

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka
a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **Krajská zdravotní, a. s.,** se sídlem Sociální péče 3316/12A, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 5. 2012, č. j. 15 Af 41/2010 – 26,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Předmět a dosavadní průběh řízení

[1.] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) se žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 2. 2010, č. j. 2155/10-1100-505275, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 8. 6. 2009, č. j. 132203/09/214913507506, kterým byla stěžovatelce vyměřena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 2008 ve výši 134 370 Kč.

[2.] Finanční úřad v Ústí nad Labem citovaným platebním výměrem na základě Zprávy o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků ze

dne 4. 6. 2009, č. j. 59676/09/214932500712, předepsal stěžovatelce podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů („zákon o daních z příjmů"), a podle ust. § 6 odst. 3 a § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdy platném znění (dále jen „ZSDP") k přímému placení daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2008.

[3.] Z obsahu Zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že stěžovatelka v jejím průběhu předložila mimo jiné i „Smlouvy o zařazení do stipendijního programu Krajské zdravotní, a.s." a dokument nazvaný „Směrnice – Stipendijní program Krajské zdravotní, a.s." Obsahem předložených smluv jsou i ujednání, dle kterých je po splnění podmínek student zařazen do stipendijního programu, v jehož rámci mu stěžovatelka poskytne pro akademický rok 2008/2009 stipendium – finanční obnos (70 000 Kč), přičemž podmínkou jeho poskytnutí pro následující studijní období je, aby student splnil podmínky uvedené v pravidlech, zejména pak podání žádosti o stipendium. Současně se student podpisem smlouvy zavazuje, že po řádném ukončení studia bude po dobu minimálně 3 let v pracovním poměru s odštěpným závodem stěžovatelky (zde Masarykova nemocnice v Ústí nad Labem, o. z.) a stěžovatelka jako poskytovatel je oprávněna požadovat od studenta vrácení již poskytnutého stipendia, pokud student během studia nebo po jeho skončení poruší smluvní podmínky stanovené pravidly, nebo pokud student po ukončení studia přestane pracovat pro poskytovatele dříve, než uplyne sjednaná doba 3 let.

[4.] Vyhodnocením předložených důkazních prostředků správce daně dospěl k závěru, že provedené důkazní řízení dle ust. § 31 odst. 4 ZSDP neosvědčilo důkazní prostředky jako důkazy k prokázání tvrzení stěžovatelky o poskytnutí půjčky a vyplacené částky stipendia posoudil jako zdanitelné příjmy jednotlivých studentů dle ust. § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, plynoucí v souvislosti s budoucím výkonem závislé činnosti, ze kterých stěžovatelka nesrazila a neodvedla daň, ačkoliv k tomu byla dle § 38h zákona o daních z příjmů povinna.

[5.] K odvolání stěžovatelky proti citovanému platebnímu výměru, v němž především namítala porušení ZSDP spočívající v nesprávném posouzení právní povahy předložených smluv o zařazení do stipendijního programu, které - dle jejího názoru - je třeba považovat za smlouvy nesoucí pojmové znaky smlouvy o půjčce ve smyslu ust. § 657 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále „obč. zák."), žalovaný výše citovaným rozhodnutím ze dne 23. 2. 2010 zamítl, neboť se ztotožnil s právním názorem finančního úřadu i se způsobem, jakým posoudil spornou otázku právní povahy smluv.

[6.] Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka žalobu, kterou Krajský soud v Ústí nad Labem v záhlaví citovaným rozsudkem zamítl podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.") jako nedůvodnou, neboť neshledal důvodnými žalobní námitky stěžovatelky, že v posuzované věci došlo k nesprávnému posouzení právní povahy předložených smluv o zařazení do stipendijního programu. K závěru, že na plnění z daných smluv se nemůže vztahovat výjimka uvedená v ust. § 3 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů, krajský soud dospěl po důkladnějším posouzení právní povahy předmětných smluv o zařazení do stipendijního programu, v porovnání s povahou a základními pojmovými znaky smlouvy o půjčce ve smyslu ust. § 657 obč. zák., jak je vykládá judikatura Nejvyššího soudu či právní teorie. Uvedl, že „*základním pojmovým znakem půjčky je dohoda dlužníka a věřitele, že dlužník vrátí nejméně tolik, co si půjčil. Přesná doba vrácení sice nemusí být sjednána, ale ze smlouvy musí vyplývat závazek*

dlužníka vrátit půjčenou věc. V daném případě došlo k poskytnutí stipendia, avšak ve smlouvě absentuje závazek studenta stipendium vrátit, jako protiplnění poskytnutého stipendia se zavázal ke vstupu do pracovního poměru s tím, že bude trvat nejméně 3 roky. Pokud žalobce odkazuje na čl. IV. Smlouvy, je nutno uvést, že k vrácení stipendia by byl student povinen jen v případě porušení smluvních povinností. Jde tedy o smluvní ujednání o zajištění závazku, nikoliv o základní ustanovení smlouvy. ... V případě, že by byla smlouva realizována bez porušení smluvních povinností ze strany studenta, které by vedly k povinnosti uhradit stejnou částku, která mu byla poskytnuta, a k tomu uhradit smluvní pokutu, nebylo by stipendium nikdy vráceno.“ Proto soud uzavřel, že „*v daném případě není smlouva smlouvou o půjčce dle § 657 obč. zák., ale nepojmenovanou smlouvou podle § 51 obč. zák., neboť nenaplňuje základní znak dočasnosti.*“

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7.] Stěžovatelka v kasační stížnosti směřující proti tomuto rozsudku uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[8.] Nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky Krajským soudem v Ústí nad Labem stěžovatelka spatřuje ve způsobu, jakým posoudil spornou otázku právní povahy předložených smluv o zařazení do stipendijního programu. Stěžovatelka tak zde opětovně, jak vyplývá ze spisu Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Af 41/2010 i ze správních spisů finančních úřadů, předkládá v podstatě obdobnou argumentaci, kterou již použila v řízení před finančními úřady, resp. v řízení o jí podané žalobě ke krajskému soudu, tj. že stipendium mělo charakter půjčky, protože poskytnutí peněz a závazek k jejich vrácení je pojmovým znakem smlouvy o půjčce ve smyslu ust. § 657 obč. zák. Tvrdí, že „*půjčka je výslovně vyjmuta z předmětu daně z příjmů dle ust. § 3 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů fyzických osob, až teprve splněním ve smlouvě stanovených podmínek závazek k vrácení zanikne (§ 36 obč. zák.), majetek studentů se zvýší, přestane jít o půjčku a je možno zdaňovat daní z příjmů. ... Není tak podstatné, že smlouva obsahuje i ujednání, která nejsou povinnou součástí smlouvy o půjčce, onen závazek pracovat po ukončení studia je třeba chápat jako podmínku poskytnutí půjčky. Pokud bychom v předmětné smlouvě nahradili pojem „stipendium“ pojmem „půjčka“, bude naplnění pojmových znaků smlouvy o půjčce zcela zjevné.*“ Proto stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil.

[9.] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s právním závěrem Krajského soudu v Ústí nad Labem obsaženým v napadeném rozsudku a pro stručnost odkázal na argumentaci v jeho odůvodnění, neboť se domnívá, že krajský soud se dostatečně vypořádal se všemi námitkami, které stěžovatelka nyní opětovně v kasační stížnosti předkládá, a spornou otázku právní povahy předložených smluv o zařazení do stipendijního programu posoudil správně.

III. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[10.] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že není důvodná.

[11.] Stěžovatelka od samého počátku řízení předkládá obdobnou argumentaci, v níž polemizuje s postupem finančních úřadů i s právním názorem krajského soudu ohledně

právní povahy předložených smluv o zařazení do stipendijního programu, což v daném případě hraje zásadní roli při jejich případné subsumpci pod výjimku ze zdanění, v souladu se zákonem o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud nicméně kasační námitky stěžovatelky nepovažuje za důvodné a se způsobem posouzení i s právním názorem krajského soudu o právní povaze předmětných smluv se ztotožňuje. Nejvyšší správní soud tak ve shodě s krajským soudem a koneckonců i s názorem finančních úřadů má za to, že předložené smlouvy o zařazení do stipendijního programu nelze, s ohledem na jejich samotný obsah i účel a okolnosti vzniku, považovat za smlouvy o půjčce ve smyslu ust. § 657 obč. zák., podle něhož *smlouvou o půjčce přenechává věřitel dlužníkovi věci určené podle druhu, zejména peníze, a dlužník se zavazuje vrátit po uplynutí dohodnuté doby věci stejného druhu.*

[12.] Judikatura Nejvyššího soudu i právní teorie za účel a charakteristické znaky smlouvy o půjčce považují (jak ostatně konstatoval i krajský soud) *„poskytnutí určité částky jedním subjektem druhému s tím, že dlužník půjčenou částku v dohodnuté době vrátí. Pro smlouvu o půjčce je charakteristické, že věřitel přenechává dlužníkovi určité množství věcí druhově určených k volnému nakládání, příp. spotřebování, a dlužník se zavazuje vrátit mu po určité době věci stejného druhu (např. peníze). Pojmovým znakem půjčky je její dočasnost (přenechání na dohodnutou dobu), avšak nezbytnou náležitostí smlouvy není stanovení doby vrácení. Není-li vůbec dohodnuta, je dlužník povinen půjčku vrátit na požádání věřitele podle ust. § 563 obč. zák.“* (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 24. 3. 2004, sp. zn. 29 Odo 350/2003, či rozsudek ze dne 31. 3. 2010, sp. zn. 33 Cdo 1517/2008, dostupné na www.nsoud.cz, anebo Eliáš, K. a kol. Občanský zákoník. Velký akademický komentář. 2. sv., Praha: Linde, 2008. s. 1956, či Švestka, J., Spáčil, J., Škárová, M., Hulmák, M. a kol. Občanský zákoník I, II. 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2009, s. 1853). Podstatou tohoto smluvního vztahu je tak převedení vlastnictví k druhově určeným věcem a po uplynutí doby zpětný převod vlastnictví věcí totožného druhu a množství zpět původnímu vlastníkovi.

[13.] V daném případě, jak již dovodil i krajský soud, stěžovatelkou předložené smlouvy o zařazení do stipendijního programu daný účel i charakteristické znaky smlouvy o půjčce nenaplňují. Především nelze souhlasit s tvrzením stěžovatelky, že ze smlouvy jednoznačně vyplývá, že jsou přenechávány peníze jako věc určená podle druhu (viz čl. I. a II. smlouvy) a že druhý účastník má povinnost přijaté peníze po uplynutí stanovené doby vrátit (viz čl. IV., body 3. a 4. Smlouvy) a jedná se tak o vymezení doby splatnosti závazku. Takový závěr ze znění citovaných ustanovení smlouvy, ani z jiných ustanovení totiž v žádném případě nevyplývá. Stěžovatelkou zdůrazňovanou povinnost studenta vrátit poskytnuté stipendium dle čl. IV. bod 4 i bod 5 smlouvy a rovněž ani v čl. IV. bod. 1 až 3 smlouvy vymezený dočasný, příp. trvalý zánik práva studenta na stipendium, nelze dle názoru Nejvyššího správního soudu interpretovat jako závazek dlužníka vrátit poskytnutou půjčku ve smyslu ust. § 657 obč. zák., ale jedná se toliko o instrumenty zajišťovacího a sankčního charakteru, kdy je naplnění účelu poskytnutého stipendia zajištěno řádným plněním předem stanovených podmínek a pravidel, přičemž student je při jejich nedodržení či porušení primárně (vedle smluvní pokuty dle čl. V bod. 3 smlouvy) sankcionován v podobě zániku práva na stipendium, resp. povinnosti již poskytnuté stipendium vrátit. V opačném případě, jak ostatně předestřel již krajský soud, za situace, kdy by byla smlouva realizována bez porušení smluvních povinností a došlo by tedy k naplnění a dodržení všech stanovených podmínek a pravidel, student není povinen

poskytnuté stipendium nikdy vracet, a to ani v rámci pracovního poměru u stěžovatelky po ukončení studia, např. formou srážek ze mzdy.

[14.] K námitce stěžovatelky, že při výměně slova „stipendium“ za slovo „půjčka“ v textu smlouvy, by již nebylo žádných pochyb o tom, že se jedná o smlouvu o půjčce, Nejvyšší správní soud považuje za nutné zdůraznit, že při výkladu smluvních ustanovení je nutno dát přednost skutečné vůli účastníků smlouvy nad formálním projevem této vůle. Podle platného českého občanského zákoníku, právní úkony vyjádřené slovy je třeba vykládat nejen podle jejich jazykového vyjádření, ale zejména též podle vůle toho, kdo právní úkon učinil, není-li tato vůle v rozporu s jazykovým projevem (§ 35 odst. 2 obč. zák.). Přitom je třeba vždy sledovat i smysl a účel, k jakému projevená vůle směřovala (srov. obdobně i nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 2061/08 ze dne 7. 4. 2011, dostupný na http://nalus.usoud.cz). V daném případě, jak je patrné i ze znění „Směrnice – Stipendijní programy Krajské zdravotní a.s.“, vymezující pravidla a podmínky pro poskytnutí stipendií, skutečný záměr či cíl, který stěžovatelka sledovala při nabídce stipendií studentům a následném uzavírání předmětných smluv, v nichž se studenti jako jedné z podmínek poskytnutí stipendia smluvně zavázaly po ukončení studia ke vstupu do pracovního poměru se stěžovatelkou (s jejím odštěpným závodem) po dobu minimálně 3 let, je třeba spíše spatřovat v hospodářském účelu (investice a podpora „lidských zdrojů“) a zajištění dostatečného množství kvalifikovaných pracovních sil („potřeby v oblastech personální, rozvojové, výzkumné a další“) v horizontu několika let, nikoliv ve snaze poskytnout dočasnou finanční výpomoc (půjčku) vybraným studentům po dobu jejich studia, jak činí mnohé finanční instituce formou studentských půjček, které mnohem více odpovídají účelu a charakteru smlouvy o půjčce ve smyslu ust. § 657 obč. zák.

[15.] Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožňuje s výkladem žalovaného v citovaném rozhodnutí o odvolání ze dne 23. 2. 2010, který dovodil, že pro daňové účely tak na tento typ plnění dopadá ust. § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů, které jednoznačně definuje okruh příjmů ze závislé činnosti, mezi něž patří ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů fyzických osob i příjmy plynoucí poplatníkovi při tzv. příslibu zaměstnání na základě smluv, které předcházejí vzniku pracovněprávního vztahu, nikoliv však jen výhradně na základě smlouvy o uzavření smlouvy budoucí pracovní smlouvy, ale i např. formou podnikového stipendia nebo jiné finanční výpomoci budoucímu (potenciálnímu) zaměstnanci. V daném případě je tak prokázáno, že se jedná o zdanitelné příjmy plynoucí v souvislosti s budoucím výkonem závislé činnosti tak, jak je uvedeno ve smlouvách, neboť zde existuje přímá souvislost mezi vyplacenými příjmy a budoucí závislou činností jejich příjemců.

[16.] Nejvyšší správní soud tak neshledal pochybení krajského soudu, pokud v napadeném rozhodnutí nepřisvědčil argumentaci stěžovatelky ohledně právní povahy předmětných smluv o zařazení do stipendijního programu stěžovatelky jako smlouvy o půjčce ve smyslu ust. § 657 obč. zák. a zamítnutím její žaloby jako nedůvodné dle § 78 odst. 7 s. ř. s. tak aproboval postup finančních orgánů, které vyplacené částky stipendia posoudily jako zdanitelné příjmy jednotlivých studentů dle ust. § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů fyzických osob, plynoucí v souvislosti s budoucím výkonem závislé činnosti, ze kterých stěžovatelka nesrazila a neodvedla daň, ačkoliv k tomu byla dle § 38h zákona o daních z příjmů povinna.

IV. Závěr

[17.] Ze všech shora vyložených důvodů Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 in fine s. ř. s.).

[18.] Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 9. srpna 2012

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu