



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, a soudců JUDr. Jakuba Camrdu a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **AV ENGINEERING, a.s.**, se sídlem ve Zlíně, Kvítková 668, právně zastoupeného JUDr. Zdeňkem Hromádkou, advokátem se sídlem ve Zlíně, Rašínova 522, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 1. 2014, č. j. 31 Af 49/2010 - 110,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobci **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti žalovaného **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předmět řízení

Včas podanou kasační stížností brojí žalovaný (dále jen „stěžovatel“) proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jímž byla zrušena rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně [nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, tento orgán zanikl (§ 19 odst. 1) a jeho agendu převzal v souladu s ust. § 20 tohoto zákona stěžovatel] ze dne 13. 4. 2010, č. j. 5515/10-1101-700779, č. j. 5517/10-1101-700779 a č. j. 5519/10-1101-700779, kterými byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Zlíně (dále jen „správce daně“).

Platebními výměry ze dne 19. 8. 2009, č. j. 187442/09/303919707809, č. j. 187456/09/303919707803 a č. j. 187465/09/303919707803 správce daně žalobci dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období,

předepsal daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za rok 2005 ve výši 4221 Kč, za rok 2006 ve výši 69 568 Kč a za rok 2007 ve výši 706 176 Kč. Současně bylo žalobci sděleno, že mu vznikla povinnost uhradit penále, za rok 2006 ve výši 13 913 Kč a za rok 2007 ve výši 141 235 Kč.

II.

Rekapitulace skutkového stavu a posouzení věci krajským soudem

Správce daně zahájil u žalobce dne 9. 4. 2008 daňovou kontrolu podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění rozhodném pro posuzovaná zdaňovací období 2005, 2006 a 2007 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a to mj. na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků.

V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce poskytoval svým zaměstnancům na základě vnitřního předpisu peněžitě půjčky bez udání účelu, které byly úročeny úrokem ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smluv o půjčce.

Jelikož uvedené půjčky nebyly poskytnuty na účel osvobozený od daně ve smyslu § 6 odst. 9 písm. n) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro posuzovaná období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), bylo peněžní zvýhodnění plynoucí zaměstnancům žalobce v souvislosti s poskytnutím půjček s úrokem nižším než je obvyklá výše úroků, posouzeno jako příjem ze závislé činnosti, který je předmětem daně podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Pro zjištění úroku, který byl v daném čase a místě obvyklý při poskytování půjček obdobného charakteru fyzickým osobám, využil správce daně § 34 zákona o správě daní a poplatků a v rámci součinnosti požádal vybrané peněžní ústavy o poskytnutí listin za účelem zjištění obvyklého úroku hotovostních bezúčelových půjček poskytovaných fyzickým osobám v rozhodném období bankovními ústavu či jejich pobočkami ve Zlíně.

Rozhodnutími ze dne 19. 8. 2009 následně správce daně předepsal žalobci k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle zákona o daních z příjmů za zdaňovací období roku 2005, 2006 a 2007 celkem ve výši 779 965 Kč a zavázal ho uhradit penále ve výši 155 148 Kč. Proti platebním výměrům se žalobce odvolal; v odůvodnění zamítavých rozhodnutí odvolací orgán uvedl, že správce daně při stanovení obvyklé výše úroků vycházel z důkazních prostředků, které si opatřil v průběhu prováděné kontroly, ze sdělení peněžních ústavů o výši obvyklých úroků z obdobně poskytnutých půjček v dané době a místě. Zdůraznil, že příjmy plynoucí zaměstnancům ve formě peněžního zvýhodnění z poskytnutých půjček s úrokem nižším, než je cena obvyklá, tj. příjmy plynoucí zaměstnancům v souvislosti s výkonem závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, jsou předmětem daně a měly být plátcem zdaněny.

Žalobce napadl rozhodnutí o odvolání třemi samostatnými žalobami u krajského soudu, které následně krajský soud usnesením ze dne 21. 11. 2011 spojil ke společnému projednání. Žalobce v žalobách uplatnil námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci a nesprávného právního posouzení.

Nyní kasačním soudem přezkoumávané rozhodnutí krajského soudu je již druhým v této věci. Prvý rozsudek krajského soudu, napadený kasační stížností žalobce, byl zrušen rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2013, č. j. 5 Afs 17/2012 - 25 (veškerá rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z: www.nssoud.cz), pro nepřezkoumatelnost ve smyslu § 103

pokračování

odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud byl kasačním rozhodnutím zavázán, aby se v dalším řízení vypořádal se všemi žalobními námitkami a aby vyjádřil své závěry k otázce vztahu mezi § 6 odst. 3 a § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů; krajský soud se rovněž vůbec nezabýval charakterem poskytnuté půjčky a okolnostmi, které by mohly nasvědčovat, že předmětná půjčka byla Ing. Hoferkovi poskytnuta jakožto osobě kapitálově spojené.

Krajský soud v nyní napadeném rozsudku vycházel z právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem a opětovně zdůraznil, že žalobce předmětné půjčky poskytl svým zaměstnancům bez uvedení účelu, a proto v daném případě nebylo možné aplikovat § 6 odst. 9 písm. n) zákona o daních z příjmů. Správce daně postupoval dle krajského soudu správně a v souladu se zákonem č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů, ale také s pokynem Ministerstva financí č. D-190 a D-300, pokud zjišťoval výši obvyklého úroku; správce daně podle krajského soudu procesně nepochybil, tím, že zaslal dle § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků výzvy bankovním ústavům, za účelem zjištění obvyklého úroku. Peněžní ústavy se požadavkem správce daně dostaly do pozice třetích osob ve smyslu ustanovení § 7 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní a poplatků, tj. osob, které mají k dispozici listiny potřebné v daňovém řízení, a nikoliv do pozice svědků či osob předzvědných.

Krajský soud se však neztotožnil s postupem správce daně a stěžovatele, kteří blíže nezkoumali charakter smluv o půjčce, ale automaticky upřednostnili zaměstnanecký vztah Ing. Vladimíra Hoferka pouze na základě faktu, že půjčka mu byla poskytnuta jakožto fyzické osobě, která byla v den uzavření smlouvy zaměstnancem žalobce (ředitelem). Krajský soud připomněl, že na pana Ing. Vladimíra Hoferka lze nahlížet jako na kapitálově spojenou osobu dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jelikož byl jediným společníkem společnosti AV ENTERPRISES, s.r.o., která byla jediným akcionářem žalobce, nebo jako na zaměstnance, přičemž potom se aplikuje ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Jelikož se stěžovatel nezabýval právním hodnocením těchto skutečností, tedy posouzením, zda je v dané věci nutné upřednostnit zaměstnanecký vztah nebo vztah společníka obchodní společnosti (neboť obojí zároveň se vylučuje), krajský soud dospěl k závěru, že žalobou napadená rozhodnutí stěžovatele a správce daně jsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů, a podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je zrušil.

III.

Obsah kasační stížnosti

Proti shora označenému rozsudku krajského soudu podal stěžovatel dne 5. 3. 2014 kasační stížnost, doplněnou podáním ze dne 2. 5. 2014, a to z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel uvádí, že při posuzování předmětných smluv o půjčce, uzavřených podle § 657 a násl. zákona čís. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „občanský zákoník“) mezi žalobcem - obchodní společností AV ENGINEERING, a.s., a Ing. Vladimírem Hoferkem, vycházel ze zjištěného skutkového a právního stavu. Ing. Hoferkem byl v době podpisu předmětných smluv jednak členem statutárního orgánu žalobce – předsedou představenstva oprávněným jednat a podepisovat za žalobce [§ 191 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „obchodní zákoník“)], ale i zaměstnancem žalobce na základě pracovní smlouvy uzavřené dne 1. 1. 2001 mezi žalobcem – obchodní společností AV ENGINEERING, a.s. jako

zaměstnavatelem, a Ing. Vladimírem Hoferkem jako zaměstnancem na dobu neurčitou s pracovním zaražením zaměstnance na pozici ředitele žalobce. Zároveň byl Ing. Vladimír Hoferek v době uzavření smluv o půjčce jak statutárním orgánem – jediným jednatelem, oprávněným jednat a podepisovat za společnost AV ENTERPRISES, s.r.o., tak i jediným společníkem se 100% obchodním podílem v dané společnosti s tím, že společnost AV ENTERPRISES, s.r.o. byla jediným akcionářem žalobce.

Stěžovatel má za to, že jmenovaný jednal na straně příjemce půjčky jako osoba fyzická a nikoliv jako jednatel obchodní společnosti AV ENTERPRISES, s.r.o., čemuž odpovídá označení smluvní strany příjemce půjčky i způsob podpisu předmětných smluv. Tuto skutečnost stěžovatel zdůraznil ve svém rozhodnutí o odvolání, s tím, že o uzavření předmětných půjček nebyly provedeny účetní zápisy v účetnictví společnosti AV ENTERPRISES, s.r.o., když půjčka nebyla žalobcem poskytnuta této společnosti. Podpůrně, i když o dané skutečnosti není mezi žalobcem a stěžovatelem sporu, je možno poukázat i na fakt, že předmětné smlouvy o půjčce byly uzavřeny podle občanského zákoníku a pokud by smluvními stranami byly dvě obchodní společnosti, žalobce a obchodní společnost AV ENTERPRISES, s.r.o. v postavení podnikatele dle § 2 odst. 2 obchodního zákoníku, jednalo by se o obchodní závazkové vztahy mezi podnikateli, jejichž úprava se řídí obchodním zákoníkem (§ 261 odst. 1 ve spojení s § 497 a násl. obchodního zákoníku). Smluvní strany by v tomto případě uzavřely smlouvu o úvěru podle obchodního zákoníku, a nikoliv smlouvu o půjčce dle občanského zákoníku.

Dále stěžovatel doplňuje, že pan Ing. Hoferek v právním postavení jediného společníka obchodní společnosti ENTERPRISES, s.r.o. ani nemohl vystupovat a jednat vůči třetím osobám ve vnějších vztazích, což vyplývá i z právní úpravy obchodních společností v obchodním zákoníku. Pan Ing. Vladimír Hoferek měl ve smyslu § 113 a násl. obchodního zákoníku řadu práv a tomu odpovídající povinnosti, nemohl však dle stěžovatele v žádném případě vystupovat v právních vztazích jako kapitálově spojená osoba se žalobcem dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, protože spojenou osobou byla jako subjekt práva a daných obchodně právních vztahů společnost ENTERPRISES, s.r.o., coby jediný akcionář žalobce. Nad rámec uplatněných žalobních bodů si stěžovatel dovoluje uvést i tu skutečnost, že fyzická osoba – pan Ing. Hoferek rovněž nevystupoval v žádném z právních vztahů s žalobcem v postavení podnikatele dle ust. § 2 odst. 1 obchodního zákoníku tak, aby bylo možno třeba jen hypoteticky posuzovat jeho osobu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

V závěru kasační stížnosti stěžovatel vyjadřuje svůj nesouhlas s názory soudu a s odkazem na znění ustanovení § 196a odst. 1 obchodního zákoníku dovozuje, že úmyslem žalobce bylo uzavřít předmětné smlouvy o půjčce s panem Ing. Vladimírem Hoferkem v právním postavení předsedy představenstva žalobce, který v tomto právním postavení dle stěžovatele nemůže vystupovat jako kapitálově propojená osoba ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Rovněž tak odkaz soudu na vnitřní předpis žalobce o poskytování půjček zaměstnancům nedokládá, že by žalobce chtěl poskytnout předmětné půjčky panu Ing. Hoferkovi jako kapitálově propojené osobě. Uvedená úprava ve vnitřních předpisech žalobce zcela odpovídá úpravě v obchodním zákoníku, a to konkrétně v § 261 odst. 3 písm. f) citovaného zákona.

S ohledem na tyto skutečnosti má stěžovatel za to, že jeho právní závěry k řádně zjištěnému skutkovému stavu jsou správné a v souladu s danou právní úpravou. Proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší právní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

Stěžovatel se kasační stížností podanou ve stanovené lhůtě (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhal přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a zaměstnanec, který za něj jedná, má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované dle zvláštních zákonů pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

S ohledem na specifickou procesní situaci se Nejvyšší správní soud a priori zabýval přípustností kasační stížnosti z hlediska § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Posuzovaná kasační stížnost totiž směřuje proti rozsudku, jímž krajský soud rozhodl znovu poté, kdy bylo jeho původní rozhodnutí zrušeno. Předchozí rozsudek krajského soudu byl zrušen z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

K interpretaci zákonného vymezení přípustnosti opětovně podané kasační stížnosti se tento soud komplexně vyjádřil např. v rozsudku ze dne 28. 2. 2013, č. j. 8 As 47/2012 – 58. Vyplyvá z něj, že ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. zpravidla nelze vztáhnout na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká krajskému soudu procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav nebo nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti by v tomto případě znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (viz usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 As 79/2009 – 165). I v těchto případech se však námitky opakované kasační stížnosti musí pohybovat v rámci již vysloveného právního názoru či pokynu Nejvyššího správního soudu, anebo musí směřovat k právní otázce, která v první kasační stížnosti nebyla řešena, respektive kvůli vadnému procesnímu postupu nebo vadě obsahu rozhodnutí krajského soudu řešena být nemohla. Stejně tak je opětovná kasační stížnost obvykle přípustná, pokud krajský soud doplnil po zrušení svého původního rozsudku dokazování, byť nově zjištěné skutečnosti hodnotil v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu, vyjádřeným obecně ve zrušujícím rozsudku (viz rozsudek ze dne 25. 5. 2009, č. j. 8 As 25/2009 – 71, srov. také usnesení rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 59/2007 – 56).

Jelikož stěžovatel v nyní posuzované kasační stížnosti primárně cílí své námitky vůči žalobnímu bodu, jehož vypořádání krajským soudem bylo v předchozím rozhodnutí zdejšího soudu identifikováno jako nepřezkoumatelné, je v tomto rozsahu kasační stížnost přípustná, neboť se k věcnému vypořádání Nejvyšší správní soud dosud nevyjádřil, a má v tomto ohledu poprvé příležitost vyhodnotit, zda byla žalobní námitka stran priority zaměstnaneckého vztahu Ing. V. Hoferka před vztahem spolčenika, který je jediným akcionářem žalobce, vypořádána srozumitelně a přezkoumatelným způsobem

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Jak bylo již předestřeno výše, stěžovatel uplatnil kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu. Z ustálené judikatury zdejšího soudu přitom plyne, že o nezákonnost by se jednalo tehdy, jestliže by krajský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení (případně by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších), anebo by sice vycházel z relevantních zákonných

ustanovení, nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám (teleologická, systematická, logická, gramatická apod.).

Nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení spočívá dle stěžovatele v tom, že správně zjištěný skutkový stav byl krajským soudem nesprávně právně posouzen. Stěžovatel má za to, že příjmy plynoucí fyzické osobě Ing. Vladimíru Hoferkovi ve formě zvýhodněného úroku z poskytnutých půjček je nutno považovat za příjmy plynoucí zaměstnanci nebo členu statutárního orgánu společnosti, tedy za příjmy dle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů s tím, že při stanovení výše těchto příjmů je nutno postupovat dle § 6 odst. 3 citovaného zákona.

Ze spisu správce daně a stěžovatele vyplývají následující skutečnosti:

Daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za období r. 2005, 2006 a 2007 byla zahájena dne 9. 4. 2008. Ve zprávě o výsledku kontroly ze dne 2. 4. 2009, č. j. 94032/09/303937702583 je uvedeno, že žalobce poskytoval svým zaměstnancům na základě vnitřního předpisu peněžité půjčky bez udání účelu. Tyto půjčky byly žalobcem úročeny úrokem ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smluv o půjčce. Uvedené půjčky nebyly žalobcem poskytnuty na účely od daně osvobozené ve smyslu ustanovení § 6 odst. 9 písm. n) zákona o daních z příjmů, a proto bylo peněžní zvýhodnění plynoucí zaměstnancům žalobce v souvislosti s poskytnutím půjček s úrokem nižším než je obvyklá výše úroků, posouzeno jako příjem ze závislé činnosti, který je předmětem daně podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Pro zjištění úroku, který byl v daném čase a místě obvykle používán peněžními ústavy při poskytování půjček obdobného charakteru fyzickým osobám, využil správce daně ustanovení § 34 zákona o správě daní a poplatků o součinnosti třetích osob.

V případě Ing. V. Hoferka bylo kontrolou zjištěno, že se žalobcem dne 29. 5. 2006 uzavřel smlouvu o půjčce, na jejímž základě se žalobce (věřitel) zavazuje poskytnout Ing. Hoferkovi (dlužník) půjčku až do částky 20 000 000 Kč, a to v měně určené dlužníkem. Tato možnost je však omezena na české koruny (CZK), eura (EUR), americké dolary (USD) nebo švýcarské franky (CHF). Dlužník se zavazuje splatit veškeré poskytnuté peněžní prostředky věřiteli nejpozději do 31. 12. 2008. Úroky ve výši 140% diskontní sazby České národní banky platné ke dni podpisu smlouvy jsou splatné současně s jistinou. Správce daně dále zjistil, že pan Ing. Hoferek uzavřel se žalobcem dne 1. 1. 2001 pracovní smlouvu na dobu neurčitou, s pracovním zařazením ředitel společnosti, a mimo toto pracovní zařazení je Ing. Hoferek také předsedou představenstva žalobce. Žalobce je jako společnost vlastněn jediným akcionářem, a to společností AV ENTERPRISES, s. r. o., jejímž jediným jednatelem je rovněž pan Ing. Hoferek. Poskytnutí půjčky dle předmětné smlouvy odsouhlasil jediný akcionář věřitele v rámci valné hromady, tedy Ing. Hoferek v rámci výkonu působnosti valné hromady. Obdobně byla Ing. Hoferkovi na základě smlouvy ze dne 1. 9. 2006 žalobcem poskytnuta další půjčka ve výši 6 300 000 Kč, se splatností do 15. 10. 2006, a dne 26. 9. 2006 půjčka ve výši 92 000 CHF, se splatností do 15. 12. 2006. K těmto smlouvám byl dne 20. 10. 2006 sjednán dodatek s tím, že tyto dvě půjčky se stávají součástí půjčky sjednané ve smlouvě ze dne 29. 5. 2006. Závěr správce daně pak směřoval k vyčíslení částek k úhradě na dani z příjmů žalobce. Zpráva o výsledku kontroly byla posléze podkladem pro vydání v úvodu citovaných platebních výměrů.

V rozhodnutí o odvolání stěžovatel zopakoval kontrolní zjištění a shodně se správcem daně vycházel z toho, že pan Ing. Hoferek byl v době poskytnutí půjček zaměstnancem žalobce. Vzhledem k výkonu činnosti u žalobce pobíral Ing. Hoferek příjem, který byl samotným žalobcem coby plátcem daně posouzen jako příjem ze závislé činnosti ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Tedy i jiný příjem, který Ing. Hoferkovi současně

pokračování

plynul ve formě zvýhodněného úroku z půjčky byl posouzen jako příjem plynoucí v souvislosti s výkonem závislé činnosti pro žalobce. Jelikož byl Ing. Hoferek současně předsedou představenstva žalobce, i případná odměna statutárního orgánu by se považovala za příjem ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. K námitce stran osoby spojené, resp. možnosti uzavřít smlouvu o úvěru nebo půjčce ve smyslu § 196a obchodního zákoníku stěžovatel uvedl, že provedenou kontrolou nebyl správcem daně napadán nebo posuzován způsob uzavření předmětných půjček, ale plnění plynoucí Ing. Hoferkovi ve formě peněžního zvýhodnění z úroků nižších, než by byla jejich obvyklá výše. Stěžovatel nepřisvědčil ani námitce žalobce, že v případě poskytnutí půjčky panu Ing. Hoferkovi došlo k porušení ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. V daném případě neměl správce daně důvod konstatovat, že se jedná o zastřený stav stavem formálně právním, neboť z předložených dokladů bylo dle jeho názoru zcela zřejmé, že žalobce uzavřel se svými zaměstnanci smlouvy o půjčkách, a současně poskytl zvýhodnění ve formě nižšího úroku. Tato skutečnost vyplynula z předložených smluv, vnitřního předpisu i výpočtů výše úroků. Z toho je dle stěžovatele zcela zřejmé, že pochybení žalobce spočívalo v nesprávném výpočtu výše úroků dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Otázkou, která je pro posouzení ve věci rozhodná, je tak především to, zda správce daně v I. stupni a posléze stěžovatel jako žalovaný postavili najisto své tvrzení o podřaditelnosti zvýhodněného úroku z půjčky Ing. Hoferkovi jako zaměstnanci pod příjem plynoucí v souvislosti s výkonem závislé činnosti pro žalobce, a zda lze tak dospět k závěru, že v daném případě má zaměstnanecký vztah Ing. Vladimíra Hoferka ve vztahu k poskytnutým půjčkám prioritu před vztahem společníka obchodní společnosti, která je jediným akcionářem žalobce. Nejvyšší správní soud se proto nejprve zabýval vymezením předmětu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (IV. A.), zda Ing. Hoferek v posuzovaném případě mohl vystupovat jako kapitálově propojená osoba (IV. B.), s čímž souvisí stěžovatelem tvrzený vliv obchodního zákoníku na postavení kapitálově propojené osoby (IV. C.), a zda krajský soud aplikoval na zjištěný skutkový stav správné zákonné ustanovení (IV. D.)

IV. A. Předmět daně z příjmů ze závislé činnosti

Předmětem daně z příjmů fyzických osob podle § 3 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky.

Podle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou příjmy ze závislé činnosti *a) příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku, b) příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce, c) odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob, d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti podle písmen a) až c) nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává.*

Podle § 6 odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů je poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků, tedy poplatník spadající do některé z kategorií uvedených v § 6 odst. 1 písm. a) až d), dále označen jako „zaměstnanec“, plátce příjmu ze závislé činnosti a z funkčních požitků pak jako „zaměstnavatel“.

Podle § 6 odst. 3 věty první cit. zákona příjmy podle odstavce 1 se rozumějí příjmy pravidelné nebo jednorázové bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoli, zda

je od zaměstnavatele dostává zaměstnanec nebo osoba, na kterou přešlo příslušné právo podle zvláštních předpisů, a zda jsou vypláceny nebo připisovány k dobru anebo spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance, kteří jsou poplatníky z příjmů ze závislé činnosti. Příjmem se rozumí rovněž částka, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnutá práva, služby nebo věci, kromě bytu, v němž měl zaměstnanec bydliště po dobu 2 let bezprostředně před jeho koupí, nižší, než je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, nebo cena, kterou účtuje jiným osobám.

Pro správné posouzení příjmů je vždy důležité vymezit, které příjmy jsou předmětem daně, a jednoznačně definovat příjmy, které zakládají určitou daňovou povinnost. Předmětem daně z příjmů jsou všechny příjmy fyzických osob, kromě příjmů vyloučených z předmětu daně v § 3 odst. 4 zákona a z předmětu daně vyloučených u zaměstnanců v § 6 odst. 7 a odst. 11 zákona. Z příjmů, jež jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, je pak celá řada od této daně zcela nebo zčásti osvobozena (§ 4 a § 6 odst. 9 zákona).

Z výše uvedené právní úpravy vyplývá, že mezi příjmy, které plynou zaměstnanci v souvislosti s výkonem závislé činnosti, nebo funkce patří mj. i peněžní zvýhodnění zaměstnance plynoucí mu v souvislosti s poskytnutím úrokově zvýhodněné půjčky, neboť se jedná o příjem, který zaměstnanec dostává v souvislosti s výkonem závislé činnosti.

Příjmy ve smyslu § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů představují širokou skupinu dalších forem plnění v souvislosti s výkonem závislé činnosti nebo výkonem funkce (současným, dřívějším nebo budoucím), které nemají přímo charakter mzdy či odměny za práci. Často mají věrnostní nebo stabilizační povahu či motivační charakter, nebo zvyšují atraktivnost zaměstnání. Např. v rozsudku ze dne 9. 8. 2012, č. j. 2 Afs 47/2012 – 18, Nejvyšší správní soud označil za příjem plynoucí v souvislosti s budoucím výkonem závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů poskytnutí stipendia podmíněné závazkem studenta pracovat po ukončení studia několik let v pracovním poměru u jeho poskytovatele. Předpokladem pro posouzení příjmů podle § 6 odst. 1 písm. d) cit. zákona je existující souvislost mezi takovými příjmy a závislou činností. Plátce takových příjmů má veškeré povinnosti plátce daně, tzn. i povinnost srážet z příjmů, které poplatníkovi vyplátí či připiše k dobru, měsíční zálohu na daň nebo daň zvláštní sazbou jako z mezd svých ostatních zaměstnanců.

Co se rozumí příjmem majícím souvislost se závislou činností stanoví zákon o daních z příjmů v § 6 odst. 1, resp. 3. Společné těmto příjmům je úzká a bezprostřední souvislost s výkonem práce, tedy aktivní činností pro zaměstnavatele, popř. určité typově vymezené „zvýhodnění“ poskytnuté zaměstnanci zaměstnavatelem: „Příjmem se rozumí rovněž částka, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnutá práva, služby nebo věci, kromě bytu, v němž měl zaměstnanec bydliště po dobu 2 let bezprostředně před jeho koupí, nižší, než je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, nebo cena, kterou účtuje jiným osobám.“ (§ 6 odst. 3 in fine zákona o daních z příjmů). Jedná se v podstatě o plnění učiněná zaměstnavatelem za zaměstnance. Poskytnutí půjčky z povahy věci samé nelze považovat za úhradu, kterou provádí zaměstnavatel za zaměstnance za poskytnutá práva, služby nebo věci. Peněžní benefit, který zákonodárce výslovně za příjem zaměstnance považuje, je stanoven pouze pro případ bezplatného užívání motorového vozidla. V posledně uvedených případech tedy není rozhodující pro naplnění znaku příjmu skutečný faktický výkon činnosti.

Co se týče daňového režimu půjček poskytovaných zaměstnavatelem svým zaměstnancům, je třeba vycházet z ust. § 6 odst. 9 písm. l) zákona o daních z příjmů a contrario: „Od daně jsou osvobozena peněžní zvýhodnění plynoucí zaměstnancům v souvislosti s poskytováním bezúročných půjček nebo půjček s úrokem nižším, než je obvyklá výše úroku, zaměstnavatelem z fondu kulturních a sociálních potřeb podle zvláštního předpisu a u zaměstnavatelů, na které se tento předpis nevztahuje, ze sociálního fondu nebo

pokračování

ze zisku (příjmu) po jeho zdanění, jedná-li se o návratné půjčky poskytnuté zaměstnanci na bytové účely do výše 100 000 Kč nebo k překlenutí tíživé finanční situace do výše 20 000 Kč a u zaměstnance postiženého živelní pohromou do výše 1 000 000 Kč na bytové účely a do výše 200 000 Kč k překlenutí tíživé finanční situace.“

O takový případ se v projednávané věci však zcela zjevně nejedná, ostatně stěžovatel takto ani věc neposuzoval.

Nejvyšší správní soud již např. v rozsudku ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005 - 85, konstatoval: „Skutečnost, že fyzická osoba je jednatelem, resp. společníkem obchodní společnosti sama o sobě ještě neznamená, že jakékoli plnění, které tato od společnosti obdrží je příjmem dle ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Vždy je nutno zkoumat povahu příjmu, především to, zda se nejedná o příjem, který není předmětem daně (§ 3 odst. 4 cit. zákona), anebo o příjem podléhající jinému režimu zdanění (např. příjem z pronájmu dle § 9 cit. zákona).“

S přihlédnutím k uvedenému Nejvyšší správní soud konstatuje, že posouzení, zda v nyní projednávaném případě došlo k naplnění podmínek daného ustanovení, závisí na konkrétních skutkových okolnostech. V posuzovaném případě Ing. Hoferek pro žalobce vykonával závislou činnost duplicitně – nejen jako zaměstnanec, ale na pozici předsedy představenstva i jako jeho statutární orgán. Tato skutečnost však sama o sobě bez dalšího zhodnocení okolností uzavření smlouvy ještě neznamená, že zvýhodněný úrok poskytnutý Ing. Hoferkovi je nutno *stricto sensu* posoudit jako příjem plynoucí v souvislosti s výkonem závislé činnosti pro žalobce, a že zaměstnanecký vztah Ing. Vladimíra Hoferka má přednost před vztahem společníka obchodní společnosti, která je jediným akcionářem žalobce. Námitka stěžovatele je proto v této části nedůvodná.

IV. B. K aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů

Stěžovatel v kasační stížnosti obsáhle dovozuje, že úmyslem žalobce bylo uzavřít předmětné smlouvy o půjčce s panem Ing. Vladimírem Hoferkem v právním postavení předsedy představenstva žalobce, který v tomto právním postavení dle stěžovatele nemůže vystupovat jako kapitálově propojená osoba ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Podstatou § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu. Obchodní transakce mezi osobami blízkými totiž mohou být ovlivňovány osobním vztahem smluvních stran, a proto jejich motivem není vždy samotná snaha o získání majetkového či jiného prospěchu, jako je tomu v běžných obchodních vztazích za podmínek fungující soutěže. Ačkoliv je s ohledem na zásadu smluvní volnosti takovýto způsob jednání v občanskoprávních nebo obchodněprávních vztazích možný, z hlediska daňového práva je ve výsledku sankcionovaný úpravou základu daně o zjištěný rozdíl. Daňový subjekt tak musí prokázat, že odchýlení se od ceny obvyklé má jiný účel, než je krácení daně. Zákon o daních z příjmů proto po obchodujících osobách blízkých požaduje větší opatrnost a obezřetnost při stanovení smluvní ceny, než je tomu u osob nezávislých (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105).

Ze znění ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů lze rozlišit tři zákonem předvídané formy ekonomického nebo personálního propojení osob:

- vztah fyzických osob blízkých (ve smyslu § 116 a násl. občanského zákoníku z roku 1964, resp. § 22 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník),

- vztah osob v případě, kdy se jedna osoba podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu druhé osoby, nebo
- vztah osob v případě, že se shodné právnické nebo fyzické osoby (tj. nikoli nutně jedna či druhá z obou posuzovaných osob, jejichž vztah je zkoumán, ale i právnické osoby třetí) přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění obou posuzovaných osob.

Zákon o daních z příjmů hovoří v ustanovení § 23 odst. 7 povšechně o obchodních vztazích mezi ekonomicky nebo personálně propojenými osobami, včetně vztahů úvěrových. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 7. 11. 2007, č. j. 2 Afs 165/2006 – 114, k chybějící definici „podílení se na vedení“ vyslovil: „*Pojem „vedení“ je v zákoně o daních z příjmů užíván nepochybně v souvislosti s obchodními společnostmi a družstvy. Obchodní zákoník zná legální pojem „obchodního vedení“ (viz zejm. jeho § 81, § 97 odst. 1, § 134, § 192 odst. 1, jež charakterizují, které orgány jednotlivých společností obchodní vedení vykonávají). Obchodním vedením se rozumí řízení společnosti, tj. zejména organizování a řízení její podnikatelské činnosti, včetně rozhodování o podnikatelských záměrech; obchodní vedení tedy ve své podstatě směřuje dovnitř společnosti, na rozdíl od jednání jménem společnosti. S ním je nelze ztotožňovat. Někdy na rozhodnutí učiněné v rámci obchodního vedení navazuje jednání jménem společnosti, a to tam, kde je k realizaci rozhodnutí (např. o určité obchodní strategii) nutné právní jednání vůči třetím osobám (viz v podrobnostech např. Štenglová/Plíva/Tomsa a kol.: Obchodní zákoník. Komentář. 6. vyd., Praha 2001, str. 346, komentář k § 81). Z povahy věci plyne, že obchodní vedení (stejně jako jednání společnosti „navenek“) mohou přímo vykonávat pouze fyzické osoby.*“

Pod pojmem „vedení“ tak budou nepochybně zahrnuty všechny formy „obchodního vedení“, vedle toho tam však budou spadat i některé další formy ovlivňování konkrétní činnosti obchodní společnosti, a to takové, které mají podstatný vliv na její hospodaření, a tedy zprostředkovaně i na výši její daňové povinnosti z hlediska daně z příjmů právnických osob. Rozšířený senát proto v citovaném rozsudku za účast na „vedení“ rozuměl zejména výkon funkce statutárního orgánu či členství v takovém orgánu, členství v jiném podobném orgánu jako např. v dozorčí radě a v některých případech i výkon funkce člena vrcholového vedení společnosti, má-li takovýto člen podle společenské smlouvy či stanov nebo nějakého vnitřního předpisu společnosti podstatný vliv na hospodaření společnosti (je-li např. oprávněn jménem společnosti přijímat pro ni půjčky na částky řádově srovnatelné s jejím základním kapitálem).

Jak již bylo uvedeno výše, Ing. Hoferek byl v době uzavírání smluv o půjčce zaměstnancem a členem statutárního orgánu žalobce, kromě toho byl i statutárním orgánem a jediným společníkem jiné obchodní společnosti, která je jediným akcionářem žalobce. Věřitelem ze smluv o půjčce byl žalobce, dlužníkem Ing. Hoferek. Souhlas s poskytnutím půjčky udělil za akcionáře žalobce v rámci výkonu působnosti valné hromady jediný společník tohoto akcionáře, tedy Ing. Hoferek. Je tedy nepochybné, že Ing. Hoferek je ve smyslu § 27 odst. 3 zákona o daních z příjmů kapitálově spojenou osobou se společností, která je jediným akcionářem žalobce, a zároveň je i osobou spojenou se žalobcem, neboť se zároveň podílí na vedení společnosti žalobce. Aplikace ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se na plnění poskytovaná zaměstnancům nepoužije, neboť ust. § 6 pro případ poskytování jiných plnění než příjmů ze závislé činnosti je nutno považovat za *lex specialis* k § 23 odst. 7 cit. zákona.

Nelze proto souhlasit se stěžovatelem, který v kasační stížnosti s poukazem na právní úpravu vnitřních a vnějších vztahů v obchodních společnostech dle obchodního zákoníku vyloučil postavení Ing. Hoferka jako spojené osoby dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a tím upřednostnil zaměstnanecký poměr Ing. Hoferka u žalobce. Nejvyšší správní soud podotýká, že právní předpisy soukromého práva nemají *a priori* přednost před právem veřejným, jak je možné dovozovat z argumentace stěžovatele, jinými slovy porušení předpisů soukromého práva nemůže mít daňové relevance. Naopak, Nejvyšší správní soud považuje interpretaci ustanovení § 190 odst. 1 a § 196a obchodního zákoníku ze strany stěžovatele ve vztahu

pokračování

k posuzované smlouvě o půjčce, za nepřípadnou, účelovou a vnitřně rozpornou.

IV. C. Vliv obchodního zákoníku na postavení kapitálově propojené osoby

Zatímco v rozhodnutí o odvolání se stěžovatel námitkou možnosti uzavření smlouvy ve smyslu § 196a obchodního zákoníku nezabýval, neboť posuzoval plynoucí plnění Ing. Hoferkovi, a nikoliv způsob uzavření předmětných půjček, v kasační stížnosti obsáhle dovozuje, že úmyslem žalobce bylo uzavřít předmětné smlouvy o půjčce s panem Ing. Vladimírem Hoferkem v právním postavení předsedy představenstva žalobce, který v tomto právním postavení dle stěžovatele nemůže vystupovat jako kapitálově propojená osoba ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Rovněž tak odkaz soudu na vnitřní předpis žalobce o poskytování půjček zaměstnancům dle stěžovatele nedokládá, že by žalobce chtěl poskytnout předmětné půjčky panu Ing. Hoferkovi jako kapitálově propojené osobě.

Ustanovení § 196a obchodního zákoníku, v intencích kterého byla věc posuzována, obsahuje pravidla na ochranu společnosti, jejích společníků a věřitelů před jednáním osob, které za tuto společnost jednají nebo na ni mají přímý či nepřímý vliv. Předmětné ustanovení reguluje v zásadě dva okruhy transakcí, zaprvé převody majetku ze společnosti nebo na společnost (§ 196a odst. 3), zadruhé smlouvy o úvěru nebo půjčce a zajišťování závazků ze strany společnosti (§ 196a odst. 1 a 5). Společnost může uzavřít smlouvu o úvěru nebo půjčce s členem představenstva, dozorčí rady, prokuristou nebo jinou osobou, která je oprávněna jménem společnosti takovou smlouvu uzavřít, nebo osobami jim blízkými, nebo na ně bezplatně převést majetek společnosti jen s předchozím souhlasem valné hromady a jen za podmínek obvyklých v obchodním styku. Poskytnutí půjčky se tedy nevylučuje, pouze jsou stanoveny podmínky, za jakých je možno smlouvu o půjčce uzavřít.

Ve spisu je založen zápis o rozhodnutí jediného akcionáře, jímž Ing. Hoferek v rámci výkonu působnosti valné hromady odsouhlasil poskytnutí půjčky. Součástí spisu je rovněž upozornění právního zástupce Ing. V. Hoferkovi na omezení vyplývající pro něj jako zaměstnance z právních předpisů, konkrétně na zastávané funkce Ing. Hoferka a ustanovení § 196a obchodního zákoníku. Jako jediné řešení je navrhováno, aby Ing. Hoferek uzavřel smlouvu o půjčce nikoliv jako zaměstnanec, ale jako jediný společník společnosti AV ENTERPRISES, s. r. o.

Z dostupných podkladů a vnitřních předpisů žalobce, které zakazují poskytnutí půjčky osobám vyjmenovaným v § 196a obchodního zákoníku, krajský soud dovodil, že žalobce neměl v úmyslu poskytnout půjčku panu Ing. Vladimíru Hoferkovi jako zaměstnanci, ale skutečně jako kapitálově propojené osobě.

Nejvyšší správní soud se s tímto názorem ztotožnil a neshledal důvodnou námitku stěžovatele, opírající se o dikci ustanovení § 196a a § 190 odst. 1 obchodního zákoníku. Skutečnost, že smlouva o půjčce byla dle stěžovatele uzavřena s Ing. Hoferkem v právním postavení předsedy představenstva žalobce má vylučovat, aby jmenovaný v tomto právním postavení vystupoval jako kapitálově propojená osoba ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Na druhou stranu stěžovatel dodává, že pokud by na straně příjemce půjčky stála fyzická osoba pan Ing. Vladimír Hoferek v právním postavení předsedy představenstva, tedy statutárního orgánu žalobce jako akciové společnosti, pak by předmětné smlouvy měly být obligatorně uzavřeny podle obchodního zákoníku – smlouva o úvěru dle § 497 a násl. obchodního zákoníku, což je však vyloučeno vnitřními předpisy žalobce. Ing. Vladimír Hoferek však byl i v pracovněprávním vztahu s žalobcem jako ředitel žalobce, takže v tomto svém postavení mohl jako zaměstnanec zcela v souladu s vnitřními předpisy žalobce uzavřít předmětné

smlouvy o půjčce. Taková argumentace stěžovatele je vnitřně rozporná, neboť stěžovatel zcela pomíjí obsah ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (viz výše) a směřuje regulaci smluv uzavřených mezi společnostmi a členy jejích orgánů a otázku zdanění těchto subjektů. Ustanovení § 196a obchodního zákoníku proto nemůže být relevantní v případě posuzování předmětu daně nebo definice příjmů zakládajících daňovou povinnost, neboť obchodní zákoník tuto problematiku neřeší.

Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že byť by správce daně dovodil neplatnost smlouvy o půjčce z důvodu porušení ustanovení obchodního zákoníku, tento soukromoprávní účinek právního úkonu je nutné odlišit od účinků v oblasti daňové. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 - 200, k této otázce totiž uvedl, že „*dospěje-li (finanční ředitelství – pozn. Nejvyššího správního soudu) k závěru, že určitý soukromoprávní úkon byl absolutně neplatný, neznamená to ještě a priori, že takový úkon je irrelevantní z daňového hlediska. Daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 94/2004 - 50, publ. pod č. 979/2006 Sb. NSS, a ze dne 17. 4. 2008, č. j. 7 Afs 8/2007 - 49, www.nssoud.cz). Provádí-li však daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky (jak je tomu například v generální klauzuli v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), může mít i neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky, např. bylo-li i na základě takového úkonu plněno, plnění nebylo zpochybněno, příp. dokonce bylo následně jeho poskytnutí zpětně uznáno a „legalizováno“ sjednáním dohody o narovnání, a projevilo-li se v ekonomické sféře účastníků transakce způsobem předvídaným v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů či si účastníci transakce mohli rozumně myslet v době, kdy ji činili, že se takto projeví – k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2005, č. j. 2 Afs 15/2005 - 90, publ. pod č. 718/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, podobně též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, publ. pod č. 1984/2010 Sb. NSS a na www.nssoud.cz.“*

Případné dopady jednání podle obchodního zákoníku nebo vnitřních předpisů žalobce tak nemohou mít vliv na posouzení závěru o aplikovatelnosti § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť ten neváže poskytnutí úroků z půjček na platnost soukromoprávního úkonu, ale na zákonem stanovené ekonomické nebo personální propojení osob. Důkazní břemeno v případě ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů leží na správci daně: „*K prokázání, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (referenční ceny), musí správce daně na základě zjištění výše obou těchto cen provést mezi nimi srovnání. Důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které jsou pro to rozhodné, nese správce daně*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81).

IV. D. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele

Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že pokud se správní orgán v rozhodnutí o opravném prostředku nevypořádá se všemi námitkami, které v něm byly uplatněny, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku jeho důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (srov. např. rozsudek ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007 - 84 nebo rozsudek ze dne 19. 12. 2008, sp. zn. 8 Afs 66/2008). Podle ustálené judikatury správních soudů (srov. např. již rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6 A 48/1992 - 23, SP č. 27) přitom musí být z odůvodnění rozhodnutí seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil

pokračování

při hodnocení důkazů. Rozhodnutí, jehož odůvodnění obsahuje pouze obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správnými, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybějí. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, pak vyslovil, že odvolací orgán přezkoumá rozhodnutí správce daně v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno. Nadto je povinen zabývat se rozhodnutím i z hledisek uvedených v § 50 odst. 3 věty druhé daňového řádu a přihlídnout ke zjištěným skutečnostem, byť nebyly odvolatelem uplatněny. Rozsah provedeného přezkumu musí nalézt odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu (§ 50 odst. 7 daňového řádu).

Odůvodnění rozhodnutí stěžovatele nesplňuje kritéria přezkoumatelnosti správního rozhodnutí, která dovodila citovaná judikatura správních soudů. Přestože žalobce na podporu svých žalobních námitek uvedl konkrétní argumenty, stěžovatel se s nimi v odůvodnění rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům správce daně dostatečně nevypořádal. Zcela zřejmé je to v případě odvolací námítky [podle níž byla smlouva o půjčce s Ing. Hoferkem založena na podmínkách definovaných v § 196a obchodního zákoníku, a pokud by tomu tak nebylo, jednalo by se na straně Ing. Hoferka o bezdůvodné obohacení na úkor žalobce], k níž stěžovatel pouze uvedl, jak vyplývá ze shora citované části jeho rozhodnutí, že „provedenou kontrolou daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti nebyl správcem daně napadán, resp. posuzován způsob uzavření předmětných půjček, ale na základě uzavřených smluv Ing. Hoferkovi plynoucí plnění ve formě peněžního zvýhodnění ve formě úroků stanovených z předmětných půjček v částkách nižších, než by byla jejich výše obvyklá“, a dále pokračoval tím, že půjčka byla Ing. Hoferkovi poskytnuta na základě uzavřené pracovní smlouvy a zvýhodněný úrok je tak nutno posoudit jako příjem plynoucí v souvislosti s výkonem závislé činnosti.

Stěžovatel zde použil, ve správním rozhodnutí zásadně nepřipustná, souhrnná skutková zjištění, jimiž se zjišťuje rozhodný skutkový stav současně na základě všech provedených důkazů, aniž uvedl, na základě kterých konkrétních důkazů to které zjištění učinil a z jakých důvodů, jakož i bez vysvětlení případných rozporů mezi nimi: „...Ing. Hoferek pobíral příjem, který byl samotným plátcem daně posouzen jako příjem ze závislé činnosti, ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, jako takový byl plátcem daně zdaňován a tedy i jiný příjem, který poplatníkovi současně plynul ve formě zvýhodněného úroku z půjčky poskytnuté tomuto poplatníkovi společností AV ENGINEERING, a. s., je nutno posoudit jako příjem plynoucí v souvislosti s výkonem závislé činnosti pro plátce daně. Vzhledem k tomu, že Ing. Hoferek byl ve společnosti AV ENGINEERING, a. s., současně i předsedou představenstva, i případná odměna člena statutárního orgánu by se považovala za příjem plynoucí ze závislé činnosti, ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, a také v tomto případě, by příjem plynoucí ve formě peněžního zvýhodnění v souvislosti s poskytnutím půjčky s úrokem nižším, než je cena obvyklá, bylo nutno považovat za příjem plynoucí poplatníkovi v souvislosti s výkonem závislé činnosti ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů.“ Stěžovatel tak svůj závěr o poskytnuté půjčce založil pouze na existenci pobíraného příjmu ze závislé činnosti, tudíž i jakékoli další plnění podřadil jen z tohoto titulu rovněž režimu ust. § 6 zákona o daních z příjmů. Jakkoli se stěžovatel snaží svoji argumentaci v nyní podané kasační stížnosti podložit důvody svědčící správnosti jeho názoru, nutno konstatovat, že tato není obsahem napadeného správního rozhodnutí. Např. na odvolací námítku žalobce, týkající se postavení Ing. Hoferka, reagoval stěžovatel její prostou negací, aniž ji zdůvodnil: „[s]kutečnost, že je předsedou představenstva (...) nevyrací tu skutečnost, že Ing. Vladimír Hoferek měl v předmětném zdaňovacím období (...) uzavřen pracovněprávní vztah na funkci ředitele. Příjem plynoucí za práci na základě uzavřené pracovní smlouvy je nutno považovat za příjem ze závislé činnosti“.

Pokud jde o odvolací námítku, že vzhledem k výši poskytnuté půjčky Ing. Hoferkovi je nutné se současně ptát, zda by tento byl vůbec schopen jako zaměstnanec s příjmem dle uzavřené pracovní smlouvy ji splatit, stěžovatel se s ní nijak konkrétně nevypořádal. Přitom

otázka návratnosti půjčky, okolnosti jejího poskytnutí a způsob čerpání jsou dle názoru zdejšího soudu ve věci zásadní. Z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele tedy není seznatelné, proč považuje námitky žalobce za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Pokud za tohoto stavu krajský soud shledal rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], nepochybil.

Jak již bylo uvedeno výše, stěžovatel uvedl konkrétní argumentaci směřující k vyvrácení citovaných odvolacích námitek ve vyjádření k žalobě a později v kasační stížnosti. Nedostatek odůvodnění rozhodnutí vydaného v daňovém řízení však nemůže být dodatečně zhojen případným podrobnějším rozbořem právní problematiky učiněným až v soudním řízení o přezkumu tohoto rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003 - 58, nebo rozsudek zdejšího soudu č. j. 8 Afs 66/2008 - 71, ze dne 19. 12. 2008).

Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem postrádá v odůvodnění rozhodnutí stěžovatele a správce daně zohlednění charakteru poskytnuté půjčky Ing. V. Hoferkovi. Zda vůbec lze předložené smlouvy, s ohledem na jejich samotný obsah i účel a okolnosti vzniku, považovat za smlouvy o půjčce ve smyslu ustanovení § 657 občanského zákoníku, 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. Judikatura Nejvyššího soudu i právní teorie za účel a charakteristické znaky smlouvy o půjčce považují „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, anebo 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 vlastníkov. V daném případě, jak vyplývá z předloženého spisového materiálu, žalobce se stěžovatelem uzavřel smlouvy o půjčce s poslední splatností do 31. 12. 2008. Přestože správce daně ukončil daňovou kontrolu dne 2. 4. 2009, ve zprávě o výsledku kontroly se nijak nezabýval tím, zda byla poskytnutá částka Ing. Hoferkem vrácena, přestože v případě ostatních zaměstnanců, se kterým žalobce smlouvu o půjčce uzavřel, správce daně zohledňoval srážky a nesplacené částky. Aby došlo k naplnění pojmových znaků smlouvy o půjčce, vymezených výše, bylo nezbytné včasné vrácení přenechaných prostředků žalobci. V opačném případě by správce daně posuzoval plnění nenávratně poskytnutá žalobcem v režimu daně darovací ve smyslu zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v tehdy účinném znění. Byla-li splatnost půjčky stanovena do 31. 12. 2008, tím spíše se jí měl stěžovatel zabývat, neboť v době vydání rozhodnutí o odvolání dne 13. 4. 2010 již bylo zcela jistě zřejmé, zda byla půjčka Ing. Hoferkem vrácena či nikoli.

Stěžovatel rovněž pominul otázku způsobu poskytnutí půjčky a její výše. Na rozdíl od ostatních smluv o půjčce, uzavřených se zaměstnanci žalobce, správce daně ani stěžovatel nevěnovali pozornost odlišnému znění smlouvy o půjčce s Ing. Hoferkem, především závazku věřitele poskytnout dlužníkovi půjčku způsobem určeným dlužníkem (v hotovosti, převodem na účet dlužníka nebo jiné osoby určené dlužníkem) a oprávnění dlužníka určit pro čerpání půjčky některou z uvedených měn. Stěžovatel blíže nezkoumal účetní knihu žalobce, o jaký druh účetních dokladů se v případě půjček Ing. Hoferkovi jednalo, ani na kterém

pokračování

úctu byly půjčky vedeny.

Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozhodnutí stěžovatele dále postrádá přihlédnutí k výši poskytnuté částky Ing. Hoferkovi, neboť půjčka až do částky 20 000 000 Kč značně převyšuje částky poskytnuté žalobcem v ostatních případech a zcela se vymyká běžným zaměstnaneckým půjčkám. Poskytl-li žalobce svým zaměstnancům půjčky v řádech nanejvýše statisíce korun, je třeba tato fakta zohlednit při posuzování charakteru milionové půjčky. Zcela nestandardní byl i způsob čerpání půjčky, a to během po sobě jdoucích dnů, vždy tak, aby nebyl při výplatě v hotovosti překročen limit omezující platby v hotovosti. Veškeré uvedené indicie o toku finančních prostředků od žalobce k osobě Ing. Hoferka však stěžovatel vůbec nehodnotil. Samotná skutečnost, že o půjčce nebylo účtováno v účetnictví společnosti od žalobce odlišné, samo o sobě neznamená (aniž by zde soud hodlal o této otázce spekulovat), že by tato společnost ve skutečnosti prostřednictvím svého jednatele finanční prostředky nemohla nepoužít.

Obecně 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 nového 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 občanského zákoníku). Přitom je třeba vždy sledovat i smysl a účel, k jakému projevená vůle směřovala.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost opodstatněnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl v řízení před Nejvyšším správním soudem úspěch, náhrada nákladů řízení mu však nebyla přiznána, neboť mu žádné náklady v souvislosti s řízením o kasační stížnosti stěžovatele nevznikly. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že zástupce žalobce požadované náklady řízení o kasační stížnosti stěžovatele nevyčíslil, ke kasační stížnosti zaslal dne 24. 3. 2014 pouze vyjádření k probíhajícímu řízení. Za samostatný úkon právní služby však Nejvyšší správní soud nepovažuje samotné toto sdělení spojené pouze s nevznesením námítky podjatosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 20. února 2015

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu