné vedle mzdy žalobcem vyplácené částky hodnotit jako příjem D. M. ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, ze kterého byl žalobce povinen v souladu s § 38h odst. 1 zákona o daních z příjmů vypočíst a odvést zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.“

[45] V bodě 26 svého rozsudku navíc krajský soud odkázal na komentářovou literaturu, která se ohledně nyní sporné otázky shoduje s výše uvedeným a rovněž potvrzuje nyní přijatý závěr, že záloha na podíl na zisku, pokud je vyplácena plátcem zaměstnanci v souvislosti s výkonem činnosti, která je zdaňována podle § 6 ZDP jako příjem ze závislé činnosti, není příjmem z kapitálového majetku, ale příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP.

[46] Byť je pravda, že komentářová literatura, na kterou odkázal krajský soud a s jejímiž závěry se nyní ztotožnil i Nejvyšší správní soud, se zabývá primárně výplatou podílu na zisku, Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod, proč by závěry v ní prezentované nebyly použitelné i na výplatu zálohy na podíl na zisku. Stěžovatel sám žádnou odlišnost obou institutů neuvádí a z konstrukce výplaty podílu na zisku a zálohy na podíl na zisku, jak jsou obsaženy v § 31 až 35 ZOK, podle Nejvyššího správního soudu žádná odlišnost významná pro nynější věc neplyne. To ostatně naznačuje i jeden z komentářů citovaných krajským soudem, podle kterého „[P]říjmem z kapitálového majetku nebude tedy podíl na zisku z obchodní korporace **nebo i jiný obdobný titul**, pokud je vyplácen plátcem zaměstnanci v souvislosti s výkonem činnosti, která je zdaňována podle § 6 ZDP jako příjem ze závislé činnosti.“ (srov. opět bod 26 rozsudku krajského soudu, resp. Janoušek, L. § 8 *Příjmy z kapitálového majetku*. In: Hlaváč, J. a kol. *Zákon o daních z příjmů: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer. ASPI_ID KO586_1992CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X; pozn.: zvýraznění doplněno).

[47] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že i podle jeho právního názoru představovala sporná peněžitá plnění zálohu na podíl na zisku. Stěžovatelův zaměstnanec, kterému byla sporná peněžitá plnění vyplácena, byl po celou dobu výlučně stěžovatelovým zaměstnancem

bez jakékoli majetkové účasti ve stěžovateli. Tento zaměstnanec pobíral od stěžovatele mzdu v minimální výši a vedle toho jednotlivá peněžitá plnění z titulu zálohy na podíl na zisku. V takovém případě však tato peněžitá plnění představovala příjmy plynoucí zaměstnanci v souvislosti se současným výkonem činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP, ze kterého byl stěžovatel povinen v souladu s § 38h odst. 1 zákona o daních z příjmů vypočíst a odvést zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

[48] Konečně i poslední stěžovatelovu kasační námitku již vypořádal krajský soud a stěžovatel s posouzením krajského soudu v kasační stížnosti v zásadě nijak nepolemizuje, pouze opakuje, že pokud by bylo uvažováno o vzniku příjmu pana M. z titulu poskytnutých plnění, vznikl by tento příjem uplynutím data 31. 12. 2018 – tedy nabytím účinků prominutí dluhu podle bodu 2.1 dohody o způsoby vypořádání zápůjčky ze smlouvy o zápůjčce ze dne 15. 4. 2016, nikoli okamžikem poskytování jednotlivých plnění.

[49] Ani tato námitka však není důvodná a Nejvyšší správní soud okazuje na bod 29 rozsudku krajského soudu. Zde krajský soud uvedl, že částky, které byly materiálně zálohou na podíl na zisku, se již v okamžiku jejich vyplacení staly příjmem ve smyslu § 6 odst. 1 písm. d) ZDP, a nestaly se tudíž příjmem až dne 31. 1. 2018, jak tvrdí stěžovatel (když dovozuje, že tehdy došlo k nabytí účinků prominutí dluhu). S tímto posouzením Nejvyšší správní soud souhlasí, neboť vypořádání dluhu tímto způsobem bylo předvídáno od počátku, a opakuje, že stěžovatel proti tomuto právnímu závěru nepřednesl v zásadě žádnou konkurující argumentaci; Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od právního posouzení provedeného krajským soudem odchýlit. Ani tato námitka tedy nebyla důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[50] Z výše uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelova kasační stížnost nebyla důvodná, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[51] Stěžovatel v nynější věci nebyl úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému pak nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z jeho běžné úřední činnosti, proto mu Nejvyšší právní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 16. ledna 2025

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu