



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci **žalobce: Hotel LAHOFER, s. r. o.**, se sídlem Veselá 13, Znojmo, zastoupen Ing. Josefem Podrazkým, daňovým poradcem, se sídlem Jarošova 12, Znojmo, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 2. 2013, č. j. 2181/13/5000-14101-700366,

t a k t o :

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 2. 2013, č. j. 2181/13/5000-14101-700366.

I. Podstata věci

Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil rozhodnutí Finančního úřadu ve Znojmě ze dne 13. 3. 2012, č.j. 61094/12/346915705627, tak, že v části týkající se předepsané daně zvýšil částku 42 750 Kč na částku 55 305 Kč a povinnost uhradit penále zvýšil z částky 8 550 Kč na částku 11 061 Kč. Odpovídajícím způsobem pak změnil i část prvostupňového rozhodnutí, která se týká bankovního spojení.

Prvostupňovým rozhodnutím finanční úřad žalobci předsal podle § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), a podle čl. II. bodu 14 zákona č. 346/2010 Sb. a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“), k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009.

Kontrolou daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků zjistil finanční úřad, že žalobce poskytl na základě smluv o půjčce ze dne 31. 12. 2008 bezúročnou půjčku V. V. (ve výši 1,6 mil Kč) a Ing. S. L. (ve výši 1,5 mil. Kč), kteří v rozhodnou dobu byli žalobcovými společníky a zároveň jednatelem. Podle žalovaného je obvyklý úrok plynoucí z této půjčky peněžním zvýhodněním jednatele (společníků) a představuje pro ně příjem podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, který podléhá dani.

II. Shrnutí žaloby

Žalobce v žalobě namítá, že žalovaný nesprávně posoudil, že by jednatele či společníci měli být považováni za zaměstnance. Poskytnutá půjčka tak není příjmem, který by měl být podroben dani. Chtěl-li zákonodárce nějaký „benefit“ za příjem považovat a dani podrobit, učinil tak výslovně ve vztahu k bezúplatnému užívání motorového vozidla. V případě ostatních příjmů musí jít o plnění poskytované zaměstnavatelem za zaměstnance.

Žalobce dále rozporuje stanovenou výši úroků z půjčky. Domnívá se, že nebylo namístě vycházet z úroků u úvěrů, navíc poskytovaných bankou cizím osobám. Úvěry jsou poskytovány za účelem získávání zisku. Tak tomu u půjček není. Navíc půjčka společníkům je zcela bezriziková. Výše úroků měla být cca 2-4 % a nikoli téměř 12 %. Podle žalobce byl také nesprávně zvolen způsob výpočtu obvyklého úroku. Žalovaný měl vycházet z údaje, který je pro žalobce (poplatníka) výhodnější. Výše úroků tedy měla být 6,92 %. Žalobce rovněž poukazuje na to, že půjčky byly poskytnuty bez souhlasu valné hromady, a tedy v rozporu s § 196a obchodního zákoníku a jedná se tak o neplatný úkon. Majetkový prospěch, který vznikl společníkům (jednatelem), tedy nelze podrobit dani.

Na základě výše uvedených argumentů se žalobce domáhá zrušení napadeného rozhodnutí. Žalobce setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před soudem.

III. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření se žalobou nesouhlasí, podrobně se vypořádává se žalobními námitkami a odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a argumenty v něm uvedené.

Žalobu navrhuje zamítnout jako nedůvodnou a na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před soudem.

IV. Právní posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní – dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), přičemž se jedná o žalobu přípustnou (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Nejprve se soud zabýval tím, zda žalovaný postupoval v souladu se zákonem, pokud považoval obvyklý úrok v případě bezúročné půjčky poskytnuté žalobcem jeho společníkům (jednatelům) za příjem ze závislé činnosti.

Tuto otázku však najisto postavil již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 8. 2010, sp. zn. 2 Afs 53/2010, dostupném na www.nssoud.cz, v němž 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)“*. Nejvyšší správní soud jednoznačně uzavřel, že v této situaci je společník (jednatel) „zaměstnancem“ a plátce daně (společnost s ručením omezeným) „zaměstnavatelem“. Zdejší soud se přitom se závěry Nejvyššího správního soudu ztotožňuje. Žalovaný tedy nepochybil, pokud podřadil společníky (jednatele) žalobce pod pojem „zaměstnanec“ ve smyslu § 6 ZDP a zvýhodnění v podobě „obvyklého úroku“ podrobil dani.

V citovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud vyslovil i k tomu, jakým způsobem se má stanovit úrok obvyklý v případě půjček poskytnutých ze strany daňového subjektu jeho společníkům (jednatelům). 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. Byť se citovaný rozsudek vztahoval k odlišnému pokynu D (jednalo se pokyn D-190 účinný

do dne 15. 11. 2006, zatímco v případě právě posuzovaném se jedná o pokyn D-300, který pokyn D-190 nahradil), jsou závěry v něm zaujaté plně použitelné i na danou situaci. Ostatně Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku na pokyn D-300 odkazuje a výslovně uvádí, že pravidla pro správní praxi zavedenou metodickým pokynem D-190 (pokud šlo o bezúročné půjčky) byla navíc v téměř doslovném znění zavedena i do metodického pokynu D-300.

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) nepřípustná. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněné 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“* (cit. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 2 Ans 1/2005, ve stejném duchu rozsudek ze dne 23. 8. 2007, sp. zn. 7 Afs 45/2007, publ. pod č. 1383/2007 Sb. NSS, oba dostupné na www.nssoud.cz).

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“* (cit. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 2 Ans 1/2005). V daném případě je tedy rozhodující, že existuje ustálená správní praxe, která není *contra legem*.

Pro účely zajišťování jednotného uplatňování zákona o daních z příjmů vydalo Ministerstvo financí pokyn D-300, který obsahuje pravidla pro výpočet úroku z částky půjčky. Podle tohoto pokynu je tedy pro účely zdanění vypočítáván úrok způsobem,

který je v tomto čase obvykle používán peněžními ústavy v místě při poskytování půjček obdobného charakteru. Úrok obvyklý se použije také při výpočtu peněžního zvýhodnění z půjček poskytnutých zaměstnavatelem zaměstnanci na jiný účel, než je stanoveno v zákoně.

Pokud tedy správce daně postupoval při stanovení úroku podle pokynu D-300, nepochybil. Existovala zde totiž dlouhodobá závazná správní praxe založená tímto pokynem, od které se správce daně nemohl odchýlit.

Soud přitom nemůže se žalobcem souhlasit ani v tom, že správce daně neměl vycházet z úroků z úvěrů, ale toliko z úroků z půjček. Zdejší soud má naopak za to, že správce daně správně nerozlišoval mezi úvěry a půjčkami, ale zaměřoval se na to, aby se jednalo o úvěry/půjčky bezúčelové (spotřebitelské) poskytované fyzickým osobám nepodnikatelům. Právě to totiž byly znaky, které charakterizovaly poskytnuté půjčky žalobcovým společníkům (jednatelům) a vymezovaly tak obdobný charakter půjček/úvěrů poskytovaných peněžními ústavy pro zjištění výše obvyklého úroku. Nelze tedy souhlasit se žalobcem, že by správcem daně zjišťované spotřebitelské úvěry byly poskytovány za účelem zisku.

Stejně tak je nedůvodná žalobcová námitka, že správce daně neměl zjišťovat průměrný úrok, ale měl použít úrok nejnižší, tj. pro daňový subjekt nejvýhodnější. Soud samozřejmě souhlasí se žalobcem, že v případě, že by si jeho společníci (jednatelé) nepůjčovali peníze od žalobce, ale od třetí osoby, jistě by se snažili půjčit peníze co nejvýhodněji (tj. tak aby za půjčení peněz zaplatili co nejmenší úrok). To také mohli žalobcovi společníci (jednatelé) učinit. Pokud si ale půjčili peníze od žalobce, nelze jinak, než při zjištění výše úroku, který má být podroben dani, vycházet z úroku „obvyklého“ v daném místě a čase. Úrok obvyklý přitom není úrokem nejnižším, ale právě úrokem průměrným, tj. úrokem zjištěným ze všech obdobných úvěrů a půjček poskytovaných v rozhodném čase na určitém místě. Správce daně tedy ani v tomto nepochybil.

Pokud žalobce namítá, že půjčky byly poskytnuty bez souhlasu valné hromady, a jedná se tedy o neplatný právní úkon, považuje soud tuto námitku za účelovou. Předně ji žalobce uplatnil poprvé až v podané žalobě (do té doby žalobce platnost půjček nijak nezpochyboval), navíc žalobce měl v rozhodnou dobu toliko dva společníky (ti tedy tvořili valnou hromadu) a oběma byly půjčky poskytnuty.

V. Závěr

Soud tak uzavírá, že žalovaný aplikoval správný právní předpis a v jeho rámci správnou právní normu, přitom se nedopustil ani žádného výkladového či procedurálního pochybení, které by mohlo atakovat zákonnost napadeného rozhodnutí. V žádném ze žalobních bodů tedy žaloba není důvodná. Vzhledem k tomu, že soud

nezjistil ani žádnou vadu, k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, byla žaloba jako nedůvodná podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnuta.

VI. Náklady řízení

O nákladech řízení účastníků zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšným byl žalovaný, tomu však podle obsahu soudního spisu nevznikly v řízení o žalobě žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Proto soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejbližší 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.

V Brně dne 10. 7. 2014

David Raus
předseda senátu