

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mráky, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně: **LINER MONTAGE spol. s r.o.**, Nákladní 281/41, Liberec, zast. advokátem Mgr. Davidem Hejzlarem, 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2022, čj. 37763/22/5200-11431-706481, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 19. 3. 2025, čj. 59 Af 32/2022-238,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se odmítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobkyni **se vrátí** soudní poplatek za kasační stížnost ve výši **5 000 Kč**, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Davida Hejzlara, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

1. Vymezení věci

[1] Správce daně žalobkyni doměřil dodatečnými platebními výměry ze dne 25. 2. 2020 daň z příjmů právnických osob, a to za zdaňovací období roku 2014 v částce vyšší o 893 190 Kč a za zdaňovací období roku 2015 v částce vyšší o 912 760 Kč. Současně dodatečnými platebními výměry žalobkyni uložil povinnost uhradit penále. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 10. 2022 zamítl. Spornou otázkou bylo určení obvyklé ceny úroků ze smluv o půjčce, kterou uzavřela žalobkyně se svým jednatelem Liborem Bernhem a jeho manželkou P. N. Daňové orgány stanovily žalobkyni ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, obvyklou cenu úroků ze smluv o půjčce a vyloučily zjištěný rozdíl mezi úroky z půjček poskytnutých žalobkyni a zjištěnou cenou obvyklou.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu. Krajský soud rozsudkem ze dne 11. 7. 2023 rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. **Podle krajského soudu daňové orgány** nevezaly dostatečně v potaz, že z dokazování provedeného ve vztahu ke kontrolovaným obdobím vyplynulo, že se u půjček, alespoň v převážné části,

nejednalo o půjčky bezúčelové. Pro posuzovaná zdaňovací období se podle názoru krajského soudu podařilo žalobkyni prokázat účel smluv o půjčkách.

[3] Proti rozsudku krajského soudu ze dne 11. 7. 2023 podal žalovaný kasační stížnost, o které rozhodl NSS rozsudkem ze dne 13. 11. 2024, čj. 10 Afs 221/2023-59, tak, že rozsudek krajského soudu ze dne 11. 7. 2023 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. NSS uvedl, že ve smlouvách o půjčkách v posuzované věci nebyl uveden účel poskytnutí finančních prostředků. Z toho, že manželé N. následně tyto peníze sami nespotřebovali, ale využili je k investicím, nelze dovodit nic o účelovosti půjčky. Jedná se pouze o to, jak byly poskytnuté finanční prostředky manželé N. využity. Krajský soud nesprávně vycházel z toho, že prokázání způsobu využití finančních prostředků svědčí o tom, zda byla uzavřena účelová, nebo bezúčelová půjčka. NSS proto napadený rozsudek zrušil a zavázal krajský soud k tomu, aby znovu posoudil použitelnost jednotlivých posudků v souvislosti se závazným právním názorem NSS.

[4] Krajský soud v dalším řízení rozhodl v záhlaví označeným rozsudkem tak, že žalobu zamítl. Vycházel přitom ze závazného právního názoru NSS.

2. Kasační řízení

Kasační stížnost

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítla, že krajský soud otázku skutečného obsahu smluvního vztahu, který vznikl mezi stěžovatelkou a Liborem Nekovářem (resp. P. N.) v souvislosti se šetřenými transakcemi, neposoudil správně. Formálně se jednalo o půjčku. Skutečným obsahem smluvního vztahu však byla smlouva o obstarání investic. To stěžovatelka dokládala řadou důkazních prostředků. Podle jejího názoru správní orgány i krajský soud ulpívají na tom, že v průběhu daňové kontroly v roce 2013 stěžovatelka předložila smlouvy o půjčkách. Neberou v potaz následující vývoj věci včetně výsledků dokazování. Stěžovatelka namítla, že výpověď P. N. nebyla přijata jako důkaz.

[6] Závěr krajského soudu o bezúčelovosti půjček je podle stěžovatelky nesprávný. V důsledku toho krajský soud rovněž nesprávně aplikoval § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Dané transakce byly spojeny s jasně daným účelem.

[7] Podle stěžovatelky NSS v rušícím rozsudku nesprávně posoudil spornou otázku a žádá kasační soud, aby své závěry přehodnotil. Stěžovatelka upozornila, že NSS v rozsudku ze dne 22. 1. 2021, čj. 5 Afs 310/2019-49, dospěl k odlišným závěrům. Pátý senát uvedl, že finanční orgány musí na základě předložených listin „správně zjistit účel smluv o půjčce“ a tento zjištěný účel peněžních prostředků v řízení řádně zohlednit. Pátý senát NSS neměl na mysli pouhé ověření, zda je účel půjčky výslovně uveden v samotné smlouvě, ale požadavek na prověření a zohlednění širších skutkových okolností, z nichž tento účel vyplývá. Desátý senát NSS v rušícím rozsudku naopak uvedl, že „účel půjčky musí být sjednán již v samotné smlouvě“ a že „na účelovost půjčky přitom nelze usuzovat z toho, že bylo následně zjištěno, jak byly peníze použity“. Tyto obecné závěry nelze použít na specifický případ posuzované věci, neboť Libor Nekovář byl a stále je jediným společníkem i jednatelem stěžovatelky, tzn. dlužníka i věřitele (v pojmosloví smlouvy o půjčce) reprezentovala jedna

pokračování

a ta samá osoba. V rušicím rozsudku NSS i napadeném rozsudku je tato skutečnost přehlédnuta.

[8] Další námítky stěžovatelky se týkaly druhého znaleckého posudku Ing. Bernhardta, který byl zpracován poté, co krajský soud prvním rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka namítla, že žalovaný zjevně dezinterpretoval závěry příslušného znaleckého posudku (ve vztahu k účelu příslušných transakcí). Totožnou dezinterpretací trpí také závěry žalovaného ve vztahu k původnímu znaleckému posudku Ing. Bernhardta, na kterém spočívalo odvolací rozhodnutí žalovaného. Podle stěžovatelky je tedy nesprávný závěr krajského soudu, že v případě smluv o půjčkách se jednalo o bezúčelové půjčky. Specifické okolnosti případu jsou posouzeny pouze ve znaleckém posudku ESA ze dne 15. 3. 2019.

[9] Stěžovatelka namítla, že krajský soud i žalovaný se nevypořádali s otázkou, že by „nespojená osoba“ v běžném obchodním vztahu jednala tak, že by si vzala úvěr s úrokem 17,5 % p. a., aby jej následně investovala na zahraničních kapitálových trzích. Takový předpoklad se jeví jako nereálný.

[10] Stěžovatelka navrhla, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, případně zrušil pouze rozsudek krajského soudu.

Vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný souhlasí se závěry krajského soudu. Odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku, své rozhodnutí i vyjádření k žalobě. Upozornil na to, že stěžovatelka v části kasační stížnosti pouze opakuje žalobní argumentaci, proto je kasační stížnost v této části nepřipustná. Žalovaný rovněž poukázal na to, že krajský soud se řídil závazným právním názorem NSS. Stěžovatelka nenamítá, že by se krajský soud tímto názorem neřídil [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.].

[12] Žalovaný se vyjádřil i k druhému znaleckému posudku Ing. Bernhardta, který byl zpracován ve znovuobnoveném odvolacím řízení a v němž se znalec zabýval úrokovou sazbou ve vztahu k účelovosti půjček. S ohledem na závazný právní názor NSS se určené úrokové sazby Ing. Bernhartem v druhém znaleckém posudku u jednotlivých půjček v případě hypotézy, že by tyto byly účelové, staly bezpředmětnými.

[13] Žalovaný se dále vyjádřil k povaze smluvního vztahu. Rovněž uvedl, že rušící rozsudek NSS v této věci není v rozporu s rozsudkem pátého senátu, jak stěžovatelka naznačovala v kasační stížnosti. Podle názoru žalovaného není napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

3. Právní hodnocení

[14] V posuzované věci se jedná o opakovanou kasační stížnost, proto se NSS nejprve zabýval její přípustností z hlediska § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle kterého je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno NSS; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem NSS. Rozšířený senát v usnesení ze dne 22. 3. 2011,

čj. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, dovedil, že ze zákazu opakované kasační stížnosti platí výjimky též pro případy, v nichž NSS zrušil rozhodnutí soudu pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Nepřípustnosti kasační stížnosti však nebrání skutečnost, že předchozí a následnou kasační stížnost podali rozdílní účastníci řízení. Jestliže rozhodnou otázku již NSS plně vyřešil k předchozí kasační stížnosti jiného účastníka, mohou ostatní účastníci řízení namítat pouze to, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem NSS (rozsudek NSS ze dne 7. 3. 2025, čj. 3 Azs 64/2024-30, náleží Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2019, sp. zn. III. ÚS 926/19). O žádnou z uvedených situací se však v nyní posuzované věci nejedná.

[15] Smyslem této úpravy je, aby se NSS opakovaně nezabýval věcí, ke kterým již jednou svůj právní názor vyslovil, a to za předpokladu, že se krajský soud tímto názorem řídil. Ostatně vysloveným právním názorem je v řízení o opakované kasační stížnosti vázán i sám NSS. To vylučuje možnost, aby jej k nové kasační stížnosti změnil (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS).

[16] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá nesprávné posouzení povahy smluvního vztahu, který vznikl mezi ní a manželi N. Podle stěžovatelky smlouvy o půjčce byly materiálně smlouvami o obstarání investic. NSS se v rušicím rozsudku k této otázce jednoznačně a jasně vyjádřil a učinil tak v mezích rozsahu první kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů. NSS posoudil i specifické okolnosti daného případu. Žalovaný v předchozí kasační stížnosti řešenou otázku nastolil a stěžovatelka měla jako účastník řízení možnost se k ní vyjádřit a uplatnit veškerou relevantní argumentaci. Na danou věc nedopadá žádná z výjimek pro projednání opakované kasační stížnosti. Sporná otázka byla tedy již vyřešena a není možné se jí nyní znovu zabývat.

[17] NSS se v rušicím rozsudku zabýval také svědeckou výpovědí paní N. (viz body 42 a 43 rušícího rozsudku NSS).

[18] NSS rovněž nemůže přihlídnout k tomu, k jakým dílčím závěrům dospěl znalec Ing. Bernhardt ve druhém znaleckém posudku, resp. tyto závěry jsou v pro danou věc ve smyslu závazného právního názoru NSS irelevantní. Znalec v něm vycházel ze zadání, které bylo vytvořeno na základě nesprávného závěru rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného. Tento rozsudek následně NSS zrušil.

[19] NSS dodává, že v rozporu nejsou ani závěry rušícího rozsudku v této věci a rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 310/2019. S rozsudkem pátého senátu se NSS v rušicím rozsudku vypořádal v bodě 45. Na závěry pátého senátu NSS navázal (např. bod 34 rušícího rozsudku).

4. Závěr a náhrada nákladů řízení

[20] NSS s ohledem na shora uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřípustná.

[21] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s.

pokračování

[22] Podle § 10 odst. 3 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, byl-li návrh na zahájení řízení (zde kasační stížnost) před prvním jednáním odmítnut, soud vrátí z účtu soudu zaplacený poplatek. Proto soud rozhodl o vrácení zaplaceného soudního poplatku výrokem III.

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

V Brně dne 2. července 2025

Ondřej Mrákota
předseda senátu