



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **MIK s. r. o.**, se sídlem Praha 5, Za Ženskými domovy 127, zastoupeného JUDr. Kateřinou Pavlíkovou, advokátkou v Brně, Údolní 37, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 5. 2008, č. j. 6 Ca 345/2006 - 53,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 29. 8. 2006, č. j. FR-12858/12/06 žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daňovou ztrátu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 5 dne 10. 11. 2005, pod č. j. 400205/05/005512/4532, kterým byla vykázána daňová ztráta žalobce dodatečně snížena z částky 2 079 422 Kč na 1 900 814 Kč. Toto rozhodnutí napadl žalobce u Městského soudu v Praze žalobou; městský soud žalobu rozsudkem ze dne 5. 5. 2008, č. j. 6 Ca 345/2006 - 53 zamítl.

V odůvodnění svého rozsudku městský soud především zdůraznil, že mezi žalobcem a žalovaným je spornou interpretace ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen zákon o daních z příjmů). Při svém rozhodování městský soud vycházel ze skutkového stavu věci, který byl mezi účastníky

nesporný. Uvedl, že dne 31. 8. 1998 uzavřel žalobce se společností HORTIM-PRAHA, s. r. o. *smlouvu o přistoupení k závazkům* (dále jen „Smlouva“), na jejímž základě se posledně jmenovaná společnost zavázala uhradit věřitelům žalobce jeho splatné závazky až do celkové výše 40 mil. Kč s tím, že tato úhrada bude ze strany žalobce postupně umořována formou zápočtu nájemného za budovy, které měla společnost HORTIM-PRAHA, s. r. o. od žalobce pronajaty. Současně s tím byl sjednán úrok ve výši 140 % aktuální diskontní sazby ČNB, počítaný vždy ve vztahu k aktuálnímu zůstatku dluhu žalobce. Žalobci tak byl společností HORTIM-PRAHA, s. r. o. v roce 2002 vyfakturován úrok ve výši 178 608,70 Kč, který žalobce zaúčtoval na svém účtu jako nákladovou položku (účet 562 Úroky). Za druhou, pro věc podstatnou, skutkovou okolnost věci označil městský soud zjištění, že obě jmenované společnosti byly personálně propojeny v osobě Ing. O. V. Ten byl totiž jednatelem obou společností, s datem vzniku funkce dne 12. 8. 1998 (žalobce) respektive 21. 1. 1999 (HORTIM-PRAHA, s. r. o.). K tomu městský soud uvedl, že v dané věci jde o posouzení, zda popsané personální propojení obou společností mohlo odůvodnit postup daňových orgánů, ve smyslu aplikace § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, dle kterého nelze za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat úroky z úvěrů ve výši úroků z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček poskytnutých subjekty, které se účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole či kapitálu příjemce úvěru a půjčky, v průběhu zdaňovacího období přesahuje čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrů a půjčky.

Městský soud postup správce daně i žalovaného aproboval, přičemž zejména odmítl stěžovatelem namítaný vztah mezi ustanoveními § 25 odst. 1 písm. w) a § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, s důsledky, které z toho měly vyplývat. Žalobce totiž namítal, že postavení Ing. O. V. v obou společnostech mělo být podřazeno právě pod režim § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a nikoli pod § 25 odst. 1 písm. w) tohoto zákona. K tomu městský soud uvedl, že obě zmiňovaná ustanovení sice obsahují pojem *účast* respektive *podíl na vedení* společnosti, tyto pojmy však nejsou zákonem o daních z příjmů definovány; u § 23 odst. 7 citovaného zákona je navíc pojem *podíl na vedení* definičním znakem jiného pojmu, kterým je *ekonomické nebo personální spojení osob*. Není proto důvod na popsaný skutkový stav věci primárně aplikovat § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů; správně byl aplikován naopak § 25 odst. 1 písm. w) tohoto zákona, přičemž ustanovením § 23 odst. 7 zákona bylo lze argumentovat toliko podpůrně, ve smyslu jeho komparace (městský soud poukázal na odlišnosti obou ustanovení). Dle názoru městského soudu tedy principiálně použití § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů na daný případ nic nebránilo, podmínkou by ovšem bylo, aby postavení Ing. O. V. v obou společnostech bylo možné definovat jako *účast na jejich vedení*. Za použití příslušných ustanovení obchodního zákoníku se proto městský soud pokusil pojem *účast na vedení* vymezit, přičemž dospěl k názoru, že o účast na vedení v nepřímé formě jde tehdy, pokud personální propojení vedení obou právnických osob umožňuje fyzickým osobám, které se na vedení společností účastní, mít potřebné informace o jejich hospodaření a na základě toho optimalizovat daňovou povinnost. Přesně o takový případ se, dle názoru městského soudu, jednalo i v posuzovaném případě, kdy jednatel poskytovatele úvěru (HORTIM-PRAHA, s. r. o.) byl ve zdaňovacím období roku 2002 (respektive jeho části - konkrétně do 9. 8. 2002) současně jednatelem příjemce úvěru (žalobce). Z tohoto důvodu proto na posuzované plnění (odpovídající období personálního propojení) ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů dopadá. K této žalobní námitce pak městský soud uzavřel, že na uvedeném závěru nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že jde pouze o jednu z forem ovlivňování příjemce úvěru jejím poskytovatelem [§ 25 odst. 1 písm. w) hovoří též o případech, kdy je úvěr poskytnut tím, kdo se *účastní na kontrole příjemce úvěru* nebo *účastní na jeho jmění*], neboť dikce předmětného ustanovení jasně předpokládá, že pro jeho použití nemusí být všechny předpokládané modalities splněny kumulativně.

Městský soud se v odůvodnění rozsudku vypořádal i s druhou žalobní námitkou, dle které dalším důvodem, pro který nebylo možno § 25 odst. 1 písm. w) na daný případ aplikovat, byl fakt, že v době uzavření smlouvy (31. 8. 1998) neměl žalobce stejného jednatele jako společnost HORTIM-PRAHA, s. r. o., a v tomto rozhodném okamžiku tedy vedení žalobce nemohlo být (ani nepřímo) ovlivňováno druhou společností. K tomu městský soud uvedl, že pro posouzení zákonných předpokladů uplatnění ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů je rozhodující, zda podmínky v něm uvedené byly splněny v posuzovaném zdaňovacím období, zde tedy v kalendářním roce 2002 (respektive v jeho části, odpovídající aplikaci předmětného ustanovení). Předmětné ustanovení zákona není totiž podmíněno účastí stejných osob ve vedení v době uzavření smlouvy o úvěru, ale posuzuje se vždy ve vztahu ke konkrétnímu zdaňovacímu období. Pokud jde o poukaz žalobce na rozdílný názor Ministerstva financí v této otázce, který měl být součástí pokynů D-300, tuto argumentaci městský soud odmítl s tím, že zmiňovaný pokyn se vztahuje k interpretaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V tomto smyslu jen zopakoval, že zmiňované ustanovení nelze zaměňovat či obsahově ztotožňovat s ustanovením § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů a závěry v pokynu uvedené tedy na danou věc nedopadají.

Proti rozsudku městského soudu brojí žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností opírající se o kasační důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel již nerozporuje závěr žalovaného respektive městského soudu, že Smlouva je svou povahou smlouvou o úvěru, i nadále však setrvává na názoru, že na plnění z této smlouvy nebylo možné aplikovat § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Uvedl, že v době uzavření Smlouvy (31. 8. 1998) nebyl Ing. O. V. jednatelem společnosti HORTIM-PRAHA, s. r. o., neboť tím se stal až ke dni 21. 1. 1999. V této době tedy vedení stěžovatele nebylo, ať již přímo či nepřímo, jmenovanou společností ovlivňováno. Ing. V. tedy neměl na uzavření Smlouvy žádný vliv, Smlouva nebyla ani po jeho nástupu měněna a pro aplikaci § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů tedy neexistuje žádný racionální důvod. Názor městského soudu, dle kterého je splnění podmínek shora uvedeného ustanovení nutno posuzovat vždy ve vazbě na konkrétní zdaňovací období a nikoli ke dni uzavření smlouvy, je nesprávný a odporuje i pokynu Ministerstva financí D-300. Tento pokyn se sice vztahuje k výkladu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, pro obsahovou blízkost tohoto ustanovení s § 25 odst. 1 písm. w) téhož zákona však není důvod vykládat závěry tohoto pokynu rozdílně. V bodě 18 pokynu se uvádí, že splnění podmínek uvedených v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se posuzuje v době uzavření smluvního vztahu, přestože v průběhu trvání takto uzavřeného závazkového vztahu přestanou být smluvní strany osobami spojenými ve smyslu tohoto ustanovení. Dle názoru stěžovatele toto výkladové pravidlo musí platit i protisměrně, tedy nutně platí, že splnění podmínek uvedených v § 23 odst. 7 zákona se posuzuje dle doby uzavření smluvního vztahu i tehdy, jestliže se osobami spojenými ve smyslu tohoto ustanovení stanou smluvní strany až v průběhu takto uzavřeného závazkového vztahu. Jinak řečeno, splnění podmínek uvedených v § 23 odst. 7 zákona, respektive ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) se posuzuje vždy podle stavu, který tu je v době uzavření smluvního vztahu a nikoli podle stavu pozdějšího (nejde-li o změnu smlouvy). Opačný výklad by ostatně ve svých důsledcích omezoval svobodu podnikání. Existovaly-li by totiž v době před propojením společností jejich vzájemné závazky z minulosti, mohly by se stát následně daňově neuznatelnými, což by mohlo mít vliv na svobodu podnikatelského rozhodování. Stěžovatel konečně namítl, že úroky, k jejichž placení se dle Smlouvy zavázal byly sjednány ve výši 140 % aktuální diskontní sazby centrální banky, tedy ve výši, kterou ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném od 1. 1. 1997) stanoví jako výši, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Smlouva tedy žádné ze smluvních stran nezakládala žádnou neoprávněnou nebo neobvyklou výhodu.

Žalovaný se k obsahu kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Jako nepřipadnou je především nutno odmítnout argumentaci stěžovatele založenou na výkladu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (včetně na něj navazujícího Pokynu Ministerstva financí č. D 300, ze dne 16. 11. 2006). V tomto smyslu se totiž již dříve vyjádřil rozšířený senát zdejšího soudu ve svém rozsudku ze dne 7. 11. 2007, č. j. 2 Afs 165/2006 - 114 (publikovaném pod č. 1487/2008 Sb. NSS), ze kterého ostatně městský soud při rozhodování v nyní posuzované věci vycházel. Rozšířený senát zde výslovně uvedl, že „*argumentace vztahem § 25 odst. 1 písm. w) a § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zcela nepřipadná. Pro posouzení, zda se na (...) případ (stěžovatele) ve zdaňovacím období roku 2000 ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů vztahuje, totiž nutno analyzovat, a to relativně autonomně, splnění podmínek daných tímto ustanovením a pouze podpůrně argumentovat komparací s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Odlišností mezi § 25 odst. 1 písm. w) a § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je totiž celá řada*“. Tento právní názor reflektuje i následná judikatura zdejšího soudu - viz např. rozsudek ze dne 19. 12. 2007, č. j. 7 Afs 186/2006 - 96 (dostupný na www.nssoud.cz). Je tedy zřejmé, že při posuzování splnění podmínek vyplývajících z ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů v konkrétních případech musí být primárně vycházeno z dikce tohoto ustanovení; § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů by mohl být použit pouze v případě výkladových potíží prvně zmiňovaného ustanovení, a to pouze komparativně. Nejvyšší správní soud, shodně s městským soudem, však žádné potíže s interpretací ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) nenalézá. Z dikce tohoto ustanovení vyplývá, že *[z]a výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména úroky z úvěrů (...) a to ve výši úroků z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček poskytnutých subjekty, které se účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole či kapitálu příjemce úvěru a půjčky, v průběhu zdaňovacího období přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěru a půjčky banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěru a půjčky*. Dle názoru Nejvyššího správního soudu lze na případy typově odpovídající posuzované věci ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů aplikovat tehdy, jsou-li kumulativně splněny tyto podmínky: existence smlouvy o úvěru či půjčce (ve smyslu legislativní zkratky uvedené ve větě první citovaného ustanovení), platba úroků ze strany příjemce úvěru (půjčky), alespoň nepřímá účast poskytovatele úvěru (půjčky) na vedení příjemce půjčky a nízká kapitalizace příjemce úvěru (půjčky). Z uvedeného tedy vyplývá, že okolnosti, za nichž byla úvěrová (či ji naroveň postavená) smlouva uzavírána, nejsou pojmovým znakem citovaného ustanovení; pokud by zákonodárce zamýšlel zohlednit právě tuto skutečnost, nic by mu z logiky věci nebránilo tak učinit.

Městský soud zcela správně konstatoval, že naplnění podmínek citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů musí být vždy vztaheno ke skutkovému stavu věci konkrétního posuzovaného zdaňovacího období. Tento názor reflektuje hmotně právní povahu úpravy daňové (ne)uznatelnosti výdajů (nákladů) zakotvené v ustanoveních § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů. Z povahy věci tedy musí být vždy zjišťovány a hodnoceny skutečnosti, které zde existovaly v reálném čase, ohraničeném počátkem a koncem toho kterého zdaňovacího období.

Z tohoto pohledu je tedy podstatné, že ve zdaňovacím období roku 2002 měl stěžovatel se společností HORTIM-PRAHA, s. r. o. uzavřenou (posuzováno dle obsahu) smlouvu o úvěru, na základě této smlouvy platil jmenované společnosti úroky, přičemž příjemce úroků byl po část tohoto období účasten na vedení stěžovatele. Otázka nízké kapitalizace stěžovatele, coby příjemce úvěru, zde nebyla nikým rozporována. Lze tedy uzavřít, že městský soud nepochybil, pokud dovodil, že v období od 1. 1. 2002 do 9. 8. 2002 byly všechny podmínky pro aplikaci § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů bezezbytku splněny.

Argumentuje-li dále stěžovatel tím, že přijetí shora uvedeného názoru by ve svých důsledcích mohlo vést k nezamýšleným a nežádoucím důsledkům při propojení dosud nezávislých subjektů, mezi nimiž již existuje úvěrový vztah ve smyslu § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, lze s ním v rovině obecné souhlasit. Tato skutečnost však na věci samé nemůže bez dalšího ničeho změnit, neboť nesporná dikce citovaného ustanovení umožňuje podnikatelským subjektům předvídat možné důsledky jejich zamýšlených kroků a po případném propojení nic nebrání ovládající osobě upravit vzájemné smluvní vztahy tak, aby podmínky vyplývající z § 25 odst. 1 písm. w) zákona byly *pro futuro* vyloučeny; citované ustanovení nemůže působit zpětně, tedy postihnout plnění, k nimž došlo před propojením subjektů, a negativním důsledkům z něj plynoucím se tak lze, při respektování principu *vigilantibus iura*, vyhnout.

Pokud jde o poslední kasační námitku, dle které stěžovateli ani společnosti Hortim-Praha, s. r. o. nevznikla plněním ze Smlouvy žádná neoprávněná výhoda, ani tu nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodnou. Tato argumentace je totiž opět vystavěna na aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť stěžovatel tvrdí, že výše placených úroků byla sjednána ve výši 140 % aktuální diskontní sazby České národní banky, tedy ve výši, kterou posledně citované ustanovení stanoví jako úrokovou sazbu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Jak však již bylo výše opakovaně konstatováno, na projednávaný případ ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nedopadá a popsaná argumentace stěžovatele je tedy *per se* bezpředmětná.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti lze tedy uzavřít, že kasační stížnost není důvodná a Nejvyšší správní soud ji proto rozsudkem zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů tohoto řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Dle ustanovení prvně zmíněného, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 20. listopadu 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu