



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petra Venclové, Ph.D., ve věci **žalobce: DOCHEMA, s.r.o., IČ 25994883, se sídlem Olomoucká 349/67, 571 01 Moravská Třebová**, zastoupen: Ing. Václav Saraj, daňový poradce, se sídlem Nerudova 18, 571 01 Moravská Třebová, **proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, Masarykova 31, 602 00 Brno**, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28.3.2014, č.j. 7032/14/5000-14202-706478,

t a k t o :

- I. Žaloba s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Vymezení věci:

Rozhodnutím uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Pardubický kraj (správce daně prvního stupně), který byl na základě provedené daňové kontroly vydán dne 14. 2. 2013 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009. Tímto dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 15.600 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 3.120 Kč. Důvodem uvedeného rozhodnutí byla skutečnost, že žalobkyně v rozporu s ustanovením § 23 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), nezahrnula do základu daně za uvedené zdaňovací období částku 67.965,86 Kč, která odpovídá „nároku na přijetí úroků z půjček od společníků tj. jiných dlužníků.“ Dodatečný platební výměr byl odůvodněn odkazem na zprávu z daňové kontroly ze dne 11. 2. 2013 (podle § 147 odst. 4 zák. č. 280/2009 daňového řádu, /dále jen „daňový řád“/). Správce daně prvního stupně vycházel z premisy, že ačkoliv nedochází k peněžnímu příjmu, je nutno daný výnos zachytit v účetnictví běžného účetního období, a tudíž jej zahrnout do základu daně z příjmů právnických osob. Odkázal se přitom na právní úpravu obsaženou v § 23 odst. 1, 2, 10 zákona o daních z příjmů a na ustanovení § 1 odst. 1 (správně odst. 2 - pozn. soudu) písm. a), § 3 odst. 1, § 4 odst. 8 zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), z nichž zejména vyplývá, že účetní jednotky zásadně účtují o veškerých nákladech a výnosech bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí, a to v období, s nímž časově a věcně souvisejí. Žalobkyně napadla dodatečný platební výměr odvoláním z důvodu nesprávného posouzení právní otázky, když byla přesvědčena o tom, že úroky z půjčky poskytnuté společníkům mají být jako výnos zahrnuty do zdaňovacího období, v němž nastane jejich splatnost. Žalovaný jako odvolací orgán dodatečný platební výměr potvrdil s tím, že na konci zdaňovacího období roku 2009 byly ve smyslu § 13 odst. 1 (položka D. I. Časové rozlišení) vyhl. č. 500/2000 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška“) známy: účel, tj. úroky z poskytnutých půjček, částka, tj. 1,3% z poskytnutých půjček, období, kterého se úroky týkají. Žalovaný tak vycházel z toho, že bylo možno stanovit období, s nímž úroky věcně a časově souvisejí, tudíž žalobkyně byla povinna úroky v tomto období jako výnos zaúčtovat a následně zdanit. V podrobnostech o účtování odkázal žalovaný na Český účetní standard č. 019, oddíl č. 4, část. 4. 6., účt. skupina 66 - finanční výnosy, bod 4.6.2. Žalovaný přitom zdůraznil akruální princip podvojného účetnictví, kdy je bez ohledu na reálný příjem dána povinnost zachytit výnos v účetnictví běžného účetního období.

Žalobní body:

Žalobkyně namítá porušení ustanovení § 85 daňového řádu tím, že žalovaný nezjistil všechny okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. V konkrétní rovině žalobkyně namítá, že mezi žalobkyní a jejími společníky byly v režimu zák. č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku (v tehdy platném znění) uzavřeny smlouvy o půjčce. Tzn., že úroky z těchto půjček budou dlužníci hradit až po splacení jistiny, tedy úroky budou účtovány do výnosů až v období, s nímž časově a věcně souvisejí, tedy v období posledního roku umoření půjčky. Žalobkyně přitom zdůraznila, že se nejednalo o úvěrovou smlouvu podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (v tehdy platném znění), který úvěrovou smlouvu upravuje v § 497 a následujících, když úroky z úvěru jsou povinně splatné koncem každého kalendářního roku.

Žalobkyně má za to, že do právního vztahu mezi fyzickými osobami a právnickou osobou nesmí nikdo zasahovat, tím méně orgány státní moci.

Žalobkyně se odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2010, č. j. 1 Afs 1/2010 - 59, ze kterého dle ní vyplývá, že v oboru daňového práva je nutno dbát určitých základních principů, kterými jsou zejména „...*princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti, či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti, v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce).*“

Žalobce proto navrhl zrušení napadeného rozhodnutí.

Vyjádrění žalovaného k žalobě:

Žalovaný setrval na právním názoru vysloveném v žalobou napadeném rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby.

Posouzení věci krajským soudem:

S ohledem na skutečnost, že žalovaný ve svém rozhodnutí výslovně ve shodě s žalobkyní vycházel z toho, že se jednalo o smlouvu o půjčce podle občanského zákoníku v tehdy platném znění, nikoliv o smlouvu o úvěru podle obchodního zákoníku v tehdy platném znění, krajský soud konstatuje, že ve věci je mezi stranami spor výhradně o právní posouzení otázky, zda smluvní úrok z půjček poskytnutých žalobkyní jejím společníkům (sjednán ve výši 1,3%) podléhal dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009, či zda měl být zahrnut do základu daně až po uhrazení jistiny a výsledném vyčíslení úroku za celou dobu půjček, tedy ve zdaňovacím období, v němž nastane jeho splatnost.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle právního a skutkového stavu k datu vydání napadeného rozhodnutí a v mezích žalobních bodů podle § 75 odst. 1, 2 s.r.s., bez nařízení jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s.r.s.

Žaloba není důvodná.

Krajský soud se ztotožnil správním názorem žalovaného, přičemž zdůrazňuje následující stěžejní argumenty.

Žalobkyně jako společnost s ručením omezeným je podnikající právnickou osobou, na níž se vztahuje část druhá zákona o daních z příjmů („Daň z příjmů právnických osob“). Žalobkyně je poplatníkem daně z příjmů podle § 17 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. **Podle § 18 odst. 1 zák. o daních z příjmů jsou předmětem daně příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak.** Z ustanovení § 18 odst. 2, § 19 zákona o daních z příjmů v tehdy platném znění je přitom nepochybné, že výnosový úrok z poskytnutých půjček nebyl vyloučen z předmětu daně ani nebyl od této daně osvobozen.

Jsou-li základem daně příjmy, pak je třeba podat definici tohoto pojmu. Podle § 3 odst. 2 zákona o daních z příjmů v tehdy platném znění je příjem definován jako příjem peněžní i

nepeněžní dosažený i směnou. Podle § 22 odst. 1 písm. g), bod 4. zákona o daních z příjmů v tehdy úplatném znění jsou jako příjmy výslovně uvedeny úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček. Tedy o tom, že výnosový úrok je předmětem daně, není sporu, mezi stranami je však veden spor o to, v kterém zdaňovacím období má být zahrnut do základu daně. Podle § 23 odst. 1 je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

Podle § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů v tehdy platném znění se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta). Podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů v tehdy platném znění se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, 20) pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem. Uvedeným zvláštním předpisem je přitom zákon o účetnictví. Tedy zákonodárce sám (nikoliv až moc výkonná) právní úpravou daní z příjmů právnických osob navazuje na právní úpravu vedení účetnictví.

Podle § 1 odst. 2 písm. a) zákona o účetnictví v tehdy platném znění jsou právnické osoby účetními jednotkami. Podle § 2 cit. zákona, účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. **Podle § 3 odst. 1 cit. zákona, účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní období");** není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (§ 4 odst. 8); přitom **o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.** V § 3 cit. zákona je zakotvena tzv. „akruální zásada,“ která v kontrapozici k zásadě peněžních toků staví na tom, že hospodářské operace se vykazují v období, jehož se časově i věcně týkají – tedy nikoli v období, kdy dochází k výdaji nebo k příjmu peněžních prostředků. Uvedené přitom platí i pro transakce, u nichž se peněžní tok uskuteční později. Uvádění výnosů je přitom třeba zařadit do příslušného časového účetního období a věcně je identifikovat. Pokud jde o účetní metody stanovené podzákonnými normami, jimiž se podrobně zabýval žalovaný ve svém rozhodnutí, krajský soud zdůrazňuje, že ve smyslu čl. 95 odst. 1 Ústavy je při svém rozhodování vázán toliko zákony a mezinárodními smlouvami, které jsou součástí právního řádu České republiky, přičemž, a to je podstatné, svůj právní názor opírá právě o shora citovaná zákonná ustanovení. Mimo to žalobkyně ani nenamítala rozpor mezi uvedenými zákonnými ustanoveními a žalovaným aplikovanými podzákonnými normami.

Pokud jde tedy v konkrétním případě o věcné a časové zařazení výnosového úroku z půjčky, má krajský soud za to, že **věcně šlo o zařaditelné plnění již pro zdaňovací období roku 2009** (daňová kontrola za rok 2009), neboť bylo nad veškerou pochybnost zřejmé, že se v každém jednotlivém případě tří společníků žalobkyně jednalo o úrok ze zcela konkrétní půjčky (3x písemná smlouva o půjčce ze dne 13. 12. 2005), a to v konkrétní výši 1,3 % ročně z částek uvedených ve smlouvách o půjčce. Pokud jde o časové zařazení, pak má krajský soud za to, že i tato **podmínka zaúčtování, a tudíž podmínka pro zahrnutí do základu daně z příjmů právnických osob pro zdaňovací období roku 2009, byla splněna, neboť úrok „přirostl“**

k hodnotě jednotlivých pohledávek žalobkyně za společníky uplynutím zdaňovacího období roku 2009, nikoliv až nabytím splatnosti. Jinak řečeno, hodnota pohledávky žalobkyně se reálně zvýšila o přirostlé úroky, byť dosud nenabýly splatnosti. Podstatné je, že postup pro stanovení jejich výše byl jasný, a tudíž i jejich výše byla na konci účetního období jasná, nebyla závislá na budoucích, nejistých okolnostech. Jde o pojmové rozlišení právní teorie, když právní závazek uhradit úrok vznikl plněním ze smlouvy o půjčce (jeho výše se zvyšuje plynutím času, lze jej však bezchybně spočítat k danému okamžiku), zatímco případná vymahatelnost je vázána na marné uplynutí doby jeho splatnosti (pohledávka se stává „dospělou“), tj. sjednané doby plnění. **Tedy již pro zdaňovací období roku 2009 bylo možno vyslovit časovou souvislost výnosového úroku (v části týkající se roku 2009) ze sjednaných půjček.**

Jak již uvedeno shora, zákonodárce navázal právní úpravou daní z příjmů právnických osob na vedení účetnictví podle zákona o účetnictví, tedy, měl-li být výnosový úrok vykázán v účetnictví žalobkyně za účetní období roku 2009 – ve výsledku hospodaření, pak nutně musel být zahrnut do základu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2009.

Krajský soud je proto toho právního názoru, že výnosový výrok z půjček poskytnutých společníkům žalobkyně měl být v souladu s ustanovením § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů v tehdy platném znění zahrnut do základu daně z příjmů žalobkyně, tedy dodatečný platební výměr a potvrzující rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu věci. Tedy bez ohledu na označení výnosu („nárok...“), se jednalo o správné zařazení do základu daně z příjmů a následné zdanění. Tedy žalobkyně nebyla napadeným rozhodnutím ani předcházejícím platebním výměrem - jeho účinky - zkrácena na svém veřejném subjektivním právu na řádné vyměření daně z příjmů.

Pokud jde o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2010, č. j. 1 Afs 1/2010 - 59, pak odkaz na něj není případný, neboť v posuzovaném případě se nejedná o presumovanou nesrozumitelnost či nejasnost, která by vedla ve svém důsledku ke dvěma rovnocenně přesvědčivým výkladům. Jak již bylo objasněno, splatnost pohledávky, (zde výnosového úroku) je vlastností pohledávky, nikoliv právní skutečností podmiňující její vznik. Rovněž tak jako nepřípadnou vyhodnotil krajský soud námitku žalobkyně v tom smyslu, že do vztahu mezi žalobkyní a společníky jako dlužníky nesmí státní orgán zasahovat. V dané věci se jedná o zdanění na základě zákona o daních z příjmů, tedy o zdanění v souladu s ustanovením čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, když daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

Náklady řízení:

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu nevznikly takové náklady, které by přesahovaly rozsah jeho obvyklé úřední činnosti.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení (jejich zástupcům).

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost **ve lhůtě dvou týdnů** ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Pardubicích dne 29. září 2014

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová