



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jany Jedličkové a soudců JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., a JUDr. Tomáše Foltase, Ph.D., v právní věci žalobce **Velkosklad s plasty s.r.o.**, se sídlem v Chropyni, Zářící 54, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem V Brně, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 26.6.2008, č.j.: 11589/08-1200-701858, **se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Žalovaný rozhodnutím ze dne 26.6.2008, č.j.: 11589/08-1200-701858, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 9.11.2007, č.j.: 128824/07/320911/0672, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 356 460,- Kč. Z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že žalobci byl zvýšen základ daně o částku 902 722,72 Kč, která byla zaúčtována dokladem V 555030 ze dne 31.12.2005 do daňově účinných nákladů jako tvorba opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z běžného obchodního styku evidovaným za firmou Linospol s.r.o. a RM BUSINESS spol. s r.o. Žalovaný dále poukázal na ustanovení § 8a zák.č.593/1992 Sb., ve znění účinném k 31.12.2007 (dále jen „ZoR“), zejména na odst.3 písm.b), podle něhož opravné položky podle odstavců 1 a 2 nelze uplatnit u pohledávek již odepsaných na vrub výsledků hospodaření a u pohledávek vzniklých mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů – v ustanovení § 23 odst.7 zák.č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, v tehdy

platném znění (dále jen „ZDP“). Spojenými osobami dle ustanovení § 23 odst.7 písm.b) bod 2. ZDP jsou jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Žalovaný dále poukázal na ustanovení § 116 zák. č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o.z.“), podle něhož je osobou blízkou příbuzný v řadě přímé, a na ustanovení § 117 o.z., podle něhož se stupeň příbuzenství dvou osob určuje podle počtu zrození, jimiž v řadě přímé pochází jedna od druhé. Z obchodního rejstříku vyplývá, že jednatelem a společníkem žalobce je O.S., jednatelem i společníkem firem Linospol s.r.o. a RM BUSINESS spol. s r.o. je R. S. Správce daně zjistil, že O. S. je otcem R. S., jde tedy nepochybně o osoby blízké. Vzhledem k této skutečnosti se považuje žalobce a obě uvedené další dvě společnosti za osoby jinak spojené, u nichž nelze uplatnit opravné položky k pohledávkám, které vznikly mezi spojenými osobami.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce včas žalobu. Uvedl, že správce daně neoprávněně vyloučil z daňově uznatelných nákladů tvorbu opravných položek k nepromlčeným pohledávkám, postupoval v rozporu s ustanovením § 8a ZoR a v rozporu s ustanovením § 23 odst.7 ZDP, protože opravné položky k nepromlčeným pohledávkám byly vytvořeny v souladu se zákonem. Jednalo se o nepromlčené pohledávky z běžného obchodního styku evidované v roce 2005 za Linospol s.r.o. a RM BUSINESS spol. s r.o. Jako důkaz, že žalobce není ve vztahu k uvedeným firmám spojenou osobou, žalobce odkázal na výpisy z obchodního rejstříku, z nichž vyplývá, že jednatelem a společníkem uvedených společností je R. S. a M. O., jednatelem žalobce je O. S., který je otcem R. S. Žalobce uvedl, že ZoR nemá vlastní definici spojených osob a odkazuje na ustanovení § 23 odst.7 ZDP. Co je míněno pojmem „podílení se na vedení nebo kontrole“ ZDP nevysvětluje. Žalovaný neprokázal, že by se O. S. podílel na vedení nebo kontrole obou zmiňovaných společností. Žalovaný neprokázal, že by žalobce majetkově vlastnil uvedené společnosti, tj. že tyto jiné právnické osoby jsou vzájemně právnickými osobami jinak spojenými. Žalobce využil všech důkazních prostředků, skutečností a pravdivých faktů, na které nebyl v rámci daňového řízení brán zřetel a žalovaný je v rozporu s ustanovením § 31 odst.4 zák.č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) ignoroval. Žalobce proto soudu navrhl, aby rozhodnutí správce daně i rozhodnutí žalovaného zrušil.

Žalovaný se k žalobě vyjádřil písemně tak, že v předmětné věci jde o posouzení toho, zda právnické osoby, tj. žalobce, jehož jednatelem a jediným společníkem je O. S. a Linospol s.r.o. a RM BUSINESS spol. s r.o., jejichž jednatelem a společníkem v rozhodné době byl R. S. (syn O. S.), naplňují zákonem vymezený pojem spojených osob dle ustanovení § 8a odst.3 písm.b) ZoR. Žalovaný souhlasí se žalobcem, že ZoR nemá vlastní definici spojených osob a odkazuje na ustanovení § 23 odst.7 ZDP. Spornou otázkou je, co je míněno pojmem „podílejí se na vedení nebo kontrole“. Z postavení osoby jednatele, jako statutárního orgánu zcela jasně vyplývá, že tento je osobou, která jedná jménem společnosti. Jestliže právo zkonstruovalo pojem právnické osoby, jíž přiznalo vlastnost mít práva a povinnosti a současně vlastními úkony nabývat práva a zavazovat se, ač se zde tím uměle vytvořila osobnost něčeho, co v reálném světě jako jednotná osobnost neexistuje, nemá žádnou vůli a nemůže tedy ani podle své vlastní vůle jednat, muselo proto současně vyhledat řešení, jak by tyto umělé juristické útvary přece jen mohly ve společenských vztazích právně relevantním způsobem vystupovat a jednat. V té vazbě zvolilo konstrukci, že vlastní jednání právnické osoby, a tedy i obchodní společnosti, představují ty právní úkony, které činí její statutární orgány, jež jsou ex lege oprávněny jednat za společnost, resp. jako společnost ve všech věcech. Jímí tedy jedná společnost sama, jako taková. Nespornou skutečností je, že otec O. S. a syn R. S. jsou osoby blízké. Pokud jedna z těchto osob je jednatelem i společníkem jedné právnické osoby (tj.

zcela nepochybně se podílí na vedení a kontrole této právnické osoby) a druhá z těchto osob je jednatelem i společníkem druhé právnické osoby (tj. zcela nepochybně se podílí na vedení a kontrole této právnické osoby), pak tyto právnické osoby jsou ve vzájemném vztahu deklarovány ZDP jako jinak spojené osoby. Pokud žalobce namítá rozpor rozhodnutí s ustanovením § 31 odst.4 daňového řádu, pak tento rozpor nijak nekonkretizuje. Správce daně v průběhu celého řízení ctil veškerá práva žalobce, důkazní řízení nevykazovalo žádných vad a žalobce nevznesl žádné námitky či připomínky. Žalovaný proto navrhl soudu, aby žalobu zamítl.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že nemůže souhlasit s právním názorem žalovaného pokud jde o výklad pojmu „spojené osoby“. ZoR stejně jako ZDP v ustanovení § 23 odst.7 jsou právní předpisy veřejnoprávní povahy. Nelze je proto vykládat extenzivním způsobem, neboť pro orgány veřejné správy platí zásada, že jim je zakázáno vše, co zákon výslovně nepovoluje. Proto ani v daném případě nelze pojem „spojené osoby“ vykládat tak, jak to činí žalovaný. Spojené osoby jsou takové osoby, které jsou navzájem ovládány-viz. příslušná ustanovení obchodního zákoníku. Jakýkoliv jiný výklad je nesprávný. Není možné, aby pouhé příbuzenství zakládalo spojení osob, jak tomu je v případě žalobce.

Krajský soud v Brně přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobních námitek. Za podmínek ustanovení § 51 zák.č.150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), rozhodl bez jednání tak, že žaloba není důvodná.

Žalobce žalovanému především vytýkal, že postupoval v rozporu s ustanovením § 8a ZoR a v rozporu s ustanovením § 23 odst.7 ZDP, neboť došel k nesprávnému závěru, že pohledávky za firmami Linospol s.r.o. a RM BUSINESS spol. s r.o. vznikly mezi spojenými osobami. Dle žalobce žalovaný neprokázal, že by se pan O. S. (jednatel žalobce) podílel na vedení nebo kontrole v uvedených společnostech a neprokázal, že by žalobce tyto společnosti majetkově vlastnil.

Podle ustanovení § 8a odst.3 ZoR, **opravné položky podle odstavců 1 a 2 nelze uplatnit u pohledávek již odepsaných na vrub výsledku hospodaření a dále u pohledávek vzniklých a) za společníky, akcionáři, členy družstev za upsaný vlastní kapitál, b) mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů.**

Podle ustanovení § 23 odst.7, věty čtvrté, páté a šesté ZDP, se **spojenými osobami** pro účely tohoto zákona **rozumí** a) kapitálově spojené osoby, přitom 1. jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25% základního kapitálu nebo 25% hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými, 2. jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25% základního kapitálu nebo 25% hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými, b) **jinak spojené osoby**, kterými **jsou osoby** 1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby, 2. **kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými.** Za jinak spojené osoby se *nepovažují* osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob, 3. ovládající a ovládaná a také

osoby ovládané stejnou ovládající osobou, 4. blízké, 5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Podle ustanovení § 116 občanského zákoníku, osobou blízkou je příbuzný v řadě přímé, sourozenec a manžel; jiné osoby v poměru rodinném nebo obdobném se pokládají za osoby navzájem blízké, jestliže by újmu, kterou utrpěla jedna z nich, druhá důvodně pociťovala jako újmu vlastní.

Ze shora citovaného vyplývá, že ZoR nemá legální definici spojených osob a odkazuje na citované ustanovení § 23 odst.7 ZDP. V tom lze se žalobcem souhlasit, lze také souhlasit s názorem žalobce, že ZDP nemá legální definici pojmu „podílení se na vedení a kontrole“. Nezbyvá proto, než určit obsah tohoto pojmu výkladem. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7.11.2007, č.j.: 2 Afs 165/2006-14, dostupný na www.nssoud.cz, pojem „vedení“ je v ZDP užíván v souvislosti s obchodními společnostmi a družstvy. Pojem „obchodní vedení“ je v zákoně upraven v obchodním zákoníku, a to v ustanoveních § 81, § 97 odst.1, § 134 a § 192 odst.1. Z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu lze dále citovat následující: „*Obchodní vedení ve smyslu obchodního zákoníku však nelze ztotožňovat s pojmem „vedení“ užívaným zákonem o daních z příjmů v jeho § 25 odst.1 písm.w) a § 23 odst.7, jakkoli jsou si významově oba pojmy blízké. Pod pojmem „vedení“ budou nepochybně zahrnuty všechny formy „obchodního vedení“, vedle toho tam však budou spadat i některé další formy ovlivňování konkrétní činnosti obchodní společnosti, a to takové, které mají podstatný vliv na její hospodaření, a tedy zprostředkovaně i na výši její daňové povinnosti z hlediska daně z příjmů právnických osob. Účastí na „vedení“ proto nutno rozumět zejména výkon funkce statutárního či členství v takovém orgánu, členství v jiném podobném orgánu jako např. v dozorčí radě a v některých případech i výkon funkce člena vrcholového vedení společnosti, má-li takovýto člen podle společenské smlouvy či stanov nebo nějakého vnitřního předpisu společnosti podstatný vliv na hospodaření společnosti (je-li např. oprávněn jménem společnosti přijímat pro ni půjčky na částky řádově srovnatelné s jejím základním kapitálem. Účast na vedení ve smyslu § 25 odst.1 písm.w) zákona o daních z příjmů může mít jednak formu přímou, a to tehdy, když poskytovatel úvěru (půjčky) se sám osobně účastní na vedení příjemce půjčky (to je myslitelné pouze v případě, že poskytovatelem je fyzická osoba). Další formou je forma nepřímá, která je představitelná zejména tak, že osoby, které se účastní na vedení poskytovatele úvěru (půjčky), je-li tento obchodní společností nebo družstvem, tj. zejména jeho statutární orgány, členové jeho statutárních orgánů, členové jeho dozorčí rady či někteří další příslušníci vrcholového vedení, jsou zároveň účastni na vedení příjemce půjčky. Účast na vedení ve formě nepřímé se zde děje personálním propojením vedení obou právnických osob, které umožňuje fyzickým osobám, jež se na vedení obou účastní, mít potřebné informace o hospodaření obou společností a na základě toho optimalizovat daňovou povinnost.*“ Z uvedeného je zřejmé, že podíli-li se první osoba na vedení jedné společnosti, a druhá osoba, která je osobou blízkou ve vztahu k osobě první, na vedení druhé společnosti, jedná se o účast na vedení ve formě nepřímé, neboť obě společnosti (právnické osoby) jsou personálně propojeny prostřednictvím fyzických osob, které se účastní na vedení obou, mají potřebné informace o hospodaření obou společností a na základě toho mohou optimalizovat daňovou povinnost.

Přesně o takový případ nepřímé účasti na vedení nebo kontrole jiných osob se v případě žalobce jednalo. Žalobce se prostřednictvím svého jednatele podílel, jako otec jednatele obou dalších společností na jejich vedení nebo kontrole. Je tedy nepochybné, že žalobce a společnosti Linospol s.r.o. a RM BUSINESS spol. s r.o. jsou osobami spojenými ve smyslu ustanovení § 23 odst.7 ZDP. V takovém případě však v souladu s ustanovením § 8a

odst.3 písm.b) ZoR nemohl žalobce uplatnit tvorbu opravných položek k nepromlčeným pohledávkám za citovanými dvěma společnostmi. S námitkou žalobce, že žalovaný postupoval v rozporu s ustanovením § 8a ZoR a v rozporu s ustanovením § 23 odst.7 ZDP, se proto Krajský soud v Brně neztotožnil.

Nelze rovněž souhlasit s námitkou žalobce, že nebyl brán zřetel na důkazní prostředky, skutečnosti a pravdivé fakty, které žalobce využil a že je žalovaný v rozporu s ustanovením § 31 odst.4 zák.č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ignoroval. Žalobce jako důkaz předložil výpisy z obchodního rejstříku žalobce a obou jmenovaných společností. Z těchto dokladů správce daně i žalovaný vycházeli a zjistili, že jednatelem a společníkem Linospol s.r.o. a RM BUSINESS spol. s r.o. byl v předmětné době R. S. a M. O. Jednatel a společníkem žalobce je O. S., otec R. S. Z těchto dokladů tedy správce daně i žalovaný zjistil pro věc zásadní skutečnosti.

Vzhledem k uvedenému Krajskému soudu v Brně nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou v souladu s ustanovením § 78 odst.7 s.ř.s. zamítnout.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst.1 s.ř.s., podle kterého 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. V dané věci byl žalobce zcela neúspěšný a právo na náhradu nákladů řízení by proto bylo možno přiznat žalovanému. Jelikož však nebylo zjištěno, že by žalovanému v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly, rozhodl soud tak, že právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat opravný prostředek (kasační stížnost podle ustanovení § 102 a násl. s.ř.s.) do dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně. Podmínkou kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel nebo jeho zaměstnanec, nebo člen, který za něho jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst.2 a § 106 odst.2 a 4 s.ř.s.).

V Brně dne 17.8.2010

JUDr. Jana Jedličková, v.r.
předsedkyně senátu