



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce D., s. r. o., zastoupeného JUDr. Boženou Kristiánovou, advokátkou v Třebíči, Leopolda Pokorného 37, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, Brno, nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2002, čj. 110-6179/2001-0106, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 2. 8. 2006, čj. 31 Ca 158/2005-28,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.**
- III. Žalobci se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.**

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad (správce daně) předepsal žalobci platebním výměrem ze dne 1. 8. 2001, čj. 77781/01/330911/8144, k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za prosinec 1997 ve výši 20 792 Kč. Žalobce napadl rozhodnutí správce daně odvoláním, které žalovaný zamítl žalobou napadeným rozhodnutím.

Ve věci probíhá již druhé soudní řízení.

Krajský soud v Brně dřívějším rozsudkem ze dne 18. 10. 2004, čj. 30 Ca 113/2002-45, vyslovil nicotnost obou správních rozhodnutí (§ 76 odst. 2 s. ř. s.). Rozsudek odůvodnil tím, že správní rozhodnutí v daňové oblasti musí obsahovat veškeré základní náležitosti stanovené v § 32 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“). K takovým náležitostem patří i výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Krajský soud dovodil, že při odkazu k právnímu předpisu musí být uvedeno konkrétní ustanovení, které správce daně v

předmětné věci aplikuje. Krajský soud označil z uvedených důvodů napadené rozhodnutí za nicotné a dalšími žalobními body se již dále nezabýval.

Žalovaný brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností.

Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 15. 9. 2005, čj. 2 Afs 7/2005-71, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Shledal, že daňový řád uvedení konkrétního ustanovení v platebním výměru výslovně nepožaduje a stanoví pouze povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Krajský soud proto usoudil nesprávně z neuvedení paragrafu v platebním výměru na nicotnost a po finančním úřadu tak vyžadoval splnění formální náležitosti, která výslovně ze zákona nevyplývá. Nejvyšší správní soud zdůraznil význam materiální stránky věci a poukázal na to, že daňová povinnost uvedená ve zmíněném platebním výměru byla žalobci doměřena na základě daňové kontroly provedené správcem daně. Zpráva z této kontroly, se kterou byl žalobce seznámen a kterou rovněž podepsal, obsahuje konkrétní ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, o něž správce daně své rozhodnutí zřetelně opíral. V tomto ohledu nevznikly mezi účastníky žádné skutečné a věcně podložené pochybnosti.

Nejvyšší správní soud dále v rozhodnutí z roku 2005 neakceptoval argumentaci krajského soudu judikaturou Ústavního soudu. Ta by mohla mít rozhodující význam pouze tehdy, pokud by se jednalo o judikaturu ustálenou a konzistentní. Tak tomu však v posuzovaném případě zjevně nebylo, neboť Ústavní soud se sice v minulosti postavil na obdobnou argumentační pozici, jakou uplatnil v odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud, v jiných věcech však vyslovil právní závěry právě opačné (např. v novějším usnesení ze dne 15. 3. 2004, sp. zn. II. ÚS 230/02, Sbírka nálezů a usnesení, sv. 32, str. 533, či v usnesení sp. zn. II. ÚS 770/02, tamtéž, sv. 33, str. 495). Nejvyšší správní soud konstatoval, že judikatura Ústavního soudu k této právní otázce je nesjednocená, a proto setrval na právním názoru podle kritérií, jež zformuloval ve svém starším rozsudku ze dne 2. 6. 2005, sp. zn. 2 Afs 37/2005 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na webových stránkách soudu: www.nssoud.cz).

Při zrušení rozhodnutí krajského soudu mu Nejvyšší správní soud současně uložil, aby se v dalším řízení zabýval podanou žalobou věcně a odkázal přitom i ke své konstantní judikatuře.

V novém řízení pak krajský soud rozsudkem ze dne 2. 8. 2006, čj. 31 Ca 158/2005-28, zrušil obě správní rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Rozsudek odůvodnil tím, že při respektování právního názoru Nejvyššího správního soudu v dané věci má za to, že požadavkům na konkrétnost, jednoznačnost a srozumitelnost výroku rozhodnutí správce daně neodpovídá, jestliže výrok správního rozhodnutí neobsahuje údaj o aplikaci konkrétních ustanovení nejen procesního, ale i hmotněprávního předpisu. Krajský soud znovu odkázal na některá rozhodnutí Ústavního soudu a konstatoval, že jakkoliv nemůže

v absenci údaje o aplikaci konkrétních ustanovení hmotněprávního předpisu ve výroku správního rozhodnutí správce daně spatřovat nicotnost, nezbyvá mu než uzavřít, že rozhodnutí I. stupně je aktem existujícím a platným, avšak nezákonným pro nepřezkoumatelnost. Tyto závěry vychází nejen z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. ve věcech sp. zn. 1 Afs 134/2004, sp. zn. 1 Afs 136/2004 a sp. zn. 1 Afs 29/2005), ale jsou ve shodě i s ústavně konformním výkladem přijatým Ústavním soudem České republiky (např. v nálezech ve věcech vedených pod sp. zn. II. ÚS 157/97 a sp. zn. IV. ÚS 666/2002).

Krajský soud dále přisvědčil námitce žalobce, že za situace, kdy procesní předpis pro případ předepsání daně srážkou podle § 69 d. ř. sám nestanoví žádný procesní postup, je nutno vycházet z dikce tohoto ustanovení (§ 69 odst. 1 poslední věta), podle něž bude v rozhodnutí uvedena nejen předepsaná částka, ale také základ pro její výpočet. V rozhodnutí správce daně základ pro výpočet předepsané částky uveden nebyl a tato skutečnost má ve svém důsledku vliv na rozsah možnosti obrany žalobce v daňovém řízení.

Rozhodnutí žalovaného považuje krajský soud za nepřezkoumatelné i proto, že žalovaný v daňovém řízení vůbec nezkoumal samotný předmět řízení, tedy existenci smlouvy o půjčce. Existence půjčky ve výši 1 500 000 Kč jednotlivým společníkům – jednatelům, byla mezi účastníky sporná, ale předmětem daně měla být právě částka odpovídající úroku z půjčky údajně poskytnuté společníkům (jednatelům) žalobce.

Krajský soud také uvedl, že podle zprávy o daňové kontrole se při stanovení zálohy na daň z příjmu ze závislé činnosti vycházelo z příjmu, který byl stanoven jako úrok z předmětných půjček. Správce daně měl úrok vypočítat způsobem, který je v daném čase a místě obvykle používán peněžními ústavy při poskytování půjček obdobného charakteru. Tato skutečnost musí být přezkoumatelným způsobem doložena, což se v posuzované věci nestalo. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného není zřejmé, proč se výpočet úroku opírá pouze o údaje jednoho peněžního ústavu, proč byla počítána úroková sazba ve výši 18 %, když ta neodpovídá sazbě uvedené v přehledu, založeném ve spise (18,5 %), a proč se vycházelo z úrokové sazby týkající se střednědobých úvěrů.

Konečně krajský soud konstatoval, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné rovněž v části, v níž se dovolává ustanovení § 2 odst. 7 d. ř. Závěr žalovaného v tomto směru hodnotí krajský soud jako nesrozumitelný a zmatečný. Žalovaný měl na základě skutkových zjištění vyhodnotit, co mělo být uzavřením jednotlivých smluv sledováno, simulováno nebo předstíráno, a jaký měl být podle něj skutečný úmysl účastníků právního vztahu.

Žalovaný (stěžovatel) napadl posledně citovaný rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž uplatnil kasační námitky podle § 103 odst. písm. a) a d) s. ř. s. Vytkl krajskému soudu, že nepostupoval v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu, vyjádřeném v předchozím zrušovacím rozhodnutí, ač

byl tímto názorem vázán. Dále namítl, že se domnívá, že rozhodnutí správce daně ani jeho rozhodnutí netrpí vadami, které mají za následek nepřezkoumatelnost.

Co do neuvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu v rozhodnutí správce daně, stěžovatel krajskému soudu vytkl nesprávné posouzení právní otázky a kromě zrušujícího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které v posuzované věci vyřešilo otázku srozumitelnosti platebního výměru, a tedy jeho přezkoumatelnosti, odkázal na další rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel rovněž odmítl argumentaci krajského soudu rozhodnutími Nejvyššího správního soudu ve věcech vedených pod sp. zn. 1 Afs 134/2004 a sp. zn. 1 Afs 29/2005.

Pokud jde o neuvedení základu pro výpočet předepsané částky v rozhodnutí správce daně, stěžovatel uvedl, že v posuzovaném případě byla částka daně ze závislé činnosti předepsána plátcům daně k přímému placení na základě zprávy o výsledku daňové kontroly. Výše základu daně a předepsané daně byla u jednotlivých poplatníků (společníků – jednatelů) v této zprávě uvedena, byl zde uveden i výpočet výše příjmů – peněžního zvýhodnění (tj. obvyklého úroku). U daní vybíraných srážkou podle § 69 d. ř. má plátce povinnost srážet jednotlivým poplatníkům zálohy na daň a vychází ze základu daně z příjmů ze závislé činnosti těchto poplatníků, daň sraženou všem poplatníkům pak odvede správci daně. Platebním výměrem v takovém případě není stanoven základ daně plátce a neaplikuje se proto ustanovení § 46 d. ř.

Stěžovatel brojil i proti závěru krajského soudu, podle nějž v daňovém řízení nezkoumal existenci smlouvy o půjčce. Uvedl, že z některých pokladních dokladů, kterými byly vyplaceny a posléze vráceny předmětné peněžní částky, vyplývá, že šlo o půjčku společníkům. Tyto doklady jsou podepsány jednotlivými společníky – jednatelem. Proto není právně významné tvrzení žalobce, že účetní případ byl na účet 355 (ostatní pohledávky za společníky) účtován chybou zaměstnance žalobce (účetní). Žalobce správci daně nepředložil smlouvu o ochraně peněz mimo pokladnu firmy, na kterou v průběhu řízení odkazoval a namísto ní mu předložil zápisy o zřízení dalších pokladních míst. Bylo zjištěno, že v předmětném období A, okresní pobočka v T. poskytla žalobci provozní krátkodobý úvěr na nákup oběžných prostředků ve výši 500 000 Kč se sjednaným úrokem ve výši 16,9 % p. a. Tvrzení žalobce, že v tomto období byla v domácích trezorech společníků – jednatelů uložena částka v celkové výši 4 500 000 Kč, se proto jeví jako ryze účelové. Správce daně, a posléze i stěžovatel, proto vzal za prokázanou existenci bezúročné půjčky společníkům – jednatelem, každému ve výši 1 500 000 Kč, a peněžní zvýhodnění spočívající v obvyklém úroku, který by jinak byli společníci nuceni za takovou půjčku zaplatit, kvalifikoval jako příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Pokud jde o postup správce daně při stanovení zálohy na daň z příjmu ze závislé činnosti, stěžovatel uvedl, že správce daně při výpočtu úroku použil způsob, který

byl v tomto čase a místě obvykle používán peněžními ústavy při poskytování půjček obdobného charakteru, postupem podle pokynu D – 190. Peněžní ústav správce daně zvolil, protože od něj ve stejném roce žalobce čerpal úvěr a navíc, na rozdíl od žalobcem navrhované České národní banky, poskytuje půjčky občanům.

Stěžovatel konečně brojil i proti závěru krajského soudu o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí v části, v níž se dovolává ustanovení § 2 odst. 7 d. ř. Tuto námitku však neodůvodnil.

Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel především namítl, že krajský soud v napadeném rozhodnutí nepostupoval v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným ve zrušovacím rozhodnutí.

Krajský soud ve shora citovaném odůvodnění svého rozsudku uvedl, že jakkoliv nemůže ve vadě rozhodnutí správce daně – totiž v absenci konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu - spatřovat nicotnost, nezbyvá mu než konstatovat, že správní rozhodnutí v I. stupni vydané je sice aktem existujícím a platným, ale nezákonným pro nepřezkoumatelnost. Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozhodnutí uzavřel, že absence odkazu na konkrétní aplikované ustanovení hmotněprávního předpisu ve správním rozhodnutí prvního stupně není důvodem pro odepření věcného přezkumu tohoto rozhodnutí soudem, a uložil krajskému soudu, aby se v dalším řízení zabýval podanou žalobou věcně, tedy aby přezkoumal rozhodnutí stěžovatele z hlediska žalobou uplatněných námitek. Krajský soud namísto toho konstatoval nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí správce daně. Přehlédl přitom konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, který na ni odkázal ve zrušujícím rozhodnutí, a naopak se odvolal na některá rozhodnutí Ústavního soudu, kterými se Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku zabýval a vyslovil, že jimi nelze v posuzované věci argumentovat. Nejvyšší správní soud dále poznamenává, že krajský soud v napadeném rozsudku odkázal k několika rozhodnutím Nejvyššího správního soudu, z jejichž textů ale nevyplývají argumenty, kterých se krajský soud dovolával. Je proto zřejmé, že se krajský soud v posuzované věci neřídil právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušujícím rozhodnutí a řízení před krajským soudem je proto zatíženo jinou vadou, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Stěžovatel dále namítl, že krajský soud pochybil, neboť konstatoval, že neuvedení základu pro výpočet předepsané částky v rozhodnutí správce daně způsobuje jeho nepřezkoumatelnost.

V posuzovaném případě byla žalobci (plátcí daně) v souladu s ustanovením § 69 odst. 1 d. ř. předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé

činnosti (poplatníků – jednatelů žalobce). V takovém případě není platebním výměrem stanoven základ daně plátce (neaplikuje se ustanovení § 46 d. ř.); daňový řád výslovně nepožaduje, aby byl v platebním výměru uveden základ daně. Krajský soud proto pochybil, protože z neuvedení základu daně v platebním výměru dovedl jeho nepřezkoumatelnost a po správci daně vyžadoval splnění formální náležitosti, která ze zákona nevyplývá. Nejvyšší správní soud znovu považuje za podstatnou především materiální stránku věci. Daňová povinnost uvedená v předmětném platebním výměru byla žalobci doměřena na základě daňové kontroly provedené správcem daně. Ve zprávě z této kontroly, se kterou byl žalobce seznámen a kterou rovněž podepsal, je uvedena výše základu daně a předepsané daně u jednotlivých poplatníků (společníků – jednatelů), jakož i výpočet výše příjmů – peněžního zvýhodnění, a to obvyklého úroku. V tomto ohledu nevznikly mezi účastníky ani žádné skutečné a věcně podložené pochybnosti. Konkrétní okolnosti případu proto žalobci nijak neznemožnily účinně se proti vydanému platebnímu výměru bránit a v tomto právu nebyl žalobce ani v nejmenším zkrácen. Nejvyšší správní soud proto shledal i druhou stížní námitku důvodnou.

Stěžovatel napadl také závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, který se nezabýval existencí smlouvy o půjčce.

Ze správního spisu vyplývá, že na účtu 355 (ostatní pohledávky za společníky) byl k 31. 12. 1997 zůstatek ve výši 4 500 000 Kč. Na některých výdajových pokladních dokladech, kterými byly v průběhu prosince roku 1997 vyplaceny peněžní částky společníkům – jednatelům, je uveden text „půjčka společníkům“ a tyto doklady jsou podepsány jednotlivými společníky – jednatelem. Na příjmových pokladních dokladech z ledna a listopadu roku 1998 je uveden text „vrácení půjčky společníka“ a „vrácení peněz do pokladny“ s odkazem na smlouvu o ochraně peněz mimo pokladnu firmy, tato smlouva však nebyla v rámci daňového řízení předložena. Ve spise jsou dále založeny zápisy, ze dne 17. 6. 1997 o vytvoření dalších pokladních míst, a navazující zápisy o převzetí a pozdějším vrácení peněz společníky – jednatelem v celkové výši 4 500 000 Kč. Na základě Smlouvy o úvěru ze dne 3. 4. 1998 byl žalobci A, okresní pobočkou v T., poskytnut provozní krátkodobý úvěr na nákup oběžných prostředků ve výši 500 000 Kč, se sjednaným úrokem ve výši 16,9 % p.a. Dne 1. 5. 1997 byla uzavřena smlouva č. 01/97 mezi žalobcem, jako věřitelem, a společností D., v. o. s., jako dlužníkem, o poskytnutí půjčky ve výši 5 957 311,50 Kč, s možným čerpáním do konce kalendářního roku 1997.

Ze shora uvedeného je zřejmé, že žalobce zaúčtoval předmětnou částku jako půjčku společníkům – jednatelem (každému ve výši 1 500 000 Kč). Rovněž z některých pokladních dokladů vyplývá, že se jednalo o půjčku společníkům – jednatelem. Vedené účetnictví je v přímém rozporu s tvrzením žalobce o zřízení nových pokladních míst, neboť ke konci roku 1997 byl zůstatek na účtu 355 (ostatní pohledávky za společníky) 4 500 000 Kč, účetně byla vedena pouze jedna pokladna a jeden jí odpovídající pokladní deník, a v souvislosti s tvrzeným zřízením jiných pokladních míst nebyly zřízeny ani další analytické účty k hlavní pokladně.

Tvrzení žalobce, že částka v celkové výši 4 500 000 Kč byla uložena v domácích trezorech společníků – jednatelů (v nově zřízených pokladních místech), působí nevěrohodně a ryze účelově v situaci, kdy ve stejném období žalobce čerpal úvěr ve výši 500 000 Kč úročený 16,9 % p. a. Tvrzení žalobce, že o předmětné částce bylo nesprávně účtováno chybou účetní, pak relativizuje skutečnost, že na některých pokladních dokladech, kterými byly vyplaceny peněžní částky společníkům – jednatelům, je uveden text „půjčka společníkům“ a tyto doklady jsou podepsány jednotlivými společníky – jednateli.

Pro úplnost se dodává, že pokuta za vadné vedení účetnictví, jíž se žalobce dovolává na podporu svých tvrzení, byla žalobci uložena za neprovedení řádné inventarizace veškerého majetku a závazků v letech 1998 a 1999 a dále za to, že rozvaha a počáteční zůstatky rozvahových účtů za účetní období roku 1999 nenavazovaly na rozvahu a konečné zůstatky rozvahových účtů za účetní období roku 1998.

Na základě uvedených skutkových zjištění vzal Nejvyšší správní soud - stejně jako před ním daňové orgány i krajský soud - za prokázanou existenci bezúročné půjčky ze strany žalobce svým společníkům – jednatelům, každému ve výši 1 500 000 Kč. Pro daňové účely je přitom nerozhodné, zda o tomto faktickém plnění byla uzavřena platná smlouva o půjčce či nikoliv - skutečností rozhodnou pro stanovení daňové povinnosti je pouze to, zda k předmětnému plnění reálně došlo. Peněžní zvýhodnění spočívající v obvyklém úroku, který by jinak společníci - jednatelé byli nuceni za půjčku zaplatit, je třeba kvalifikovat jako příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů spočívající v jiné formě plnění (odst. 3 citovaného ustanovení). Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud pochybil, jestliže shledal rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelným proto, že se v něm stěžovatel nezabýval existencí smlouvy o půjčce.

Dále stěžovatel namítl, že krajský soud nesprávně měl rozhodnutí daňových orgánů za nepřezkoumatelná, pokud jde o postup správce daně při stanovení zálohy na daň z příjmu ze závislé činnosti.

Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že při stanovení zálohy na daň z příjmu ze závislé činnosti správce daně určil peněžní zvýhodnění společníků – jednatelů, ve výši obvyklých úroků za předmětnou půjčku, které vypočítal podle úrokové sazby používané A při poskytování střednědobých půjček (do 4 let) občanům. Tato výše činila v období od 1. 6. 1997 18 %. Správce daně přitom vzal v úvahu, že se v posuzovaném případě nejedná o peněžní zvýhodnění osvobozené od daně podle ustanovení § 6 odst. 9 písm. p) zákona o daních z příjmů v tehdy účinném znění. Z výpočtu správce daně vyplývá, že u jednotlivých společníků – jednatelů, vypočítal souhrnný obvyklý úrok součtem úroku z částky půjčené dne 17. 6. 1997 a úroku z částky půjčené dne 30. 12. 1997, a použil přitom jednotnou úrokovou sazbu ve výši 18 %. Z přehledu vývoje ročních úrokových sazeb pro úvěry občanům v letech 1997 a 1998, který si správce daně vyžádal od A, vyplývá, že úvěry v hotovosti do 1 roku (krátkodobé úvěry) byly od 1. 6. 1997 úročeny částkou 16 % a od 1. 7. 1997 (do

konce roku) částkou 16,5 %, úvěry v hotovosti do 4 let (střednědobé úvěry) byly od 1. 6. 1997 úročeny částkou 18 % a od 1. 7. 1997 (do konce roku) částkou 18,5 % a úvěry v hotovosti do 6 let (dlouhodobé úvěry) byly od 1. 6. 1997 úročeny částkou 18,5 % a od 1. 7. 1997 (do konce roku) částkou 19 %.

Podle ustanovení § 6 odst. 3 věty druhé zákona o daních z příjmů je příjmem ze závislé činnosti rovněž částka, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za mj. poskytnutá práva, služby nebo věci, nižší, než je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu [zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů] nebo cena, kterou účtuje jiným osobám, jakož i částka stanovená podle odstavce 6. V souladu se zákonem o oceňování majetku je peněžním zvýhodněním u bezúročné půjčky, která nebyla poskytnuta na účel od daně osvobozený ve smyslu ustanovení § 6 odst. 9 písm. p) zákona o daních z příjmů, obvyklá výše úroku, který se vypočítá způsobem v daném čase a místě obvykle používaným peněžními ústavy při poskytování půjček obdobného charakteru.

Ze zprávy o daňové kontrole není zřejmé, proč správce daně opřel výpočet úroku pouze o údaje jednoho peněžního ústavu, proč počítal úrokovou sazbu ve výši 18 %, která neodpovídá sazbě uvedené v přehledu založeném ve spise, a proč vycházel právě z úrokové sazby týkající se střednědobých úvěrů. Stěžovatel v odůvodnění svého rozhodnutí k odvolací námitce žalobce pouze uvedl, že úrok nebyl žalobcem stanoven ani ke dni 31. 12. 1997, a správce daně proto vypočetl výši úroku z bezúročných půjček na základě Přehledu vývoje ročních úrokových sazeb pro úvěry občanům v letech 1997 a 1998 zasláního A, okresní pobočkou v J., ze dne 7. 3. 2001, a to podle úrokové sazby při poskytování střednědobých půjček občanům, tj. 18 %.

Nejvyšší správní soud se v tomto směru ztotožnil se závěrem krajského soudu, že rozhodnutí daňových orgánů jsou ve vztahu k výpočtu peněžního zvýhodnění společníků – jednatelů, které představuje jejich příjem ze závislé činnosti, a tomu odpovídající zálohy na daň z tohoto příjmu, nepřezkoumatelná.

Stěžovatel konečně namítl, že krajský soud pochybil, jestliže konstatoval, že je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné v části, v níž se dovolává ustanovení § 2 odst. 7 d. ř. Stěžovatel však tuto námitku žádným způsobem neodůvodnil. Proto Nejvyšší správní soud nemůže v tomto bodě rozhodnutí krajského soudu formálně přezkoumat (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud, přestože přisvědčil stěžovateli v jeho prvních třech námitkách, dospěl k závěru, že krajský soud zrušil napadené rozhodnutí stěžovatele správně. Nejvyšší správní soud setrvale judikuje (srov. rozhodnutí ze dne 16. 2. 2005, čj. 1 Afs 20/2004–51, ze dne 26. 10. 2005, čj. 2 Afs 23/2005–93, publikované pod č. 781/2006 Sb. NSS, a ze dne 26. 2. 2007, čj. 8 As 36/2005–75), že předmětem posouzení v řízení o kasační stížnosti je především opodstatněnost výroku rozhodnutí krajského soudu. Důvodem ke kasatornímu zrušení rozsudku tak bude zjištění, že žádný z důvodů, pro které soud rozhodnutí správního orgánu zrušil,

nebyl důvodem zákonným, popř. jiná skutečnost, pro kterou by rozsudek neobstál. Stejně jako pro zrušení rozhodnutí správního orgánu postačí, aby byl žalobce úspěšným jen v některém z žalobních bodů, tak i pro zákonnost „zrušujícího rozhodnutí“ krajského soudu postačí, je-li dán i jen některý ze zákonných důvodů pro takové rozhodnutí. Při jiném řešení by další postup krajského soudu spočíval pouze v tom, že by sice vydal nový rozsudek, ale se shodným výrokem a pouze částečně jiným odůvodněním. Důvodnost kasační stížnosti by pak fakticky spočívala v tom, že by část odůvodnění rozsudku krajského soudu byla nahrazena závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V posuzovaném případě krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil z pěti důvodů, Nejvyšší správní soud se s ním - ze čtyř zrušovacích důvodů, které byl oprávněn přezkoumat (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) - ztotožnil jen v jednom případě a v dalších třech vyslovil právní názor odlišný. Právní názor Nejvyššího správního soudu v takovém případě nezavazuje krajský soud, neboť ten v řízení nepokračuje (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Naopak v takové situaci je to stěžovatel, který se nebude řídit těmi právními názory krajského soudu, které Nejvyšší správní soud má za nesprávné. Jakkoli v takovémto případě nejde o formální (a explicitním ustanovením zákona) založenou závaznost právního názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v rozsudku zamítajícím kasační stížnost, dovozuje se nezbytnost respektovat právní názor vyslovený v zamítavém rozsudku i tam, kde to plyne z logiky věci a ekonomiky procesu, tedy *via facti*, neboť tento názor je v pokračujícím řízení včetně případného dalšího řízení soudního rozhodující. Ostatně jeho váha plyne i ze zákonného úkolu, který musí plnit Nejvyšší správní soud při své rozhodovací činnosti (§ 12 odst. 1 s. ř. s.)

Nejvyšší správní soud proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobci, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 17. dubna 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu