



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce M. P., zastoupeného JUDr. Pavlem Dvorským, advokátem se sídlem ve Zlíně, nám. T. G. Masaryka 588, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, se sídlem nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2002, čj. FŘ 110/3236/02-0107, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 3. 2005, čj. 29 Ca 403/2002 - 47,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 3. 2005, čj. 29 Ca 403/2002 – 47, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 7. 10. 2002, čj. FŘ 110/3236/02-0107, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 27. 9. 2001, čj. 45776/01/305971/4429, č. 1010000170, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 271 165 Kč.

Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Brně domáhal zrušení tohoto uvedeného rozhodnutí žalovaného včetně rozhodnutí správce daně. Brojil proti způsobu posouzení částky 880 460 Kč, neboť správce daně dospěl k závěru, že uvedená částka byla ve skutečnosti výplatou úroků z půjček za rok 1996 a 1997 a považoval ji tudíž za příjem ve smyslu § 8 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobce v rámci daňové kontroly předložil smlouvy o půjčce dle § 657 občanského zákoníku, a to smlouvu ze dne 31. 12. 1996, dle níž půjčil společnosti L., s. r. o. (dále v textu i „dlužník“), postupně částku 4 348 534 Kč s úrokem 10 % a smlouvou ze dne 31. 12. 1997 uzavřenou

s toutéž společností, na jejímž základě jí postupně půjčil částku 790 216,60 Kč s úrokem 10 %, přičemž bylo mezi smluvními stranami sjednáno (dodatky ke smlouvám o půjčce), že splátky dluhu budou nejdříve započítávány na jistinu a poté na úrok.

Žalobce má za to, že postup finančních orgánů je v rozporu s § 50 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále je „daňový řád“), a to zejména v tom ohledu, že v rozporu se zjištěným skutkovým stavem dospěly k závěru o neplatnosti právního vztahu ze smluv o půjčce včetně dodatků k nim, především pokud jde o pořadí plateb, aniž by uvedly, v čem neplatnost spatřují. Správce daně nesprávnou aplikací § 2 odst. 7 daňového řádu označil uvedené smlouvy za účelové, neboť jsou v rozporu s § 31 daňového řádu. Žalobce dále namítal neprovedení dokazování správcem daně, jímž by se zjistily rozpory mezi stavem skutečným a stavem formálně právním.

Krajský soud žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že není důvodná. V odůvodnění uvedl, že žalobce byl ve společnosti L., s. r. o., tj. u dlužníka, jediným společníkem a jednatelem, musel proto vědět a rozhodovat o způsobu účtování dlužníka, včetně předmětných úroků. Musel vědět, že prostředky, které mu byly dlužníkem vráceny v roce 1997 a 1998, u dlužníka ovlivnily základ daně v roce 1996 a 1997, a proto musely být zahrnuty do zdanitelných příjmů. U dlužníka bylo záměrně účtováno o úrocích z půjček a půjčkách bez analytického členění a nebyly tedy rozlišovány úhrady úroku a úhrady jistiny, byl používán syntetický účet 365. Zaplacený úrok, na rozdíl od jistiny, měl žalobce vykázat ve svých zdanitelných příjmech. Z uvedeného lze dovodit účelovost způsobu účtování dlužníka ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu. Z těchto důvodů byla taktéž za účelovou považována dohoda uzavřená mezi žalobcem a dlužníkem o tom, že nejprve bude placena jistina a poté úrok. Dlužník placenou částku považoval za platbu úroků, tedy daňově uznatelný náklad, a žalobce ji prezentoval jako vrácení jistiny bez vlivu na daňový základ. Dohoda o pořadí započtení plateb je v soukromém právu možná, avšak v daňovém řízení bude posouzena z hlediska veřejného práva a bude přihlédnuto ke všem uvedeným skutečnostem. V rámci daňového řízení bylo navíc na žalobci, aby prokázal oprávněnost a pravdivost svých tvrzení. Dohoda mezi žalobcem a dlužníkem byla účelová, směřující k zastření skutečného stavu dle § 2 odst. 7 daňového řádu, obdobně lze uzavřít i v případě účetnictví dlužníka – společnosti, jejímž jediným společníkem byl žalobce. Jeho jednání bylo správně posouzeno jako krácení daňové povinnosti. Irelevantní je námitka o porušení občanského zákoníku, neboť ten nebyl v dané věci žalovaným aplikován. Námitka porušení § 50 odst. 3 daňového řádu žalovaným je zcela nekonkrétní, resp. nebylo uvedeno, v čem by namítané porušení mělo spočívat, proto se k ní soud nemohl vyjádřit. Námitka nevypořádání se všemi odvolacími námitkami žalovaným nebyla shledána důvodnou. Správce daně pro zjištění částek placených úroků vycházel z účetnictví dlužníka, kde byly na konci zmíněných zdaňovacích období uplatněny částky 475 870 Kč a 404 590 Kč, podrobněji o nich účtováno nebylo ani žalovaným ani dlužníkem, i když jejich povinností ve smyslu § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, bylo jejich povinností vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), a d) s. ř. s. a domáhal se zrušení napadeného rozsudku.

Stěžovatel namítá, že se krajský soud dostatečným způsobem nevypořádal se žalobními námitkami neprovedení řádného důkazního řízení a nedostatečného odůvodnění použití § 2 odst. 7 daňového řádu. Podle § 31 odst. 8 cit. zákona je to správce daně, kdo prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost účetnictví, nelze proto uvést pouhý odkaz na ustanovení § 2 odst. 7 cit. zákona. Použití tohoto institutu ze strany správce daně musí předcházet dokazování a poté i odůvodnění tohoto postupu s uvedením důkazních prostředků, dle nichž bylo postupováno. Správce daně měl uvést, jaký úkon byl zastřen a jaké důvody ho k tomu vedly. Co se týče nedostatečného odůvodnění, odkazuje na nálezný Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 103/99 s tím, že povšechné a obecné odůvodnění rozhodnutí není v souladu s ústavním pořádkem České republiky.

Stěžovatel dále namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem spočívající v závěru krajského soudu o nedůvěryhodném a účelovém způsobu účtování jeho dlužníka, neboť nebylo použito žádné analytické členění a nebylo z něj patrné, zda bylo placeno na úrok či na jistinu. Tvrdí, že dle platných účetních předpisů je třeba analytické členění používat k rozlišení jednotlivých dlužníků či věřitelů a nikoliv podle právního titulu vzniku pohledávky. Nelze proto dovodit, že účetnictví je účelové, pokud není členěno analytickou evidencí v případech, kdy tak zákon nestanoví. Analytické rozlišení na jistinu a úroky by bylo čistě formální záležitostí, která nemůže mít vliv na to, zda jsou vypláceny úroky nebo jistina.

Dále uvádí, že závěr soudu, že jakožto jediný společník a jednatel dlužníka musel rozhodovat o způsobu účtování a že sám rozhodl o zaúčtování úroků ve smluvené výši do daňově účinných nákladů společnosti je v rozporu se zákonem o účetnictví a účetní osnovou. Skutečnost, že úroky z půjčky ve sjednané výši jsou účtovány do nákladů, vyplývá z platných právních předpisů, nikoliv však z rozhodnutí jednatele. Je-li o tuto částku „ponížen“ základ daně, taktéž nezáleží na vůli jednatele, neboť je to dáno zákonem o daních z příjmů, a to jeho § 23 a § 24.

Dále namítá závěr krajského soudu, že žalobci muselo být známo, že vrácené finanční prostředky v letech 1997 a 1998 ovlivní základ daně dlužníka v letech 1996 a 1997, a proto měly být u žalobce zahrnuty do daňových příjmů. Z platných právních předpisů nevyplývá, že částka ovlivňující základ daně na straně jednoho právního subjektu musí být vždy zdanitelným příjmem na straně subjektu druhého. Právnícká osoba účtující v soustavě podvojného účetnictví si za daňově uznatelný náklad uplatní i časově rozlišený úrok z půjčky, pro osobu účtující v soustavě jednoduchého účetnictví je zdanitelným příjmem výplata, resp. přijetí, úroku z půjčky, nikoli vrácení jistiny. Stěžovatel v této souvislosti uvádí, že placení úroků dlužníkem nebylo prezentováno jako daňově uznatelný náklad, daňově uznatelným nákladem byl časově rozlišený úrok, který byl zaúčtován do nákladů v souladu s účetními předpisy a nebyl vyloučen ze základu daně v souladu se zákonem o daních z příjmů. Placení jistiny bylo u společnosti účtováno jako splátka závazku vůči věřiteli (snížení účtu 365).

Stěžovatel ze všech uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti předně navrhuje odmítnutí kasační stížnosti, neboť stěžovatel výslovně nebrojí proti výroku a neuvádí důvody, z nichž rozhodnutí krajského soudu napadá. Pro případ, že by se Nejvyšší správní soud neztotožnil s tímto závěrem žalovaného, odkazuje na správní rozhodnutí a vyjádření k žalobě a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) následovně:

Nejvyšší správní soud nejdříve posoudil námitky žalovaného týkající se náležitostí kasační stížnosti. Je pravdou, že stěžovatel neoznačil důvody kasační stížnosti dle § 106 odst. 1 ve spojení s § 103 odst. 1 s. ř. s., byť je pro řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem a ten zjevně kasační stížnost zpracoval. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že je třeba tyto důvody posuzovat dle jejich obsahu. Obdobně soud postupuje i v případech, že stěžovatel důvody označí nesprávně (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2004, čj. 1 As 7/2004 - 47, www.nssoud.cz). Ačkoliv je kasační stížnost ve smyslu § 106 odst. 1 a § 103 odst. 1 s. ř. s. nepřehledná a nepřesná, jsou v ní přesto stížní důvody seznatelné, proto tuto námitku neshledal důvodnou.

Žalovaný namítl, že stěžovatel výslovně nenapadá výrok krajského soudu. Nejvyšší správní soud přezkoumal i tuto námitku a dospěl k závěru, že je rovněž nedůvodná. Stěžovatel v kasační stížnosti ze dne 24. 4. 2005 uvedl, že „proti tomuto rozsudku, a to v celém jeho rozsahu, podává žalobce následující kasační stížnost“. Podle ustanovení § 104 odst. 2 s. ř. s. je nepřípustná ta kasační stížnost, která směřuje jen proti důvodům rozhodnutí soudu. K náležitostem kasační stížnosti patří dle § 106 odst. 1 s. ř. s. i údaj, v jakém rozsahu stěžovatel rozsudek napadá. S ohledem na § 104 odst. 2 cit. zákona je nutno dospět k závěru, že se logicky jedná o označení výroků napadeného rozhodnutí. Přestože je stěžovatelem uvedený rozsah nepřesný, je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že by bylo přehnaně formalistické jeho kasační stížnost odmítnout.

Soud po vypořádání se s těmito námitkami mohl přistoupit k věcnému přezkumu kasační stížnosti.

K tomu bylo ze správního spisu zjištěno, že stěžovatel a dlužník uzavřeli smlouvy o půjčce dle § 657 občanského zákoníku. Konkrétně smlouvu ze dne 31. 12. 1996, dle níž stěžovatel půjčil dlužníkovi postupně od 2. 1. 1996 do 31. 12. 1996 částku 4 348 534 Kč, přičemž dlužník měl k 31. 12. 1996 vrátit částku 2 353 102 Kč a zbylou částku 1 996 431 Kč pak vrátit do roku 2001 s úrokem 10 %. Dále uzavřeli smlouvu ze dne 31. 12. 1997, již bylo stvrzeno, že stěžovatel dlužníkovi postupně od 2. 1. 1996 do 31. 12. 1997 půjčil částku 790 216,60 Kč s termínem vrácení do roku 2002 i s úrokem 10 %. V odvolacím řízení stěžovatel uvedl, že mezi smluvními stranami uvedených smluv bylo ujednáno, že splátky dluhu budou nejdříve započítávány na jistinu a poté na úrok.

V rámci řízení před krajským soudem pak stěžovatel do soudního spisu doložil ověřené kopie dodatků ke smlouvám – dodatek ke smlouvě o půjčce uzavřené dne 31. 12. 1996, datován 2. 1. 1997, a dodatek ke smlouvě o půjčce ze dne 31. 12. 1997, datován 2. 1. 1998. Dle čl. II uvedených dodatků se smluvní strany dohodly, že „platby dlužníka budou započítávány nejprve na jistinu a až po jejím úplném zaplacení na úroky“ (č.l. 19 a 21).

Stěžovatel svými námitkami brojí proti způsobu posouzení částek placených z titulu smluv o půjčkách a tvrdí, že v souladu s dodatky ke smlouvám o půjčkách šlo o splátky jistiny s tím, že žádné ustanovení občanského zákoníku takovému postupu nebrání.

Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že správní orgány v rámci daňové kontroly u stěžovatele dospěly k závěru, že částky placené dlužníkem stěžovateli jsou úroky z půjčky, nikoliv splátkami jistiny, a tento svůj závěr argumentačně opřely o údaje z účetnictví dlužníka. Odvolací orgán výslovně uvedl, že vycházel „při svém rozhodování ze zjištění správce daně týkajících se způsobu účtování úroků ve společnosti L., s. r. o.“, který si placené úroky zaúčtoval do daňově účinných nákladů. Dále oba správní orgány uvedly, že stěžovatel jakožto jediný společník a současně i jednatel dlužníka o způsobu účtování rozhodoval s tím že dohodu o přednosti splácení jistiny před platbami úroků považují za účelovou, sloužící k zastření skutečného stavu. Obdobně argumentoval i krajský soud.

Nejvyšší správní soud považuje za nutné uvést výchozí úvahu pro posouzení předložené věci, tj. vyjádřit se k problému personálního propojení stěžovatele s osobou dlužníka jakožto právnickou osobou. Podle § 56 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, je sdružení s ručením omezeným obchodní společností, tedy právnickou osobou. Přestože zakladateli obchodní společnosti mohou být, a stejně tak účastnit se na jejím podnikání mohou, jak osoby fyzické, tak i právnické (§ 56 odst. 2 téhož zákona), neznamená to, že by se společníci a právnická osoba stávali jednou a touž osobou. Naopak, právnické osoby jsou považovány za samostatně existující osoby v právním smyslu, které jsou odlišné od jejich společníků - tj. fyzických osob, eventuálně jiných právnických osob. Zákon o daních z příjmů pamatuje na takovou eventualitu ve své části třetí, a to v případě sjednávání cen mezi spojenými osobami (§ 23 odst. 7). V jiných případech, konkrétně při posuzování soukromoprávních úkonů mezi právnickou osobou a společníkem je nutné dbát na skutečnost, že z pohledu daňového jde o dva odlišné daňové subjekty. Na tom nemůže nic změnit ani skutečnost, že v konkrétním případě byl stěžovatel jednatelem dlužníka.

V dané věci stěžovatel dlužníkem placené peněžní částky považoval za platby na jistinu (nikoliv za platby na úrok), a nezahrnul je tedy do částek ovlivňujících základ daně z příjmů fyzických osob. V odvolacím řízení argumentoval, že s dlužníkem uzavřel dohodu o pořadí započítávání plateb a soudním řízením příslušné dodatky ke smlouvám o půjčce doložil. Správce daně i krajský soud naopak v dané věci argumentovali účetnictvím dlužníka, v němž příslušné platby označil za úrok a zahrnul je do svých daňových nákladů a na základě toho pak dospěli k závěru o účelovosti dohody o pořadí započítávání plateb. Vzhledem k tomu, že stěžovatel platby považoval za jistinu a tak s nimi i pro daňové účely zacházel a navíc svá tvrzení, byť dodatečně, doložil listinnými

důkazy, nelze závěr krajského soudu a žalovaného akceptovat. Jak finanční orgány, tak i krajský soud měly ze skutkových zjištění, jež použily ke své argumentaci, spíše pojmout pochybnosti vůči základu daně dlužníka.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud považuje za irelevantní i argumentaci samotného stěžovatele o časovém rozlišení úroků v účetnictví a stejně tak i o vedení účetní analytické evidence dlužníka, neboť jde o skutečnosti týkající se způsobu účtování jiného daňového subjektu.

Vzhledem k uvedeným závěrům se Nejvyšší správní soud neztotožňuje ani s úvahou krajského soudu o nutnosti aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje i na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, čj. 1 Afs 73/2004 - 89, z něhož vyplývá, že o zakrývání (dissimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující. Povinností daňových orgánů je uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají. Ustanovení § 2 odst. 7 citovaného zákona nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona.

Nejvyšší správní soud, vycházející z výše uvedeného právního názoru shledal, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno na základě nesprávného právního posouzení. Na tomto nesprávném právním posouzení setrval i krajský soud v napadeném rozhodnutí, proto Nejvyšší správní soud postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. jeho rozhodnutí zrušil.

Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí o věci samé (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s. rozhodoval bez nařízení jednání.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. listopadu 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu