



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: Krajská zdravotní, a.s.,** Sociální péče 3316/12A, Ústí nad Labem, IČ 25488627, zastoupeného Ing. Marcelou Jarošovou, daňovým poradcem, Nad Pískovnou 1477, Praha 4, **proti žalovanému: Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem,** ul. Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23.2.2010, č.j. 2155/10-1100-505275,**

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23.2.2010, č.j. 2155/10-1100-505275, jímž bylo zamítnuto odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 8.6.2009, č.j. 132203/09/214913507506, kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků ve výši 134 370,- Kč.

V žalobě konstatoval, že správce daně nesprávně posoudil právní povahu Smlouvy o zařazení do stipendijního programu Krajské zdravotní a.s. (dále jen „smlouva“). V průběhu kontroly, na jejímž základě byl vydán platební výměr, bylo uvedeno mimo jiné, že poskytnutí peněz a závazek k jejich vrácení je pojmovým znakem půjčky (§ 657 z.č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, dále jen „OZ“). Půjčka je výslovně vyjmuta z předmětu daně z příjmů [§ 3 odst. 4 písm. b) z.č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, dále jen „ZDP“] až teprve splněním ve smlouvě stanovených podmínek závazek k vrácení zanikne (§ 36 OZ), majetek studentů se zvýší, přestane jít o půjčku a je možno zdaňovat daní z příjmů. Správce daně dospěl k závěru, že smlouva nenaplnňuje žádný ze základních znaků smlouvy o půjčce. Ze smlouvy však jednoznačně vyplývá, že jsou přenechány peníze jako věc určená podle druhu a že druhý účastník má povinnost přijaté peníze po uplynutí stanovené doby vrátit (čl. IV. body 3 a 4 smlouvy). Ze smlouvy dále plyne, že základní znaky smlouvy o půjčce obsahuje. Pro určení právní povahy není podstatné, že smlouva nazývá přenechání peněz stipendiem a obsahuje podmínky, za kterých závazek zanikne. Žalovaný se nezabýval argumentací uvedenou v odvolání a zamítnutí odvolání podpořil toliko konstatováním existujících souvislostí mezi vyplacenými stipendii a budoucím pracovněprávním vztahem, aniž by zkoumal právní podstatu konkrétních stipendií. Ustanovení § 6 odst. 1 ZDP je možné aplikovat jen s přihlédnutím k obecnému ustanovení § 3, které obecně vymezuje předmět daně. Jestliže v obecném ustanovení § 3 ZDP výslovně vyjímá půjčku z předmětu daně, pak se toto vyjmutí nepochybně vztahuje i na půjčku přijatou v souvislosti s budoucím pracovně právním vztahem a půjčku nelze zahrnout do předmětu daně ani podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. Po stručné rekapitulaci dosavadního řízení uvedl, že podstatou sporu je otázka posouzení smluv uzavřených v roce 2008 s jednotlivými studenty, které žalobce správci daně předložil a na jejichž základě došlo v roce 2008 k výplatě stipendií v celkové částce ve výši 760 000,- Kč, ze kterých však žalobce nesrazil a neodvedl daň. Tvzení žalobce, že smlouva nese pojmové znaky půjčky, nemá oporu v ustanovení § 657 OZ. Z obsahu jednotlivých smluv vyplývá, že žalobce na základě smluv uzavřených se studenty jim poskytla určité množství finančních prostředků k volnému nakládání, případně ke spotřebování, které však byly, v případě splnění stanovených podmínek nevratné a zároveň se příjemce těchto částek zavázal povinností uzavřít s žalobcem po ukončení studia pracovní poměr minimálně po dobu 3 let. Z hlediska daňového na tento typ plnění dopadá ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) ZDP, jelikož se v posuzovaném případě jedná o zdanitelné příjmy plynoucí v souvislosti s budoucím výkonem závislé činnosti tak, jak je uvedeno ve smlouvách. Správce daně posoudil předložené smlouvy v souladu s jejich obsahem a zároveň v souladu se ZDP. Žalobcem zastávaný názor na zdanění vyplacených stipendií až v době zániku závazku k jejich vrácení, nemá oporu v ZDP. Správce daně postupoval v souladu s ustanovením § 6 odst. 1 písm. d) ZDP, neboť šlo o zdanitelný příjem související s budoucím výkonem závislé činnosti, ze kterého měla být sražena a odvedena daň dle ustanovení § 38h ZDP, což žalobce neučinil. Pro úplnost je třeba uvést, že možnost dalšího postupu, v případě vrácení příjmu zahrnutého do základu daně v předchozích zdaňovacích obdobích a s tím související srážka daně, je obecně řešena ustanovením § 5 odst. 6 a ustanovením § 38i ZDP.

Žalobce ve své replice k vyjádření žalovaného uvedl, že argumentace žalovaného spočívající v tom, že smlouva nesplňuje znaky smlouvy o půjčce, protože s finančními prostředky poskytnuté na základě smlouvy může příjemce volně nakládat, zjevně nerespektuje povahu peněz jako věci určené podle druhu a také smlouvy o půjčce, neboť při

půjčce jsou věci poskytnuté spotřebovány vždy. Nesouhlasí ani s argumentací žalovaného, že závazek vrátit podle žalovaného vzniká až při nesplnění smlouvou stanovených podmínek. Takový výklad stipendia nemůže obstát ve srovnání se zjevnou vůlí obou stran, neboť závazek vrátit přijaté prostředky zcela zjevně trvá po celou dobu platnosti smlouvy a nesplnění podmínky do sjednaných termínů tento závazek jen činí splatným. Žalobce odmítá žalovaným uváděný postup podle ustanovení § 5 odst. 6 a § 38i ZDP, neboť dle jeho názoru podle těchto ustanovení postupovat nelze, což v replice blíže rozvedl. Žalovaný pak podle něj nerespektoval ani zásadu, že v pochybnostech je třeba vždy postupovat ve prospěch poplatníka.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, (dále jen „s.ř.s.“) bez jednání, neboť žalovaný i žalobce s tímto postupem výslovně souhlasili.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Soud si vyžádal u žalovaného spis a po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Nejprve se soud musel zabývat tvrzením žalobce, že žalovaný nereagoval ve svém rozhodnutí na její odvolací námitky, což by ve svém důsledku způsobovalo nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Soud však toto pochybení neshledal. Žalovaný na str. 3 a 4 vysvětlil svůj náhled na to, zda je možno nahlížet na smlouvu jako na půjčku. Přičemž stručně řečeno konstatoval, že předmětem sporu je posouzení smluv předložených žalobcem a uzavřených s jednotlivými studenty. Dle názoru žalovaného na tento typ plnění dopadá ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) ZDP, neboť je prvotně třeba vycházet z této úpravy, která jednoznačným způsobem definuje okruh příjmů ze závislé činnosti, mezi které patří i příjmy plynoucí poplatníkovi při tzv. příslibu zaměstnání na základě smluv předcházejících pracovníprávnímu vztahu. Dle názoru soudu žalovaný srozumitelně vysvětlil svůj náhled na danou problematiku, neboť uvedl, že je nutno předně postupovat podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) ZDP, jehož podmínky smlouva naplňuje.

Z obsahu vyžádaného správního spisu plyne, že žalobce uzavřel s 26 studenty smlouvu identického znění, jejímž předmětem je poskytnutí stipendia za strany žalobce pro akademický rok 2008-2009. V čl. III. této smlouvy se student zavazuje, že po ukončení studia bude v pracovním poměru s Masarykovou nemocnicí v Ústí nad Labem, o.z. minimálně po dobu 3 let. V čl. IV. je pak vymezen zánik práva na stipendium a vrácení stipendia, které lze rozdělit do tří okruhů. V čl. IV. bod 1 a 2 je stanoven dočasný zánik práva na stipendium po dobu jednoletého přerušení studia nebo pro nesplnění podmínky studijního průměru

v předcházejícím studijním roce. Dále je stanoven v čl. IV. bod 3 zánik práva na stipendium v případě, že student nedoloží do 30. září následujícího akademického roku náležitosti stanovené v čl. II. bod 2 Pravidel, tj. směrnici žalobce č. KZ7SM001 „Stipendijní program Krajské zdravotní, a.s.“ Podle čl. IV. bod 4 a 5 smlouvy je žalobce oprávněn požadovat vrácení již poskytnutého stipendia, pokud student během studia nebo po jeho skončení porušil podmínky stanovené Pravidly, pokud po ukončení studia přestane pracovat pro žalobce dříve, než je stanoveno v čl. III smlouvy nebo pokud studium nedokončí. Dle čl. V. bod 3 si smluvní strany smlouvy sjednaly pro případ porušení určených povinností studenta smluvní pokutu ve výši 10% z ročního stipendia.

Podle § 3 odst. 4 písm. b) ZDP předmětem daně z příjmů fyzických osob nejsou úvěry a půjčky s výjimkou

1. příjmu, který věřitel nabyt z vrácené půjčky nebo úvěru úplatným postoupením pohledávky vzniklé na základě této půjčky nebo úvěru, a to ve výši rovnající se rozdílu mezi příjmem plynoucím z vrácení půjčky nebo úvěru a cenou, za kterou byla pohledávka postoupena,

2. příjmu plynoucího poplatníkovi, který vede daňovou evidenci, z eskontního úvěru ze směnky, kterou je hrazena pohledávka.

Podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP příjmy ze závislé činnosti jsou 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 § 657 odst. 1 OZ smlouvou o půjčce přenechává věřitel dlužníkovi věci určené podle druhu, zejména peníze, a dlužník se zavazuje vrátit po uplynutí dohodnuté doby věci stejného druhu.

Spornou otázkou mezi stranami pak je charakter smlouvy, resp. uzavřených smluv se studenty, na jejichž základě jim bylo poskytnuto stipendium. Posouzení, zda jde o smlouvu o půjčce či nikoliv, hraje zásadní roli při úvahách, zda lze daný případ subsumovat pod výjimku ze zdanění uvedenou v ustanovení § 3 odst. 4 písm. b) ZDP.

Účelem (bezprostředním hospodářským cílem – kauzou) smlouvy o půjčce peněz, jak vyplývá ze zákona, je 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 (tj. zastupitelných) 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, avšak nezbytnou náležitostí smlouvy není stanovení doby vrácení. Splatnost půjčky může být dohodnuta i později. Není-li vůbec dohodnuta, je dlužník povinen půjčku vrátit na požádání věřitele podle ustanovení § 563 OZ. Doba vrácení může být ponechána na vůli dlužníka, smluvěna ve splátkách, příp. pod ztrátou lhůt (viz Jiří Švestka, Jiří Spáčil, Marta Škárová, Milan Hulmák a kolektiv.: Občanský zákoník I, II, 2. vydání, C.H.Beck, Praha 2009, str. 1852 a 1853).

Z uvedeného tak vyplývá, že základním pojmovým znakem půjčky je dohoda dlužníka a věřitele, že dlužník vrátí nejméně tolik, co si půjčil. Přesná doba vrácení půjčky sice nemusí být sjednána, ale ze smlouvy musí vyplývat závazek dlužníka vrátit půjčenou věc. V daném

případě došlo k poskytnutí stipendia, avšak ve smlouvě absentuje závazek studenta stipendium vrátit, jako protiplnění poskytnutého stipendia se zavázal ke vstupu do pracovního poměru s tím, že tento pracovní poměr bude trvat nejméně 3 roky. Pokud žalobce odkazuje na čl. IV. smlouvy, je nutno uvést, že k vrácení stipendia by byl student povinen jen v případě porušení smluvních povinností. Jde tedy o smluvní ujednání o zajištění závazku nikoliv o základní ustanovení smlouvy. Ustanovení čl. IV. bod 4 a 5 smlouvy má tak společně s čl. V. bod 3 smlouvy charakter zajištění závazku, a to smluvní pokuty, která je výslovně zmíněna v čl. V. bod 3 (srov. § 544 a násl. OZ). V případě, že by byla smlouva realizována bez porušení smluvních povinností ze strany studenta, které by vedly k povinnosti uhradit stejnou částku, která mu byla poskytnuta a k tomu uhradit smluvní pokutu, nebylo by stipendium nikdy vráceno. Z uvedeného je zřejmé, že v daném případě není smlouva smlouvou o půjčce dle § 657 OZ, ale nepojmenovanou smlouvou podle § 51 OZ, neboť nenaplnňuje základní znak dočasnosti. Na plnění z této smlouvy se nemůže vztahovat výjimka uvedená v ustanovení § 3 odst. 4 písm. b) ZDP a závěr žalobce je tak nesprávný.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji ve výroku ad I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení: 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 nejblíže 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 Ústí nad Labem dne 23. května 2012

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová