



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Ing. Viery Horčicové a JUDr. Tomáše Foltase, Ph.D., v právní věci žalobkyně **Komory daňových poradců České republiky**, se sídlem Kozí 4, Brno, právně zastoupené Ing. Davidem Hubalem, daňovým poradcem, se sídlem U Továren 256/14, Praha 10, adresa k doručování P.O. Box 96, Hradec Králové, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 26.10.2009, č.j. 16832/09-1200-702690 a č.j. 16833/09-1200-702690, **s e z r u š u j í** pro nezákonnost a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 32.874,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet Ing. Davida Hubala, daňového poradce se sídlem Praha 10, U Továren 256/14.

O d ů v o d n ě n í

Žalobou napadenými rozhodnutími byly zamítnuty odvolání žalobkyně proti rozhodnutím vydaných Finančním úřadem Brno I, č.j. 86634/09/288913704153, a č.j. 86656/09/288913704153, oběma ze dne 19.3. 2009, kterými byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 24.440,- Kč a za zdaňovací období roku 2006 ve výši 24.720,- Kč.

Z odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí vyplývá, že důvodem doměření daně bylo zjištění správce daně, ke kterému dospěl po provedené daňové kontrole, že za uvedená zdaňovací období, žalobkyně nevyloučila ze základu daně poplatky za vedení běžného účtu ve výši 87.960,-Kč ve zdaňovacím období roku 2005 a ve výši 73.976,-Kč za zdaňovací období roku 2006. Své rozhodnutí správce daně (ve zprávě o kontrole) a žalovaný (ve svých rozhodnutích) odůvodnili tak, že bez existence běžného účtu by nedošlo k příjmu úroků z vkladů na běžném účtu žalobkyně, který není u Komory daňových poradců České republiky v souladu s ustanovením § 18 odst. 4 písm. c) zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro dané zdaňovací období, dále jen „zákona o daních z příjmů“, předmětem daně a proto musí být v souladu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů vyloučeny ze základu daně i náklady související s tímto příjmem, což jsou bankovní poplatky. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí dále uvedl, že v případě úroků z vkladů na běžném účtu jde o příjem, který sleduje formu vkladů, nikoliv původ prostředků na účtu deponovaných, čili zda určené prostředky souvisí s posláním Komory daňových poradců České republiky nebo s její vedlejší hospodářskou činností, či zda se jedná o příjem za vystavenou fakturu, tzn. o zdanitelný výnos, či o příjem v podobě úvěru, půjčky atd. Veškeré úroky z vkladů na běžném účtu jsou u neziskových organizací dle ustanovení § 18 odst. 4 písm. c) zákona o daních z příjmů vyloučeny z předmětu daně a proto související výdaje - bankovní poplatky tedy nelze podle ustanovení § 24 odst. 1 a odst. 3 a zejména podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů uznat za výdaje vynaložené na dosažení zajištění a udržení příjmů, neboť souvisejí s příjmem, který není předmětem daně.

V žalobě vymezila žalobkyně podstatu sporu, jako aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů ve spojení s ustanovením § 18 odst. 4 písm. c) citovaného zákona na posuzovanou věc.

Žalobkyně uvedla, že po skutkové stránce není mezi účastníky řízení sporu ohledně skutečností, že veškeré příjmy žalobkyně za předmětné zdaňovací období jsou předmětem daně z příjmů právnických osob s jedinou výjimkou, kterou jsou úroky z vkladu na běžném účtu. S ohledem na statut žalobkyně, tzn. že nebyla založena či zřízená za účelem podnikání, nejsou úroky z vkladů na běžném účtu předmětem daně podle ustanovení § 18 odst. 4 písm. c) zákona o daních z příjmů. Žalobkyně považuje tezi finančních orgánů, že bankovní poplatky jsou implikovány úrokovými příjmy ze zůstatku na běžném účtu za logický nesmysl. Finanční orgány v důsledku vadného posouzení příčinných vazeb mezi poplatky za vedení běžného účtu a úrokovými příjmy ze zůstatku na běžném účtu pak nesprávně aplikovaly na posuzovanou věc ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, když poplatky za vedení běžného účtu za výdaje na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů nebyly uznány. Smyslem běžného účtu je zjištění bezhotovostního platebního styku žalobkyně. Za tím účelem si běžný účet zřídila, vzhledem k tomu, že přijímané platby a uskutečňované platby prostřednictvím běžného účtu výlučně souvisejí s činností samotné žalobkyně, v níž veškeré příjmy jsou podrobeny dani z příjmů, pak nelze než uzavřít, že náklady spojené s vedením běžného účtu jsou nutně náklady na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Úroky jsou přitom pouze kolaterálním efektem existence běžného účtu s kladným zůstatkem. Nelze však uzavřít, že by bankovní poplatky spojené s vedením běžného účtu byly indikovány k úrokovým příjmům. Bankovní poplatky věcně souvisí se zajištěním bezhotovostního platebního styku žalobkyně a nikoliv úrokovým příjmem ze zůstatku běžného účtu. Jestliže veškeré příjmy žalobkyně jsou podrobeny dani z příjmů právnických osob a k zajištění dosažení a udržení příjmů žalobkyně nutně musí mít běžný účet k zajištění bezhotovostních platebních styků, tyto poplatky za vedení účtu nelze označit za náklady spojené s příjmy, které nejsou předmětem daně.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí a navíc uvedl, že z povahy věci by bylo možno dát argumentům žalobkyně za určitých okolností za pravdu, v případě, že by veřejnoprávní norma nestanovila pro tento případ něco jiného, což však stanovila. Veřejná potřeba je vyjádřena zákonodárcem v rámci ustanovení § 18 odst. 4 písm. c) zákona o daních z příjmů ve spojení s ustanovením § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, a tím, že zákonodárce vyjádřil v hypotéze a dispozici uvedených právních norem svou závaznou vůli, je vyloučena ekonomická argumentace. V této souvislosti žalovaný zdůraznil, že v souladu s ustanovením § 18 odst. 4 písm. c) zákona o daních z příjmů nejsou předmětem daně z příjmů úroky z vkladů na běžném účtu. Tento příjem z úroků z vkladů na běžném účtu vzniká z příjmů, přijatých na běžný účet, které jsou předmětem daně ale může vzniknout i z příjmů přijatých na běžný účet, které se do základu daně nezahrnují, například z přijatých půjček, úvěrů, záloh apod. Bez existence běžného účtu by nedošlo k příjmům úroků z vkladů na běžném účtu, které jsou u žalobkyně z předmětem daně vyloučeny, a proto musí být v souladu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. i) vyloučeny ze základu daně i veškeré náklady související s tímto příjmem, což jsou bankovní poplatky.

V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že zákonná úprava smlouvy o běžném účtu upravena v ustanovení § 708 a násl. obchodního zákoníku uvádí, že smyslem a účelem běžného účtu je umožnění přijímat na běžný účet vklady a platby, vyplácet z něho peníze a provádět z něj platby podle příkazu vlastníka ze smluvených podmínek a za takové služby banka inkasuje odměnu ve formě poplatků. Úrok z kladného zůstatku na běžném účtu je zřetelně jen kolaterálním efektem odrážející časovou hodnotu peněz. Na získání úroků ze zůstatku na běžném účtu žalobkyně žádné náklady vynaložit nemusela a nevynaložila. Úrok z běžného účtu není v příčinné souvislosti s poplatky za jeho vedení ale pouze s výší kladného zůstatku peněžních prostředků na bankovním účtu. Poplatky za vedení běžného účtu nebyly vynaloženy na příjmy úroků, ale byly vynaloženy na zajištění bezhotovostního platebního styku v souvislosti s běžnou činností žalobkyně, a proto tyto poplatky není možné u žalobkyně vyloučit z daňově účinných nákladů.

V rámci nařízeného veřejného jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích vyjádřených v písemných podáních.

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, které jim předcházely, dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a žalobou napadená rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (dle ust. § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“).

V projednávané věci činí účastníci sporným výklad ustanovení § 18 odst. 4 písm. c) ve spojení s ustanovením § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů, o které správce daně opírá své rozhodnutí o vyloučení nákladů za vedení běžného účtu z daňově uznatelných výdajů.

Ustanovení § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů zní: „Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména: ... výdaje (náklady) vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně, ...“

Toto ustanovení si správce daně vyložil tak, že dopadá na případ, kdy za výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze uznat výdaje za vedení běžného účtu, neboť byly vynaložené na příjmy od daně osvobozené – tedy úroky na tomto účtu vzniklé.

Slovní spojení ...“výdaje (náklady) vynaložené na příjmy“, vyjadřující souvislost mezi příjmy a výdaji bylo mnohokrát vyloženo judikaturou správních soudů ve vztahu k výdajům

daňově uznatelným dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a nutno takto judikaturou definovanou souvislost mezi výdaji a příjmy vztáhnout i na výklad ust. § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Ve vztahu k obecnému posouzení daňově uznatelných výdajů proto soud vychází z ustálené správní judikatury vztahující se k § 24 odst. 1 citovaného zákona (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, zveřejněný ve Sb. NSS pod č. 264/2004), podle kterého je daňovým výdajem pouze takový výdaj, který byl vynaložen za účelem dosažení zdanitelných příjmů. Přitom nelze dovodit, že se vynaložené výdaje musí vždy reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Vždy se však musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah.Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za účelem dosažení příjmů, a zda jde tedy o výdaj daňový, musí finanční orgán zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a zásadami formální logiky.

Nejvyšší správní soud také v rozhodnutí ze dne 26.6.2007, čj. 8 Afs 62/2005-79 uvedl, že dle jeho judikatury mezi příjmem a výdajem daňově uznatelným podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů musí existovat vzájemná věcná souvislost. Mezi výdaji a očekávanými příjmy musí existovat přímý a bezprostřední vztah, neexistuje-li, nemůže se jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení nebo zajištění příjmů. Z § 24 odst. 1 citovaného zákona však nelze dovodit, že by se vynaložené náklady vždy musely reálně projevit v příjmech daňového subjektu, tj. že by mezi výdaji a příjmy nutně existoval vztah přímé úměry (viz. např. rozsudek ze dne 31. 8. 2004, čj. 2 Afs 45/2003 - 118). Smysl tohoto ustanovení zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené.

V rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 82, Nejvyšší správní soud konstatoval: "Podstatné je, že mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah (nutně však již nikoliv přímá úměra), v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je tedy vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí a nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. Veškeré tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli zákona o daních z příjmů; faktické výdaje k jejich dosažení směřující jsou proto s to ovlivnit základ daně".

Z citované konstantní judikatury vyplývá, že usuzovat na souvislost mezi příjmy a výdaji, ať už se jedná o příjmy zdanitelné (dle § 24 odst. 1) nebo příjmy od daně osvobozené (dle § 25 odst. 1), lze pouze tehdy, jestliže mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy existuje vzájemná věcná souvislost, přímý vztah (nutně však již nikoliv přímá úměra), a jedná se o výdaje za účelem dosažení, udržení nebo zajištění příjmů vynaložené.

Takto vymezeným rámcem je nutno pak přezkoumat vztah (souvislost) mezi náklady vynaložené žalobkyní na vedení běžného účtu a příjmy úroků generovanými na tomto účtu (byť jsou podle § 18 odst. 4 písm. c) od daně osvobozené).

Jestliže má žalobkyně naplňovat účel svého vzniku, což zahrnuje i hospodaření s peněžními prostředky nezbytnými pro její fungování, tj. přijímání příspěvků od členů, vynakládání prostředků na chod komory, je nepochybné, že musí mít pro bezhotovostní platební transakce, zřízení běžný účet (účel běžného účtu je dán ustanovením § 708 a násl.

obchodního zákoníku), nebo-li založení běžného účtu je nezbytným předpokladem činnosti a fungování žalobkyně.

Nutno zdůraznit, že tento běžný účet, a o tom není mezi účastníky sporu, není typem účtu (například termínovaného vkladu), na kterém by pouze byly uloženy finanční prostředky za účelem dosahování zisku v podobě úroků. Pouze v tomto případě by mohla mít úvaha finančních orgánů logické opodstatnění, která by mohla zakládat onu nezbytnou bezprostřednou věcnou, judikaturou správních soudů akcentovanou, souvislost mezi od daně z příjmů osvobozenými příjmy (úroky) a náklady na vedení účtu, jehož jediným důvodem existence je získávání majetkového prospěchu z úroků. O takový charakter účtu se zde ovšem nejedná.

Jak již bylo výše uvedeno, aby žalobkyně mohla plnit účel, pro který byla založena, musí pro svoji činnost, v rámci které vykonává také bezhotovostní platební styk, mít zřízený běžný účet. Mezi příjmové položky na tomto účtu se soustřeďující patří i příjmy podléhající dani z příjmů (dle ust. § 18 odst. 3 zákona o daních z příjmů „U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, ¹⁷⁾ jsou předmětem daně vždy příjmy ... z členských příspěvků“) a proto také náklady na vedení běžného účtu nutno vztáhnout kromě zdanitelných příjmů především k činnosti žalobkyně. Nebo-li výdaje na vedení běžného účtu jsou vynaložené za účelem a v souvislosti s existencí a fungováním žalobkyně.

Spatřování, správcem daně, jakož i žalovaným, bezprostředního a přímého vztahu mezi výdaji (náklady) na vedení běžného účtu a úroky na tomto účtu generovanými, které mohou ale také nemusí (jestliže na účtu není kladný stav zůstatku) být jedním z příjmů tohoto účtu a nutno říci z pohledu ostatních příjmových položek vyskytujících se na účtu příjmem zcela marginálním, nemá žádné logické ani věcné opodstatnění.

Žalovaný odkázal na rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 14.7.2009, čj. 29 Ca 159/2007, domáhaje se, v souladu se zásadou předvídatelnosti soudního rozhodování, shodného výkladu, který zaujal jiný senát v tomto rozhodnutí, i v nyní projednávané věci.

Senát rozhodující v této věci, ačkoli ctí zásadu předvídatelnosti soudního rozhodování, byť v systému kontinentálního práva je závaznost soudních rozhodnutí vyšších soudů dána jejich přesvědčivostí a dlouhodobostí zastávaného právního výkladu, nemohl k tomuto rozhodnutí (čj. 29 Ca 159/2007-41) přihlídnout, neboť závěr vyslovený v odůvodnění rozhodnutí „... Bankovní poplatky mají přímou souvislost s úroky z vkladů na běžném účtu...“ a „bankovní poplatky jsou přímým výdajem vznikajícím v souvislosti s existencí a provozem běžného účtu“, kromě jeho ojedinělosti, není pokud jde o dovozovanou souvislost mezi příjmy (úroky) a výdaji (náklady na vedení běžného účtu) odůvodněn a neuvádí, z čeho ona souvislost má vyplývat.

Soudu proto nezbylo než konstatovat, že finanční orgány v důsledku nesprávné interpretace a posléze i aplikace ust. 25 odst. 1 ve spojení s § 18 odst. 4 písm. c) zákona o daních z příjmů vydaly nezákonná rozhodnutí, které musely být krajským soudem dle ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušeny.

V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem tohoto soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 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. Úspěšné žalobkyni tak přísluší právo na náhradu nákladů řízení, které představuje

odměna za právní zastoupení daňovým poradcem, a to podle sazby vyplývající z vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Soud přiznal odměnu za osm úkonů, tj. čtyři úkony za řízení u dvou samostatně podaných žalob (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, replika, nahlížení do spisu) a jeden úkon (účast u jednání- po spojení žalob) právní služby po 2.100,-Kč za jeden úkon, devět paušálních částek ve výši 300,- Kč za jeden úkon právní služby, cestovné 2x (nahlížení do spisů a účast u jednání) Brno - Praha a zpět činí 5.674,- Kč (2 x 2.837,-Kč), a náhrada za promeškaný čas na cestě 2 x 8 půlhodin za 100,- Kč činí 1600,- Kč. Náklady za zastoupení tak činí 28.874,- Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem za obě žaloby ve výši 4.000,- Kč činí náklady řízení celkem 32.874,- Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat kasační stížnost do dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně, a to ve dvou vyhotoveních. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Brně dne 14. 7. 2010

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu