



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiného, Ph.D. a Mgr. v právní věci žalobce: **VILANGE Group s.r.o.**, IČ: 29259649, se sídlem Brněnská 523, 671 82 Dobšice, zastoupený Ing. Josefem Podrazkým, daňovým poradcem se sídlem Jarošova 1344/12, 669 02 Znojmo, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2015, č. j. 12487/15/5200-10421-707161,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (dodateční platební výměr) Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územního pracoviště ve Znojmě (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 29. 9. 2014, č. j. 3643824/14/3020-24805-705627, kterým byla žalobci dodatečně stanovena k přímé úhradě

daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2011 ve výši 21 210 Kč a současně byla sdělena zákonná povinnost uhradit z částky doměřené daně penále ve výši 4 242 Kč.

[2] Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že v daném případě došlo k poskytnutí bezúročné půjčky ve výši 6 000 000 Kč Ing. S. L. jako společníku a jednateli žalobce, tedy v souvislosti s výkonem jeho činnosti v podobě obchodního vedení žalobce. Peněžní zvýhodnění plynoucí z bezúročnosti půjčky ve výši neplaceného obvyklého úroku poskytnuté jednateli/společníkovi je nutno považovat za příjem ze závislé činnosti dle ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Na uvedenou skutečnost nemá žádný vliv, zda jednateli/společníkovi plynou i jiné příjmy ze závislé činnosti.

[3] Při stanovení výše obvyklého úroku správce daně zjišťoval obvyklou výši úrokové sazby v okrese Znojmo při poskytnutí bezhotovostní půjčky fyzické osobě pro osobní potřebu ve výši 6 000 000 Kč, výše obvyklého úroku byla stanovena aritmetickým průměrem z úrokových sazeb u obdobných půjček poskytovaných bankami v roce 2011 (SBERBANK a ČSOB) ve výši 11,245 % p. a. Dle předložených smluv o půjčce nebylo k poskytnutým půjčkám sjednáno žádné zástavní právo k nemovitostem, a proto správce daně zjišťoval úrokovou sazbu u půjčky bezúčelové a nikoli úrokovou sazbu u hypotečního úvěru. Pokud žalobce poukazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, publikovaný pod č. 1852/2009 Sb. NSS, žalovaný má za to, že odkaz na tento rozsudek je nepřipadný, neboť v projednávaném případě se nejedná o stanovení ceny obvyklé u pronájmu nemovitostí, ani se netýká úpravy základu daně dle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Naopak žalovaný neshledal žádné pochybení v postupu správce daně, tj. ve stanovení výše obvyklého úroku v případě zvýhodnění plynoucího z bezúročné půjčky, poskytnuté daňovým subjektem Ing. S. L. jako jednateli a společníkovi aritmetickým průměrem z úrokových sazeb u obdobných půjček poskytovaných bankami v roce 2011 splňujícími daná kritéria.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[4] Žalobce se v žalobě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, rovněž navrhoval uložení povinnosti žalovanému zaplatit žalobci náklady řízení.

[5] Žalobce v první řadě zpochybňuje závěr, že jednatelé a společníci společnosti jsou pro účely zákona o daních z příjmů vždy považováni za „zaměstnance“, a to i když nemají od společnosti žádné příjmy ve smyslu § 6 zákona.

[6] Žalobce má za to, že v případě poskytnutí bezúročné půjčky jednateli/společníkovi nejde o odměnu za práci pro společnost, a proto nemůže být posouzeno jako příjem ze závislé činnosti ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Pokud absentuje příjem ze závislé činnosti ve smyslu ust. § 6 odst. 1 zákona, nelze označit takového jednatele/společníka za zaměstnance ve smyslu ust. § 6 odst. 2 zákona. Předpokladem pro posouzení příjmů dle ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je podle názoru žalobce existující souvislost mezi takovými příjmy a závislou činností, tj. nepostačí dovodit

jen určité postavení osoby ve společnosti či její vazbu na společnost. Žalobce zdůraznil, že pan L. neměl v roce 2011 žádné příjmy ze závislé činnosti.

[7] Žalovaný podle názoru žalobce rovněž nesprávně posoudil cenu obvyklou u bezúročné půjčky, jelikož u bezúročné půjčky je cena obvyklá u úroku nula. Žalobce má za to, že žalovaný nesprávně srovnává úrok u půjček s úroky u úvěrů, které poskytují finanční instituce. Zatímco úvěry poskytované finančními institucemi jsou zatíženy jistou mírou rizika, a proto jsou poskytovány jen do určité výše a za určitých podmínek, u půjček společníkům a zároveň jednatelům ze strany společnosti je půjčka zcela bezriziková, a proto může být v souladu s občanským zákoníkem jak úročená, tak bezúročná.

[8] Žalobce zdůraznil, že žalobce a jeho společník/jednatel uzavřeli smlouvu o půjčce bez úroku zcela svobodně, přičemž tuto možnost připouštělo znění tehdy platného občanského zákoníku (zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník). Poskytování bezúročných půjček v rodinném kruhu (ke kterému lze vztah společnosti a jeho společníků přirovnat) je přitom zcela běžné. V této souvislosti žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2007, č. j. 5 Afs 143/2006-72, dostupný na www.nssoud.cz. Žalobce má za to, že v případě půjčky sjednané mezi stranami bez úroku je nutno posoudit obvyklost této varianty a nikoliv obvyklost úroku, který není součástí daného smluvního vztahu. Žalobce považuje za absurdní aplikovat na věc řešení, která nedávají z obchodního pohledu smysl.

[9] Žalobce dále namítal, že žalovaný nesprávně posoudil, že půjčka byla poskytnuta na dofinancování výstavby a vybavení nemovitosti k bydlení. Neexistenci zástavní smlouvy považuje žalobce za logickou, neboť dluh společníka vůči společnosti, v níž společník vlastní 50 %, je minimálně stejně zajištěna.

[10] Žalobce v této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 1 Afs 106/2004-57, publikovaný pod č. 796/2006 Sb. NSS. V souladu s tímto rozsudkem postupuje podle žalobce i Ministerstvo financí a Generální finanční ředitelství, což je zřejmé jednak ze stanovisek MF vydaných ve stejné věci jiným subjektům, nebo např. ze závěru druhého bodu příspěvku č. 345/13.10.11 Koordinačního výboru, který přiložil k podané žalobě.

[11] Konečně žalobce namítal nesprávně zvolený způsob výpočtu obvyklého úroku, a to s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, dle něhož cena obvyklá nemůže být stanovena aritmetickým průměrem nebo váženým průměrem. Tento názor potvrdilo též sdělení Ministerstva financí ze dne 25. 9. 2014, které žalobce rovněž přiložil k podané žalobě. Žalobce má za to, že názor Ministerstva financí je platný i pro daný případ, neboť zákon o daních z příjmů nestanoví odlišný způsob stanovení ceny obvyklé.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[12] Žalovaný ve vyjádření k žalobě v zásadě setrval na své argumentaci uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[13] K námitce nesprávného posouzení peněžního zvýhodnění jako příjmu ze závislé činnosti žalovaný uvedl, že v posuzovaném případě byla bezúročná půjčka ve výši

6 000 000 Kč poskytnuta Ing. S. L. jako společníku a jednateři, tedy v souvislosti s výkonem jeho činnosti v podobě obchodního vedení žalobce. Jako jednatel a společník získal pan L. příjem ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť peněžní zvýhodnění ve formě příjmu ve výši úroku obvyklého plynoucí mu v souvislosti s poskytnutím této půjčky je příjmem ze závislé činnosti dle tohoto ustanovení. Právě bezúročnost půjčky a její poskytnutí pouze jednateři/společníkovi podle žalovaného odůvodňuje závěr, že tato půjčka je podmíněna vztahem této osoby vůči žalobci. Žalobní námitku proto žalovaný neshledal důvodnou.

[14] Nedůvodnou shledal žalovaný i námitku týkající se nesprávného stanovení výše obvyklého úroku. Uvedl, že správce daně zjišťoval obvyklou výši úrokové sazby v okrese Znojmo při poskytnutí bezhotovostní půjčky fyzické osobě pro osobní potřebu, v celkové výši 6 000 000 Kč, přitom vycházel z aritmetického průměru úrokových sazeb u obdobných půjček poskytovaných bankami v roce 2011. Správce daně podle žalovaného vycházel z ustálené správní praxe. Jelikož dle vyjádření žalobce byla půjčka poskytnuta pro osobní potřebu jednatele na pokrytí výdajů spojených s výstavbou nemovitosti, a jelikož k poskytnutým půjčkám nebylo sjednáno zástavní právo, správce daně zjišťoval úrokovou sazbu u půjčky bezúčelové, a nikoli úrokovou sazbu u hypotečního úvěru.

[15] K odkazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, žalovaný opětovně konstatoval, že tento rozsudek není aplikovatelný na projednávaný případ. Stejně tak nelze na věc aplikovat ani odkaz žalobce na „Komentář k určování ceny obvyklé“ zveřejněný na internetových stránkách Ministerstva financí, neboť toto sdělení obsahuje pouze obecný komentář k problematice určování obvyklé ceny ve smyslu zákona č. 526/1990 Sb., o cenách a zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), a není v něm uvedeno, že uvedené závěry jsou aplikovatelné na daný případ. Ministerstvo financí naopak výslovně upozornilo na to, že daňové předpisy mají odlišnou právní úpravu.

[16] Z uvedených důvodů má žalovaný za to, že žalobní návrh není důvodný, a proto navrhuje, aby soud žalobu zamítl a žalobce zavázal k náhradě nákladů řízení.

IV. Posouzení věci soudem

[17] Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[18] Mezi žalobcem a žalovaným nebylo v daném případě sporu o skutkovém stavu věci, tedy o tom, že žalobce v roce 2011 poskytl bezúročnou půjčku v celkové výši 6 000 000 Kč společníkovi a jednateři Ing. S. L. Podstatou žalobní argumentace je jednak nesouhlas se závěrem, že peněžní zvýhodnění plynoucí z bezúročnosti půjčky ve výši neplaceného obvyklého úroku je nutno považovat za příjem ze závislé činnosti ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, jednak nesouhlas s výpočtem výše obvyklého úroku.

[19] Podle ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů příjmy ze závislé činnosti jsou 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 a příjmy za práci likvidátorů.

[20] Podle ust. § 6 odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků je dále označen jako „zaměstnanec“, plátce příjmu jako „zaměstnavatel“.

[21] Podle ust. § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů se příjmy podle odstavce 1 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 (zákona o oceňování majetku) nebo cena, kterou účtuje jiným osobám, jakož i částka stanovená podle odstavce 6.

[22] Podle ust. § 6 odst. 9 písm. l) zákona o daních z příjmů jsou od daně, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny 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 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.

[23] Otázkou, zda lze obvyklý úrok v případě bezúročných půjček poskytnutých společnostmi jejím společníkům/jednatelům považovat za příjem ze závislé činnosti, se již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. V rozsudku ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010-63, dostupném na www.nssoud.cz, uvedl, že „příjem spočívající ve zvýhodnění plynoucím z poskytnutí bezúročné půjčky jednatelům (společníkům) daňového subjektu je příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť za takové příjmy se považují „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 jiné osoby“. Pro účely platby daně z příjmů se poplatník s příjmy ze závislé činnosti označuje jako "zaměstnanec", a plátce příjmu jako "zaměstnavatel" (§ 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů). Pokud je tedy pro tyto účely společník (jednatel) „zaměstnancem“ a plátce daně (žalobkyně) „zaměstnavatelem“, není důvodu neaplikovat v případě poskytnutí bezúročné půjčky společníkovi (jednateli) ze strany žalobkyně ustanovení § 6 odst. 9 písm. p) zákona o daních z příjmů, v rozhodném znění, podle něhož jsou od daně osvobozena „peněžní zvýhodnění plynoucí zaměstnancům v souvislosti s poskytováním bezúročných půjček nebo půjček s úrokem nižším, než je obvyklá výše úroku, zaměstnavatelem (...), 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“. Tento názor Nejvyšší správní soud potvrdil i v rozsudku ze dne 13. 11. 2014, č. j. 4 Afs 161/2014-46, dostupném na www.nssoud.cz, jehož předmětem byla věc skutkově i právně obdobná nyní

projednávané věci. Soud proto neshledal důvod se od uvedeného právního závěru v rámci tohoto soudního přezkumu jakkoli odchýlovat.

[24] Soud souhlasí se žalobcem, že ne každý jednatel – společník společnosti je z tohoto titulu vždy zaměstnancem ve smyslu legislativní zkratky v ust. § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005-85, dostupný na www.nssoud.cz). Pokud však žalobce namítal, že předpokladem pro posouzení příjmů podle ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je existující souvislost mezi takovými příjmy a závislou činností, soud zdůrazňuje, že ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů nedopadá pouze na situace, kdy se jedná o výkon práce v závislém postavení, které je typické pro pracovněprávní vztahy – srov. § 2 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů – jehož jedním ze znaků je výkon práce dle pokynů zaměstnavatele. Předmětné ustanovení totiž hovoří pouze o výkonu činnosti v nejširším možném významu tohoto slova, tj. nejedná se pouze o činnost, která by byla charakterizovatelná závislostí jejího vykonavatele na příkazech své nadřízeného (srov. dikci tohoto ustanovení „*a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce*“). Při opačném výkladu, pokud by ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů bylo vázáno pouze na závislou práci, jak požaduje žalobce, by toto ustanovení nebylo na společníky a jednatele aplikovatelné nikdy, neboť pojmovým znakem činnosti společníka nebo jednatele pro společnost není výkon závislé činnosti. Dopad citovaného ustanovení je tedy širší a je možné jej aplikovat např. i na odměnu za obchodní vedení (obdobně viz již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 4 Afs 161/2014-46).

[25] O právě takovou aktivitu pro společnost jde i v posuzované věci, neboť z tvrzení samotného žalobce v průběhu řízení i v žalobě je zjevné, že bezúročná půjčka byla panu L. poskytnuta jako jistá forma benefitu, a to právě z titulu jeho postavení společníka a jednatele, tedy v souvislosti s výkonem jeho činnosti v podobě obchodního vedení společnosti (žalobce).

[26] Jak správně konstatoval žalovaný, peněžní zvýhodnění společníka/jednatele přitom nelze považovat za příjem osvobozený od daně podle ust. § 6 odst. 9 písm. l) zákona o daních z příjmů, jelikož se nejednalo bezúročnou půjčku z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu ani ze zisku po jeho zdanění.

[27] Z uvedených důvodů lze uzavřít, že společníka/jednatele pana Ing. S. L. bylo možné v daném případě považovat za „zaměstnance“ ve smyslu ust. § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů a peněžní zvýhodnění ve formě nezaplaceného obvyklého úroku za příjem ze závislé činnosti ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[28] Co se týče výše obvyklého úroku v případě půjček poskytnutých společností společníkovi či jednatele, k této otázce se rovněž vyjádřil Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010-63. Nejvyšší správní soud zde dospěl k závěru, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud při stanovení výše obvyklého úroku postupoval podle pokynu D vydaného Ministerstvem financí. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku zdůraznil, že pokyny ministerstev jsou interními předpisy, které upravují a sjednocují praxi správních orgánů. Přestože pokyny ministerstev nejsou obecně závaznými právními předpisy, správní orgány mají povinnost se jimi ve své právní

praxi řídit, což neplatí pouze v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy. Nejvyšší správní soud se povahou metodických pokynů a závazností správní praxe správních orgánů zabýval již v několika svých rozhodnutích, na základě kterých je možné stručně definovat závaznou správní praxi pomocí 1. kritéria zákonnosti – musí se jednat výhradně o praxi (činnost, příp. nečinnost), která je stanovena v souladu se zákonem, resp. vytvořena na základě zákonem svěřené pravomoci, přičemž nesmí zasahovat do zákonem zaručených práv soukromých osob, a 2. kritéria předvídatelnosti – praxe je ze strany příslušných správních orgánů všeobecně přijímána a dodržována, je možné legitimně očekávat stejný postup v podobných případech. *„Jestliže se takováto praxe vytvořila, správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy) nepřijatelná. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila“* (citováno dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, publikovaný pod č. 605/2005 Sb. NSS; ve stejném duchu pak rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007-251, publikovaný pod č. 1383/2007 Sb. NSS). Takový přístup je navíc i v zájmu daňového subjektu – musí totiž být zachováván rovný přístup ve smyslu jednotné správní praxe. Jak bylo naznačeno již výše, správní praxí se rozumí činnost, která je všeobecně přijímána a dodržována, její ustálenost se odvíjí od frekvence a dlouhodobosti jejího využívání. Od vytvořené správní praxe je přitom možné se odchýlit *„zásadně pouze pro futuro, z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se praxí zavedený postup správního orgánu dotýká“* (citováno dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57). V daném případě je tedy rozhodující, že existuje ustálená správní praxe, která není *contra legem*.

[29] Pro účely zajišťování jednotného uplatňování zákona o daních z příjmů vydalo Ministerstvo financí pokyn D-300, který mimo jiné obsahoval pravidla pro výpočet úroku z půjčky v případě bezúročných půjček [§ 6 odst. 9 písm. n) tehdejšího znění zákona o daních z příjmů]. Pro případ, že částka úrokově zvýhodněné půjčky poskytnuté zaměstnanci převyšovala stanovený limit pro účely daňového osvobození, zde bylo stanoveno, že se při výpočtu peněžního (úrokového) zvýhodnění z částky přesahující stanovený limit použije úrok obvyklý. Dále v metodickém pokynu bylo stanoveno, že úrok obvyklý se použije také při výpočtu peněžního zvýhodnění z půjček poskytnutých zaměstnavatele zaměstnanci na jiný účel, než je stanoveno v zákoně. Takto vypočítaný úrok byl zdanitelným příjmem poplatníka. Úrokem obvyklým se rozuměl úrok, který byl v tomto čase obvykle používán peněžními ústavy v místě při poskytování peněžních prostředků na požádání dlužníka. Při stanovení obvyklé výše úroku musí být vzaty v úvahu všechny skutečnosti, za kterých jsou peněžními ústavami obdobné půjčky (úvěry) poskytovány a musí být vybrán takový úvěr, který se bude nejvíce blížit podmínkám, za jakých půjčku on sám zaměstnanci poskytuje.

[30] Ačkoli metodický pokyn D-300 byl v roce 2011 nahrazen novým pokynem GŘ č. D-6, který již k problematice daňového řešení zvýhodněných půjček na straně zaměstnance nic neuvádí, soud vzhledem k tomu, že předmětné ustanovení zůstalo v mezidobí mezi vydáním obou metodických pokynů beze změny [došlo pouze k jeho přejmenování - § 6 odst. 9 písm. n) zákona o daních z příjmů byl nahrazen § 6 odst. 9 písm. l)], neshledal důvod, aby zde uvedený výklad nebylo možno aplikovat i na nyní projednávanou věc.

[31] Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně při stanovení obvyklého úroku zjišťoval obvyklou výši úrokové sazby v okrese Znojmo při poskytnutí bezhotovostní půjčky fyzické osobě pro osobní potřebu, v celkové výši 6 000 000 Kč, konkrétní výši obvyklého úroku pak stanovil aritmetickým průměrem z úrokových sazeb poskytovaných bankami v roce 2011 splňujícími zadaná kritéria. Správce daně v daném případě postupoval zcela v souladu s ustálenou správní praxí, když zjišťoval obvyklou výši úrokové sazby u obdobných úvěrů a půjček poskytovaných peněžními ústavy v rozhodném čase a místě. Soud tedy nezjistil, že by finanční orgány v případě stanovení způsobu výpočtu obvyklého úroku jakkoli pochybily.

[32] Pokud žalobce namítal, že správce daně neměl vycházet z úroků z úvěrů, ale toliko z úroku z půjček, soud má za to, že správce daně správně nerozlišoval mezi úvěry a půjčkami, ale zaměřoval se na to, aby se jednalo o úvěry/půjčky bezúčelové poskytované fyzickým osobám – nepodnikatelům, právě to totiž byly znaky, které charakterizovaly poskytnuté půjčky společníkovi/jednateli žalobce a vymezovaly tak obdobný charakter půjček/úvěrů poskytovaných peněžními ústavy pro zjištění výše obvyklého úroku. Dle předložených smluv o půjčce přitom nebylo k poskytnutým půjčkám sjednáno žádné zástavní právo k nemovitostem, proto správce daně nemohl zjišťovat úrokovou sazbu ani u hypotečních úvěrů, ale správně zjišťoval úrokovou sazbu u půjček bezúčelových.

[33] Soud nepochybně, že občanský zákoník v předmetné době umožňoval, aby smlouva o půjčce byla sjednána jako bezúplatná, tzn., že dlužník nebyl povinen za to, že mu jsou půjčeny věci určené podle druhu (typicky peníze), platit úrok (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 1 Afs 106/2004-57, publikovaný pod č. 796/2006 Sb. NSS), to však nic nemění na tom, že je třeba tuto skutečnost zhodnotit s ohledem na daňové povinnosti podle zákona o daních z příjmů. Jelikož zákon o daních z příjmů v určitých případech osvobozuje peněžní zvýhodnění zaměstnance plynoucí z bezúročné půjčky, je zjevné, že v ostatních případech musí být rozdíl mezi obvyklou výší úroku a úrokem z poskytnuté půjčky zdanitelným příjmem. Při výkladu, jaký zastává žalobce, že v případě sjednání bezúročné půjčky je obvyklá výše úroku nula, by totiž toto osvobození od daně bylo zcela nadbytečné.

[34] Dovolává-li se žalobce rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2007, č. j. 5 Afs 143/2006-72, z něhož dovozuje, že v případě bezúročných půjček jde o posouzení obvyklosti této varianty a nikoli obvyklosti úroku, je třeba uvést, že toto rozhodnutí se týká zcela jiné skutkové a právní situace, neboť v předmetném rozhodnutí se Nejvyšší správní soud vyjadřoval k dani z příjmů právnické osoby, která poskytla půjčku manželce majoritního společníka a jež byla rovněž členkou dozorčí rady této právnické osoby, a jak se tato skutečnost projevila na dani z příjmů této právnické osoby podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V posuzované věci však byla žalobci předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků podle ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Jedná se tedy o jiný případ a závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2007, č. j. 5 Afs 143/2006-72, nejsou na daný případ aplikovatelné.

[35] Neobstojí ani odkaz na žalobcem citované závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 1 Afs 106/2004-57, jelikož i zde šlo o skutkově i právně zcela odlišnou věc, především předmětem řízení nebyla daň z příjmů, ale daň darovací, která měla zcela jinou zákonnou úpravu. Rovněž v rozsudku ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105,

na jehož závěry žalobce poukázal, se Nejvyšší správní soud zabýval skutkově i právně odlišnou věcí – na rozdíl od nyní projednávaného případu se v případě řešeném Nejvyšším správním soudem jednalo o stanovení obvyklé ceny u pronájmu nemovitostí a předmětem řízení byla úprava základu daně dle ust. 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Ani zde vyslovené závěry proto nejsou na daný případ aplikovatelné.

[36] Nepřípadný je rovněž odkaz žalobce na příspěvek Koordinačního výboru ze dne 9. 11. 2011, neboť tento příspěvek a tam uvedené závěry připravily osoby odlišné od orgánů finanční správy a týkal se nadto stabilizační půjčky poskytnuté studentům, nikoli půjčky statutárním orgánům či společníkům.

[37] Konečně neobstojí ani odkaz žalobce na sdělení Ministerstva financí ze dne 25. 9. 2014. Předmětné sdělení obsahuje pouze obecný komentář k problematice určování obvyklé ceny ve smyslu zákona o cenách a zákona o oceňování majetku; není v něm proto uvedeno, že tam uvedené závěry jsou aplikovatelné na daný případ. Naopak Ministerstvo financí v závěru tohoto komentáře výslovně upozornilo na to, že daňové předpisy mají odlišnou právní úpravu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 4 Afs 161/2014-46, kde se soud vyjadřoval k téže námitce ve skutkově i právně obdobné věci). V rozsudku ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010-63 Nejvyšší správní soud uvedl, že zákon o daních z příjmů v § 3 odst. 3 stanoví, že zákon o oceňování majetku se použije pro ocenění nepeněžních příjmů, není-li stanoveno jinak. Zatímco v případě nepeněžního příjmu je potřeba určit jeho finanční hodnotu, vyčíslení peněžního příjmu je dáno hodnotou získaných peněžních prostředků. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že pro účely daně z příjmů se v případě stanovení výše úroku, který je nutné zařadit do kategorie příjmů peněžních (jedná se o peněžní zvýhodnění zaměstnance), zákon o oceňování majetku nepoužije.

V. Závěr a náklady řízení

[38] Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.

[39] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 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, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročež mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 23. května 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Dana Janků