



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: „**H. s. r. o.**“, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové** se sídlem Hradec Králové, Horova 17, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 5. 2004, č. j. 31 Ca 163/2003 - 32,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 5. 2004, č. j. 31 Ca 163/2003 - 32 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalované Finanční ředitelství v Hradci Králové se včas podanou kasační stížností domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 5. 2004, č. j. 31 Ca 163/2003 - 32 a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud napadeným rozsudkem zrušil pro nezákonnost rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 29. 9. 2003, č. j. 2284/120/2003-Ro, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 4. 12. 2001, č. j. 217673/01/228912/4041, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 588 380 Kč, a věc vrátil finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.

Krajský soud vyšel při svém rozhodování z toho, že již v předcházejícím řízení dospěl ve zrušujícím rozsudku ze dne 13. 3. 2003, č. j. 31 Ca 128/2002 - 31 k závěru, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 30. 7. 2002, č. j. 747/120/2002-Fe, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti již citovanému rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 4. 12. 2001, č. j. 217673/01/228912/4041, bylo rozporné, nejasné a tudíž i nepřezkoumatelné. Finančnímu ředitelství v Hradci Králové proto po zrušení správního rozhodnutí uložil, aby se vypořádalo s otázkou, zda úroky z jakýchkoliv peněžních prostředků plynoucích od společníků do společnosti v případě posouzení daňového dopadu, skutečně vždy podléhají podmínce uvedené v ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném pro rok 2000 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a svůj názor dostatečně jasně a přesvědčivě odůvodnilo. V případě, že by dospělo ke kladnému závěru, pak krajský soud považoval dokazování ohledně charakteru poskytnutých peněžních prostředků za zcela nadbytečné. Pokud by se úroky z úsporných vkladů a úroky z půjček při jejich hodnocení jako nákladů posuzovaly podle odlišných zásad a uvedené finanční ředitelství setrvalo na svém závěru, že se jedná o půjčky, považoval krajský soud za nutné, aby svoje závěry opíralo jen o ty důkazní prostředky, které jsou obsaženy v daňovém spise.

Krajský soud po přezkoumání nového správního rozhodnutí ze dne 29. 9. 2003, č. j. 2284/120/2003-Ro, které bylo vydáno po provedení dalšího řízení, dospěl závěru, že se Finanční ředitelství v Hradci Králové v tomto žalobou napadeném správním rozhodnutí neřídilo právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku ze dne 13. 3. 2003. Jednalo se především o posouzení smluv uzavřených mezi zaměstnanci a žalobcem. Finančnímu ředitelství bylo zrušujícím rozsudkem uloženo zvážit, zda je možno tyto smlouvy právně kvalifikovat jako smlouvy o úsporných vkladech či smlouvy o půjčkách a zvláště bylo zdůrazněno, že právní názor lze opírat jen o doklady založené ve spise. Finanční ředitelství přesto setrvalo na svém stanovisku, že se nesporně jedná o smlouvy o půjčkách, protože vklady peněžních prostředků byly uskutečňovány nárazově a nebylo vyloučeno jejich účelové využití. Tento závěr nemá opět oporu ve správním spise. Ve světle těchto závěrů uskutečněných na základě nedostatečného skutkového zjištění pak nemohl krajský soud hodnotit právní kvalifikaci vkladů s následným vyloučením jejich aplikace na daný případ tak, jak uvedlo finanční ředitelství ve svém rozhodnutí. V žádném případě též není možno souhlasit s názorem tohoto ředitelství, že krajský soud se v předcházejícím řízení přiklonil k variantě, že uvedené smlouvy jsou jednoznačně smlouvami o půjčkách. Naopak bylo konstatováno, že takovému závěru skutková zjištění nenasvědčují. Jinými slovy, pokud právní hodnocení, jinak logické, nemá oporu ve správním spise, pozbývá tím své kvality a významu. Posléze pak krajský soud, pokud jde o právní posouzení pojmu „nepřímé vedení společnosti“ odkázal na svůj názor vyslovený v předcházejícím zrušujícím rozsudku, na kterém není důvodu nic měnit.

V kasační stížnosti proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, která se opírá o důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), žalované Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „stěžovatel“) odmítlo závěry krajského soudu, pokud ten dospěl k tomu, že žalobou napadené správní rozhodnutí je třeba zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Stěžovatel nejprve uvedl, že na základě výsledků zprávy č. 214 o daňové kontrole zvýšil správce daně žalobci základ daně z příjmů právnických osob za rok 2000 o částku 1 898 223 Kč, tedy o úroky z půjček společníků do společnosti „H. s. r. o.“, které nesplňovaly podmínky ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, účinném pro rok 2000,

neboť přesahovaly čtyřnásobek vlastního jmění společnosti a nejednalo se o termínované vklady podle ustanovení § 8 odst. 7 téhož zákona.

Namítl, že správce daně opodstatněně posoudil smlouvy mezi jednotlivými společníky a společnostmi, které byly sepsány s odkazem na ustanovení § 657 a násl. občanského zákoníku, jako smlouvy o půjčce, protože nebyl předložen jediný důkaz, který by osvědčil, že jejich předmětem byly úsporné termínované vklady. Je tomu tak i proto, že sám Ing. R., jednatel v protokolu ze dne 26. 7. 2001 uvedl, že přijímání úsporných vkladů a půjček nebylo upraveno interním předpisem, vklady se uskutečnily především jednorázově a zejména ostatní zaměstnanci nebyli o možnosti ukládání finančních prostředků nijak informováni. Z úřední činnosti správce daně je pak známé, že největší objem finančních prostředků byl poskytnut společníky firmě v roce 1997, kdy firma kupovala pozemky v T. Ostatně i z výdajových pokladních dokladů z roku 1997 je patrné, že jako účel výplaty je na nich uvedeno „půjčka“. Žalobce se také v kontrolovaném zdaňovacím období nechoval k poskytnutým finančním prostředkům jako k úsporným termínovaným vkladům. Nevyplácel žádné úroky, ani je nedanil srážkovou daní podle § 36 zákona o daních z příjmů a ani z daňových nákladů nevyloučil limitovanou výši úroků podle § 25 odst. 1 písm. x) téhož zákona. Také v doplnění odvolání ze dne 8. 3. 2002 žalobce striktně nevyloučil, že se ve skutečnosti jedná o úročené půjčky společníků firmě. Další nepřímé důkazy o tom, že jde o úročenou půjčku společníků firmě a nikoliv o úsporný termínovaný vklad dle § 8 odst. 7 zákona o daních z příjmů jsou uvedeny v žalobou napadeném správním rozhodnutí ze dne 29. 9. 2003. S těmito skutečnostmi se krajský soud vůbec nevypořádal a není proto zřejmé, na jakém základě došel k tomu, že „ve světle těchto závěrů uskutečněných na základě nedostatečného skutkového zjištění nemohl krajský soud hodnotit právní kvalifikaci vkladů s následným vyloučením jejich aplikace na daný případ tak, jako to žalovaný uvedl ve svém rozhodnutí“. Krajský soud tak zrušením žalobou napadené správního rozhodnutí zatížil svůj rozsudek vadou, která má za následek jeho nezákonnost pro nesrozumitelnost.

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že na rozsudku krajského soudu není nic nesrozumitelného a požadavek tohoto soudu, aby stěžovatel své závěry opíral jen o důkazní prostředky, jež jsou obsahem spisu, není protizákonný. Stěžovatel opakovaně odmítá akceptovat skutečnost, že pojem „úsporné vklady“ byl definován pouze v zákoně o daních z příjmů a přesto argumentuje s ustanoveními občanského a obchodního zákoníku, které lze aplikovat jen ve vztahu k bankám a jiným finančním institucím. Odvolávky stěžovatele na absenci interních předpisů a informací pro zaměstnance zde nemají místo, protože nejsou žádným právním předpisem stanoveny a vyžadovány. Stejně tak není stanoven žádným právním předpisem termín výplaty úroků (smluvní volnost termínu vyplácení). Je tedy lichá argumentace stěžovatele stran nevyplácení úroků a nezdanění srážkovou daní. Vedle toho nebyla nikdy překročena ani limitovaná výše úroků podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. x) zákona o daních z příjmů. Žalobce nikdy nepřipouštěl, že by šlo v této věci o půjčky, jak mylně tvrdí stěžovatel, ale vždy trval na stanovisku, že jde o úsporné vklady. Žalobce proto obsahově navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele proti již citovanému rozsudku krajského soudu zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 5. 2004, č. j. 31 Ca 163/2003 - 32 při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a jelikož sám shledal vadu obsaženou v § 109 odst. 3 s. ř. s. (nepřezkoumatelnost rozsudku), k níž musel přihlédnout z úřední povinnosti, dospěl k závěru, že uvedený rozsudek krajského soudu je třeba zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Krajský soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku vytyká stěžovateli, že se v novém správním rozhodnutí ze dne 29. 9. 2003 neřídil právním názorem vysloveným v rozsudku ze dne 13. 3. 2003, č. j. 31 Ca 128/2002 - 31, jímž bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 30. 7. 2002, č. j. 747/120/2002-Fe a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

Tato výtka krajského soudu není na místě.

Ve zrušovacím rozsudku krajského soudu ze dne 13. 3. 2003 bylo stěžovateli uloženo, že se nejprve musí vypořádat s otázkou, zda úroky z jakýchkoliv peněžních prostředků plynoucích od společníků do společnosti v případě posouzení daňového dopadu skutečně vždy podléhají podmínce stanovené v § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů a svůj názor dostatečně jasně a přesvědčivě odůvodnit. V případě, že dospěje ke kladnému závěru, pak je dokazování ohledně charakteru poskytnutých peněžních prostředků zcela nadbytečné. Pokud by se však úroky z úsporných vkladů a úroky z půjček při jejich hodnocení jako nákladů posuzovaly podle odlišných zásad a stěžovatel setrvá na závěru, že se jedná o půjčky, je třeba, aby své závěry opíral jen o ty důkazní prostředky, které jsou obsaženy v daňovém spise.

Především je z odůvodnění správního rozhodnutí ze dne 29. 9. 2003 patrné, že se stěžovatel vypořádal s otázkou, zda úroky z jakýchkoliv peněžních prostředků plynoucích od společníků do společnosti v případě posouzení daňového dopadu skutečně podléhají podmínce stanovené v § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů a svůj názor jasně odůvodnil. Úvahy stěžovatele jsou v tomto směru podrobně rozvedeny na straně 8 až 9 správního rozhodnutí v pasáži „Dopad daňové uznatelnosti úroků a daňové povinnosti“, v níž po právním rozboru stěžovatel shrnul, že „Daňový zákon zde jednoznačně a dostatečně precizuje daňový dopad úroků z úsporných vkladů dle § 8 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve vazbě na ustanovení § 25 odst. 1 písm. x) a § 36 odst. 2 písm. b) bod 3 téhož zákona...kdežto zcela jiný daňový dopad mají úroky z jiných forem poskytnutých peněz mimo režim § 8 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve vazbě na možnosti dané ustanoveními obchodního a občanského zákoníku..., kde úroky z úvěrů a půjček (zde půjček) se stanou daňově uznatelnými pouze za dodržení podmínky uvedené v ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů“. Úvahy stěžovatele jsou doprovázeny i přesnými citacemi jednotlivých ustanovení zákona a je z nich patrné, podle jakých zásad by se posuzovaly úroky z úsporných vkladů a úroky z půjček při jejich hodnocení jako nákladů. Za tohoto stavu je třeba konstatovat, že tento požadavek krajského soudu stěžovatel splnil.

Stejně tak z odůvodnění nového správního rozhodnutí vyplývá posouzení smluv, uzavřených mezi společností a společníky. Stěžovatel ze zjištěného skutečného stavu, který jinak detailně konstatuje, dovozuje, že věřitelé (společníci žalobce) půjčili postupně společnosti (žalobci) peníze, za což si sjednali úrok a nakonec se dohodli, že úroky budou „pro nedostatek finančních prostředků“ přepisovány k jistině. Stěžovatel podrobně po rozebrání a vyloučení jiných právních forem nakládání s vklady po právní stránce dochází k závěru, že smlouvy mezi společníky a společností jsou smlouvami o půjčce a nikoliv úspornými termínovanými vklady. Stěžovatel rovněž pro své právní úvahy, že jde o smlouvy o půjčce uvádí přímé i nepřímé důkazy, z nichž svůj právní názor vyvozuje. V podrobnostech je třeba odkázat na odůvodnění správního rozhodnutí stěžovatele ze dne 29. 9. 2003, jak namítá v kasační stížnosti stěžovatel. Ani v tomto směru tedy není výtka krajského soudu opodstatněná.

Stěžovatel v odůvodnění nového správního rozhodnutí na podporu svého právního názoru mimo jiné uvedl, že se v této věci nesporně jedná o smlouvy o půjčkách, neboť vklady peněžních prostředků byly uskutečňovány narázově (k 3. 1. 1994 a 15. 7. 1997), nebylo vyloučeno jejich účelové využití (rozvoj společnosti, nákup pozemků), a to vše odpovídá charakteru půjček. Krajský soud vytýká stěžovateli, že tento závěr nemá opět oporu ve správním spise a dodává, že na základě nedostatečných skutkových zjištění správního orgánu potom nemohl hodnotit právní kvalifikaci vkladů peněžních prostředků s následným vyloučením jejich aplikace na daný případ tak, jak stěžovatel uvedl ve svém rozhodnutí. Je skutečností, že krajský soud ve zrušovacím rozsudku ze dne 13. 3. 2003, č. j. 31 Ca 128/2002 - 31 upozornil stěžovatele, aby své závěry stran možnosti účelového využití peněžních prostředků (rozvoj společnosti, nákup pozemků) opíral jen o ty důkazní prostředky, které jsou obsaženy ve správním spise. V tomto spise, konkrétně ve zprávě č. 214 o výsledku daňové kontroly, je však uvedeno na straně 3/5, že „největší objem finančních prostředků (12 milionů Kč) byl do společnosti vložen právě v roce 1997, kdy vznikla potřeba finančních prostředků na nákup pozemků v T.“, jak na to upozorňuje stěžovatel v kasační stížnosti. Za tohoto stavu je potom rozsudek krajského soudu v tomto směru nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Z odůvodnění rozsudku totiž není zřejmé o jaká nedostatečná skutková zjištění stěžovatele šlo, v jakém ohledu byla tato skutková zjištění nedostatečná a o jaké skutečnosti opírá krajský soud konstatování, že závěry stěžovatele nemají opět oporu ve správním spise.

Nejvyšší správní soud má za to, že stěžovatel ve svém novém rozhodnutí ze dne 29. 9. 2003, č. j. 2284/120/2003 respektoval po procesní stránce pokyny již citovaného zrušovacího rozsudku krajského soudu k dalšímu postupu v řízení. Nemůže proto souhlasit s krajským soudem, který kasační stížností napadeným rozsudkem ze dne 21. 5. 2004 zrušil pro nezákonnost rozhodnutí stěžovatele ze dne 29. 9. 2003, č. j. 2284/120/2003-Ro a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že žaloba obsahuje výhradně námitky proti právnímu posouzení věci stěžovatelem a spisový materiál obsahuje podklady, z nichž je možno posoudit opodstatněnost či neopodstatněnost žalobních námitek.

Nejvyšší správní soud zjistil též rozpor mezi výrokem kasační stížností napadeného rozsudku krajského soudu, který zrušil již uvedené rozhodnutí stěžovatele ze dne 29. 9. 2003 pro nezákonnost a odůvodněním tohoto rozsudku, kde je konstatováno „Ve světle těchto závěrů uskutečněných na základě nedostatečného skutkového zjištění nemohl krajský soud hodnotit právní kvalifikaci vkladů s následným vyloučením jejich aplikace na daný případ tak, jak žalovaný uvedl ve svém rozhodnutí“. Jinak řečeno, podle výroku bylo správní rozhodnutí zrušeno pro nezákonnost podle ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s., kdežto z odůvodnění se podává, že by důvodem zrušení mohla být vada řízení uvedená v ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Taková vada spočívající ve vzájemné rozpornosti výroku a odůvodnění může zakládat i nepřezkoumatelnost rozsudku pro nesrozumitelnost.

Třeba ještě obecně uvést, že pokud se krajský soud ve zrušovacím rozsudku omezil na to, že stěžovateli jako správnímu orgánu uložil provést další důkazy, aniž zaujal stanovisko ke správnosti právních závěrů stěžovatele, pak ve skutečnosti pouze vyslovil pokyny k dalšímu postupu v řízení po stránce procesní; takové pokyny nejsou „právním názorem“, kterým by stěžovatel byl omezen v právním posouzení věci. Jinak je stěžovatel vázán právním názorem krajského soudu jak při posuzování otázek hmotného práva, tak při aplikaci procesních předpisů. V prvním případě jde o odpověď na otázku, jaký právní předpis má být použit. V druhém případě může jít o názor krajského soudu na to, v čem spočívaly vady řízení, které měly za následek nesprávné rozhodnutí ve věci, proč je s přihlédnutím k těmto

vadám rozhodnutí nesprávné a v čem se tato nesprávnost projevuje. Dále může jít o závěr krajského soudu, že skutkové zjištění, z něhož vycházel stěžovatel, logicky nevyplývá z provedeného dokazování, případně že je v rozporu s provedeným dokazováním a v čem tento rozpor spočívá.

Nejvyšší správní soud proto z podnětu kasační stížnosti zrušil rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 5. 2004, č. j. 31 Ca 163/2003 - 32 z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

V tomto řízení krajský soud znovu posoudí ve světle již zmíněného údaje na straně 3/5 zprávy o výsledku daňové kontroly č. 214 svůj závěr o tom, že právní názor stěžovatele nemá opět oporu ve správním spise a že na základě nedostatečných skutkových zjištění nemůže hodnotit právní kvalifikaci vkladů peněžních prostředků s následným vyloučením jejich aplikace na daný případ tak, jak stěžovatel uvedl ve svém rozhodnutí. V případě, že tento soud setrvá na svém dosavadním závěru, musí rozvést o jaká nedostatečná skutková zjištění stěžovatele šlo, v jakém ohledu byla tato skutková zjištění nedostatečná a o jaké skutečnosti opírá konstatování, že závěry stěžovatele nemají opět oporu ve správním spise a nelze proto posoudit právní kvalifikaci vkladů peněžních prostředků. V každém případě musí krajský soud zvážit, zda v případě drobnějšího nedostatku ve zjištění skutkového stavu stěžovatelem není na místě doplnění dokazování (§ 52 s. ř. s.) pouze v nezbytném rozsahu potřebném pro rozhodnutí o věci. Po provedení těchto úkonů pak musí krajský soud zvážit podmínky věcného posouzení žalobních námitek, jež jsou právního charakteru, stejně jako vyřešení právního problému ohledně poskytnutých peněžních prostředků společníků do společnosti a daňové uznatelnosti úroků z takto poskytnutých peněžních prostředků.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 28. února 2006

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu