



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Jaroslavy Ďáskové a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **AV ENGINEERING, a.s.**, se sídlem Zlín, Kvítková 668, zastoupeným JUDr. Zdeňkem Hromádkou, advokátem, se sídlem Zlín, Rašínova 522, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 13.4.2010, č.j. 5515/10-1101-700779, č.j. 5517/10-1101-700779, č.j. 5519/10-1101-700779,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13.4.2010, č.j. 5515/10-1101-700779, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13.4.2010, č.j. 5517/10-1101-700779, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13.4.2010, č.j. 5519/10-1101-700779, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- IV. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 30.232 Kč, k rukám zástupce žalobce JUDr. Zdeňka Hromádky, advokáta, se sídlem Zlín, Rašínova 522, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

- V. Žalobci bude po právní moci tohoto rozsudku vrácen zaplacený soudní poplatek ve výši 4.000 Kč z účtu Krajského soudu v Brně, k rukám zástupce žalobce JUDr. Zdeňka Hromádky, advokáta, se sídlem Zlín, Rašínova 522, ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se třemi samostatnými žalobami domáhal vydání rozsudku, kterým by byla zrušena rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 4. 2010, č. j. 5515/10-1101-700779, jemu předcházející rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 8. 2009, č. j. 187465/09/303919707803, dále rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 4. 2010, č. j. 5517/10-0101-700779, jemu předcházející rozhodnutí správce daně ze dne 19. 8. 2009, č. j. 187456/09/303919707803, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 4. 2010, č. j. 5519/10-1101-700779, jemu předcházející rozhodnutí správce daně ze dne 19. 8. 2009, č. j. 187442/09/303919707803, a žalovaný byl zavázán k povinnosti zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení. Zdejší soud usnesením ze dne 21. 11. 2011, č. j. 31 Af 49/2010-60, řízení ve věcech vedených pod sp. zn. 31 Af 49/2010, 31 Af 50/2010 a 31 Af 51/5010 spojil ke společnému projednání s tím, že věc bude nadále vedena pod sp. zn. 31 Af 49/2010.

[2] Ačkoli byla žalobou napadena rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, řízení bylo na straně žalovaného vedeno s Odvolacím finančním ředitelstvím, neboť dne 1. 1. 2013 nabyt účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, jímž došlo ke změně soustavy finanční správy a zároveň ke zrušení zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. V řízení tak bylo pokračováno s procesním nástupcem, kterým je na základě ustanovení § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně.

[3] Zdejší soud v této věci již jednou rozhodoval. Rozsudek ze dne 18. 1. 2012, č. j. 31 Af 49/2010-75, kterým byly všechny tři žaloby zamítnuty, byl ovšem zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2013, č. j. 5 Afs 17/2012-25, z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“).

II. Průběh správního řízení

[4] Z konkrétních okolností přezkoumávané věci je pro přehlednost vhodné chronologicky zdůraznit následující skutečnosti:

[5] Z protokolu o ústním jednání ze dne 9. 4. 2008, č. j. 105744/08/303937/2583, vyplývá, že správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu podle ustanovení § 16 zákona č. 337/1992

Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a to mj. na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2005, 2006 a 2007.

[6] Správce daně svá kontrolní zjištění shrnul ve zprávě o výsledku kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ze dne 2. 4. 2009, č. j. 94032/09/303937702583, jejíž nedílnou součástí byla příloha obsahující 15 listů detailních výpočtů vztahujících se ke všem posuzovaným zaměstnaneckým půjčkám. Kontrolou zjistil, že žalobce poskytoval svým zaměstnancům na základě vnitřního předpisu peněžitě půjčky bez udání účelu. Tyto půjčky byly žalobcem úročeny úrokem ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smluv o půjčce. Uvedené půjčky nebyly žalobcem poskytnuty na účely od daně osvobozené ve smyslu ustanovení § 6 odst. 9 písm. n) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a proto bylo peněžní zvýhodnění plynoucí zaměstnancům žalobce v souvislosti s poskytnutím půjček s úrokem nižším než je obvyklá výše úroků, posouzeno jako příjem ze závislé činnosti, který je předmětem daně podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Pro zjištění úroku, který byl v daném čase a místě obvykle používán peněžními ústavy při poskytování půjček obdobného charakteru fyzickým osobám, využil správce daně ustanovení § 34 zákona o správě daní a poplatků o součinnosti třetích osob. Uzavřel, že na základě ve zprávě detailně popsanych kontrolních zjištění budou žalobci předepsány k úhradě částky na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2005 ve výši 4.221 Kč, za rok 2006 ve výši 69.568 Kč a za rok 2007 ve výši 706.176 Kč, tj. celkem 779.965 Kč.

[7] Z protokolu o ústním jednání ze dne 17. 8. 2009, č. j. 143501/09/303937702583, vyplývá, že správce daně s žalobcem projednal a předal mu zprávu o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (11 stran zprávy a 15 stran výpočtů).

[8] Rozhodnutím správce daně ze dne 19. 8. 2009, č. j. 187442/09/303919707809, platebním výměrem na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, byla žalobci předepsána k přímému zaplacení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle zákona o daních z příjmů za zdaňovací období roku 2005 ve výši 4.221 Kč.

[9] Rozhodnutím správce daně ze dne 19. 8. 2009, č. j. 187456/09/303919707803, platebním výměrem na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, byla žalobci předepsána k přímému zaplacení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle zákona o daních z příjmů za zdaňovací období roku 2006 ve výši 69.568 Kč a současně sděleno, že mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 13.913 Kč.

[10] Rozhodnutím správce daně ze dne 19. 8. 2009, č. j. 187465/09/303919707803, platebním výměrem na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, byla žalobci předepsána k přímému zaplacení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle zákona o daních z příjmů za zdaňovací období roku 2007 ve výši 706.176 Kč a současně sděleno, že mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 141.235 Kč.

[11] O odvoláních žalobce proti výše uvedeným rozhodnutím správce daně žalovaný rozhodl rozhodnutími ze dne 13. 4. 2010, č. j. 5519/10-1101-700779, č. j. 5517/10-0101-700779 a č. j. 5515/10-1101-700779, přičemž všechna podaná odvolání zamítl. V odůvodnění zamítavých rozhodnutí žalovaný zdůraznil, že správce daně při stanovení obvyklé výše úroků vycházel z důkazních prostředků, které si opatřil v průběhu prováděné kontroly, ze sdělení peněžních ústavů o výši obvyklých úroků z obdobně poskytnutých půjček v dané době a místě. Zdůraznil, že příjmy plynoucí zaměstnancům ve formě peněžního zvýhodnění z poskytnutých půjček s úrokem nižším než je cena obvyklá, tj. příjmy plynoucí zaměstnancům v souvislosti s výkonem závislé činnosti ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně a měly by být plátcem zdaněny. Správce daně posoudil správně takový příjem jako příjem plynoucí zaměstnanci v souvislosti s výkonem závislé činnosti ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, ze kterého byl plátcem daně povinen v souladu s ustanovením § 38h odst. 1 zákona o daních z příjmů srazit daň, resp. zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Ve smyslu ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků byly správcem daně zjištěny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a v souladu s ustanovením § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků bylo užito důkazních prostředků, jimiž byly ověřeny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nebyly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Skutkový stav byl zjištěn jak na základě důkazních prostředků předložených plátcem daně, mzdové evidence, smluv o půjčkách, vnitřního předpisu o poskytování půjček, z plátcem daně předložených výpočtů výše úroků z předmětných půjček, protokolů o ústních jednání vedených s plátcem daně v průběhu daňové kontroly, odpovědi plátcem daně na výzvy správce daně, tak i na základě důkazních prostředků zajištěných správcem daně, sdělení peněžních ústavů ve věci výše úroků z jimi poskytovaných obdobných půjček s přihlédnutím k místu a době jejich poskytnutí.

[12] Proti všem třem zamítavým rozhodnutím žalovaného si žalobce podal správní žaloby.

III. Obsah žalob

[13] Ve všech žalobách žalobce uvedl, že žalovaný i správce daně rozhodli na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci, neopatřili si potřebné podklady pro rozhodnutí a věci po právní stránce nesprávně posoudili. Žalovaný se údajně nedostatečně vypořádal s odvolacími námitkami, na kterých žalobce trvá a vznáší je jako žalobní body. Napadená rozhodnutí navrhuje zrušit pro nezákonnost a vady řízení. Žalobcem uplatněné žalobní námitky soud pro přehlednost rozčlenil do čtyř žalobních bodů.

[14] V úvodním žalobním bodu namítl, že nesouhlasí se závěrem správce daně uvedeném v kontrolní zprávě, podle něhož půjčky zaměstnancům nebyly poskytnuty na účel od daně osvobozený ve smyslu ustanovení § 6 odst. 9 písm. n) zákona o daních z příjmů, tudíž bylo peněžní zvýhodnění plynoucí zaměstnancům v souvislosti s poskytnutím půjček s úrokem nižším, než je obvyklá výše úroků, posouzeno jako příjem ze závislé činnosti, který je předmětem daně podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Žalobce namítl, že pro takový postup správce daně nelze v ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů nalézt dostatečnou oporu. Ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů, na které se žalovaný odvolává, neumožňuje správci daně zjišťovat obvyklou hodnotu úrokových sazeb způsobem, který správce daně zvolil, a takto zjištěnou sazbu použít při vyměření daně z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků. Žalobce je přesvědčen, že lze přiměřeně

použít ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů u poskytnutých úročených půjček tak, jak by tomu bylo v běžných obchodních vztazích.

[15] V druhém žalobním bodu uvedl, že výzvy peněžními ústavám byly učiněny v rozporu s ustanovením § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Peněžní ústavy se poskytnutím údajů dostaly do pozice třetích osob ve smyslu ustanovení § 7 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a ve smyslu ustanovení § 8 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků měl být žalobce vyrozuměn o této skutečnosti. Žalobce má totiž právo, aby výslech svědka či osob převzvedných, jestliže se uskutečňuje v průběhu kontroly, probíhal za zákonem stanovených podmínek. Toto se týká i údajů a informací od těchto osob získávaných v průběhu řízení. Žalobce měl právo být přítomen výslechu těchto osob, klást jim otázky resp. reagovat na jejich sdělení. Jestliže žalobce nebyl zpraven o tomto postupu, byl krácen na svých právech a došlo k porušení ustanovení § 7 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Informace zjištěné tímto vadným postupem nemohou být podle ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků v daňovém řízení použity jako důkazní prostředek (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2006, č. j. 7 Afs 1/2006). Výpočet obvyklého úroku provedený správcem daně byl dle žalobce neobjektivní a neodpovídající postupům běžně uplatňovaným peněžními ústavami při poskytování půjček, a tak je nepřezkoumatelný.

[16] V třetím žalobním bodu zdůraznil, že půjčka poskytnutá Ing. V. H. nebyla poskytnuta zaměstnanci žalobce podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, jak nesprávně uvádí správce daně a žalovaný, ale jedinému společníkovi společnosti s ručením omezeným, která je jediným akcionářem společnosti žalobce. Ing. V. H. je ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vůči společnosti žalobce osobou ekonomicky a personálně spojenou, protože obchodní podíl na žalobci vlastní prostřednictvím jiné obchodní společnosti jako jediný akcionář. Zcela beze zbytku tak naplňuje ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů o osobách spojených.

[17] Ve čtvrtém žalobním bodu poukázal na skutečnost, že správce daně po zjištění výše úroků sdělených peněžními ústavami vypracoval zprávu o provedené kontrole. Ze sazeb sdělených peněžními ústavami vypočetl správce daně průměrnou sazbu úroků z půjček. Od zahájení kontroly daně z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků však nevydal žádnou výzvu, kterou by vyzval žalobce k prokázání skutečností uvedených v daňovém přiznání a k objasnění jím vyčíslených rozdílů. Žalobci tak bylo odňato právo podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. c) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků v rámci prováděné kontroly prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Pokud měl správce daně pochyby o správnosti skutečností uváděných v přiznání, hlášení či vyúčtování, měl napřed vyzvat daňový subjekt podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků k prokázání jím tvrzených skutečností. Postupem správce daně tak došlo k porušení základní zásady daňového řízení, a to zásady zákonnosti obsažené v ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, dále k porušení ustanovení § 2 odst. 2 a 9 zákona o správě daní a poplatků, tedy zásadě vzájemné součinnosti a přiměřenosti v daňovém řízení. Tím, že správce daně uzavřel zahájenou kontrolu bez požadavku vzneseného vůči žalobci na zdůvodnění zjištěných rozdílů, porušil rovněž zásadu volného hodnocení důkazů obsaženou v ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Skutkový stav nezjistil dostatečným a zákonným způsobem.

IV. Vyjádření žalovaného

[18] Žalovaný v písemném vyjádření k žalobám nejprve navrhl, aby soud spojil samostatné žaloby vedené pod sp. zn. 31 Af 49/2010, 31 Af 50/2010 a 31 Af 51/5010 ke společnému projednání, neboť se jedná o žaloby se stejným skutkovým základem a právní kvalifikací. Poté uvedl, že žaloby nepovažuje za důvodné, a proto navrhl, aby soud žaloby zamítl a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

[19] K úvodnímu žalobnímu bodu zdůraznil, že správce daně při posouzení příjmů zaměstnance ve formě zvýhodněných úroků z půjček poskytnutých zaměstnavatelem jako příjmů ze závislé činnosti, postupoval v souladu s ustanovením § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů, podle kterého se považují za příjmy ze závislé činnosti příjmy pravidelné nebo jednorázové bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoliv, zda je od zaměstnavatele dostává zaměstnanec nebo osoba, na kterou přešlo právo podle zvláštních právních předpisů, a zda jsou vypláceny nebo připisovány k dobru anebo spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance, kteří jsou poplatníky daně z příjmů ze závislé činnosti. Peněžní zvýhodnění plynoucí zaměstnancům v souvislosti s poskytnutím půjček s úrokem nižším, než je obvyklá výše úroků, bylo správcem daně posouzeno jako příjem plynoucí v souvislosti s výkonem závislé činnosti, ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, který je předmětem daně a není od daně osvobozen ve smyslu ustanovení § 6 odst. 9 písm. n) zákona o daních z příjmů.

[20] K druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že v odůvodnění jeho rozhodnutí a ve zprávě o daňové kontrole podepsané dne 17. 8. 2009, č. j. 94032/09/303937702583, je velmi podrobně zdůvodněn postup správce daně při zasílání výzev podle ustanovení § 34 zákona o správě daní a poplatků peněžním ústavům a ve zprávě o kontrole pak v příloze výpočet daňové povinnosti vztahující se k jednotlivým zaměstnancům žalobce. Jednotlivé peněžní ústavy byly v daňovém řízení v postavení třetích osob ve smyslu ustanovení § 7 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní a poplatků, tj. osob, které mají listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení. Tyto třetí osoby podle ustanovení § 34 zákona o správě daní a poplatků poskytují součinnost tak, že na výzvu správce daně poskytnou listiny a jiné věci, které mohou být důkazními prostředky při správě daní, nejsou tedy v postavení třetích osob definovaných v zákoně o správě daní a poplatků v ustanovení § 7 odst. 2 písm. a), tj. svědků.

[21] K třetímu žalobnímu bodu žalovaný zdůraznil, že Ing. V. H. uzavřel dne 1. 1. 2001 se společností AV ENGINEERING, a.s., pracovní smlouvu na dobu neurčitou, s pracovním zařazením ředitel společnosti. Na základě uzavřené smlouvy plynuly Ing. V. H. příjmy ze závislé činnosti ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[22] Ke čtvrtému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že dne 17. 4. 2009 proběhlo s žalobcem ústní jednání, jehož průběh je zachycen v protokolu č. j. 107786/09/303937702583, při němž byl žalobce seznámen s výsledky daňové kontroly uvedenými ve zprávě. Žalobce si vyžádal lhůtu k vyjádření a tato byla správcem daně následně stanovena rozhodnutím ze dne 20. 4. 2009, č. j. 110218/09/303937702583, které bylo doručeno žalobci dne 6. 5. 2009. Před uplynutím lhůty stanovené rozhodnutím požádal žalobce o její prodloužení podáním ze dne 13. 5. 2009, evidovaným pod č. j. 132031/09. Dne 12. 6. 2009 bylo správcem daně doručeno vyjádření žalobce k výsledkům uvedeným ve zprávě o kontrole. Následně byl žalobce předvolán k projednání a převzetí zprávy o provedené kontrole. Dne 17. 8. 2009 proběhlo

ústní jednání, o němž byl sepsán protokol č. j. 143501/09/303937702583, v jehož průběhu byla podepsána a žalobci předána zpráva o daňové kontrole. Žalobce byl tedy seznámen s výsledky daňové kontroly ještě před podepsáním zprávy o daňové kontrole a měl rovněž možnost se k ní písemně vyjádřit.

V. Posouzení věci krajským soudem

[23] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první soudního řádu správního), jakož i řízení předcházející jejich vydání. Při svém rozhodování byl vázán právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2013, č. j. 5 Afs 17/2012-25. Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Soud bez nařízení jednání zrušil žalobami napadená rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Správce daně ani žalovaný se totiž důkladně nezabývali otázkou, zda má zaměstnanecký vztah pana Ing. V. H. prioritu před vztahem společníka obchodní společnosti, která je jediným akcionářem žalobce, a zda tedy lze na půjčku jemu poskytnutou aplikovat ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[24] Procesněprávním předpisem, který upravoval až do 31. 12. 2010 řízení ve věcech daní a poplatků, byl zákon o správě daní a poplatků. Hmotněprávním předpisem upravujícím přezkoumávanou problematiku je zákon o daních z příjmů ve znění rozhodném pro posuzovaná zdaňovací období 2005, 2006 a 2007.

[25] Úvodní žalobní bod namítající nesprávné právní posouzení věci daňovými orgány neshledal soud důvodným. Správce daně předepsal žalobci k placení daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2005, 2006 a 2007, neboť poskytl svým zaměstnancům tzv. zaměstnanecké půjčky bez udání jejich účelu, z nichž žalobce vypočetl úrok podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smlouvy o půjčce.

[26] Vzhledem k tomu, že předmětné půjčky žalobce poskytl svým zaměstnancům bez uvedení účelu, nebylo v daném případě možné aplikovat ustanovení § 6 odst. 9 písm. n) zákona o daních z příjmů upravující podmínky pro osvobození příjmů plynoucích zaměstnancům ve formě peněžního zvýhodnění v souvislosti s poskytováním bezúročných půjček nebo půjček s úrokem nižším, než je cena obvyklá. Peněžní zvýhodnění plynoucí zaměstnancům žalobce ve formě nižších částek stanovených úroků z poskytnutých půjček bylo správcem daně i žalovaným souladně se zákonem posouzeno jako příjem plynoucí poplatníkům v souvislosti s výkonem závislé činnosti podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů.

[27] Podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů se za příjmy ze závislé činnosti považují 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.

[28] Pro účely platby daně z příjmů se pak dle ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů poplatník s příjmy ze závislé činnosti označuje jako „zaměstnanec“, a plátce příjmu

jako „zaměstnavatel“. Není proto důvodu neaplikovat v případě poskytnutí bezúročné půjčky zaměstnancům ze strany žalobce ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů, které mj. stanoví, že příjmem se rozumí rovněž částka, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnuté služby nižší, než je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.

[29] Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 25. 1. 2013, č. j. 5 Afs 17/2012-25, *„zvláštním právním předpisem je třeba chápat zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění rozhodném pro posuzovaná zdaňovací období (dále jen „zákon o oceňování majetku“), [...]. V souladu s § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku se služba oceňuje cenou, která by byla dosažena při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Způsob zjišťování obvyklého úroku sice zákon o oceňování majetku výslovně neuvádí, nicméně i s přihlédnutím k pokynům Ministerstva financí č. D-190 a D-300, je třeba mít za to, že způsob zvolený správcem daně požadavkům zákona plně odpovídá.“*

[30] Nejvyšší správní soud tedy dovodil v souladu s totožným předchozím právním názorem zdejšího soudu, že způsob určení obvyklého úroku použitý v daném případě správcem daně byl správný, a to nejen v souladu se zákonem, ale také s pokynem Ministerstva financí D-190, který byl dne 16. 11. 2006 nahrazen pokynem D-300. Tento názor je také v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010-63. Obvyklý úrok zjištěný u finančních zprostředkovatelů (bank) se tedy použije také při výpočtu peněžního zvýhodnění z půjček poskytnutých zaměstnavatelem zaměstnanci na jiný účel, než je stanoveno v zákoně.

[37] Dovolával-li se žalobce aplikace ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jeho požadavek nelze akceptovat, neboť toto ustanovení lze vztáhnout pouze na subjekty, které v postavení tzv. spojených osob, nikoli pouze v zaměstnaneckém poměru k žalobci jakožto daňovému subjektu, jak je tomu v přezkoumávaných věcech. Tento názor potvrdil rovněž Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 25. 1. 2013, č. j. 5 Afs 17/2012-25, když uvedl, že *„§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nelze aplikovat na subjekty, které jsou v zaměstnaneckém poměru k daňovému subjektu, neboť toto ustanovení upravuje postavení tzv. spojených osob v případech, kdy se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Při výpočtu peněžního zvýhodnění u tzv. zaměstnaneckých půjček se proto úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smlouvy nepoužije.“*

[31] Ani v pořadí druhý žalobní bod vystavěný na názoru žalobce, že výzvy peněžním ústavám byly učiněny v rozporu s ustanovením § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, neshledal soud důvodný.

[32] Z obsahu daňového spisu má soud za prokázané, že správce daně vyzval peněžní ústavy k součinnosti ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a požádal je o poskytnutí listin za účelem zjištění obvyklého úroku hotovostních bezúčelových půjček krátkodobých, střednědobých i dlouhodobých poskytovaných fyzickým osobám v rozhodném období bankovními ústavami či jejich pobočkami ve Zlíně. Ze zprávy o výsledku daňové kontroly ze dne 2. 4. 2009, č. j. 94032/09/303937702583, je zřejmé, že následně správce daně

získané podklady vyhodnotil a osvědčil jako důkazy v probíhající daňové kontrole, s nimiž žalobce řádně seznámil a současně žalobci poskytl dostatečný časový prostor k tomu, aby se k závěrům daňové kontroly mohl vyjádřit, případně navrhnout další důkazy.

[33] Peněžní ústavy se požadavkem správce daně dostaly do pozice třetích osob ve smyslu ustanovení § 7 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní a poplatků, tj. osob, které mají listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení. Nelze proto souhlasit s názorem žalobce, že se dostaly do pozice svědků či osob přezvědných, a správce daně měl procesně pochybit, pokud ve smyslu ustanovení § 8 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, nevyrozuměl žalobce o výsledku svědka či osoby přezvědné.

[34] Kdo je to svědek zákon o správě daní a poplatků, na rozdíl např. od osoby přezvědné, nedefinuje. Právní teorie však nemá pochyb o tom, že svědkem je fyzická osoba, která vypovídá o důležitých konkrétních skutečnostech, které mají vztah k projednávané věci, přičemž tyto skutečnosti svědek vnímal svými smysly nebo se o nich dozvěděl jiným způsobem. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2008, č. j. 2 Afs 21/2008-65).

[35] Odkazy žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2006, č. j. 7 Afs 1/2006-48 či na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2007, č. j. 7 Afs 20/2006-75, jsou v nyní přezkoumávané věci nepřipadné, neboť v nich řešené skutkové okolnosti byly odlišné. Správce daně totiž požadoval po Ministerstvu financí individualizovaná sdělení o uskutečněním zdanitelném plnění – zprostředkování prodeje nemovitosti, nikoliv součinnost obecného charakteru známou dotázanému subjektu z jeho obvyklé činnosti. K žalobcem namítanému zkrácení na jeho procesních právech proto nedošlo.

[36] Tento názor sdílí rovněž Nejvyšší správní soud, když ve svém rozsudku ze dne 25. 1. 2013, č. j. 5 Afs 17/2012-25, uvedl, že „*pokud peněžní ústavy správci daně předložily listiny, ze kterých vyplývaly podmínky poskytování půjček či úvěrů, jistě není pochyb o tom, že vystupovaly v pozici třetích osob, které mají listiny potřebné v daňovém řízení a stěžovatel tak o výzvách k součinnosti nemusel být uvědomen. Shodně tomu bylo, když se vyslovovaly obecně ke způsobu výpočtu úrokových sazeb. V těchto případech jistě peněžní ústavy nevystupovaly jako svědci, tedy jako osoby, které vypovídají o důležitých konkrétních skutečnostech, které mají vztah k projednávané věci a které vnímaly vlastními smysly, nebo se je dozvíděly jinak (např. z doslechu).*“

[37] Je třeba odlišit předložení listin používaných peněžními ústavami a poskytnutí obecných informací, které se k těmto listinám vztahují, od sdělení konkrétních informací o chování daňového subjektu (viz v tomto smyslu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2008, č. j. 2 Afs 21/2008 - 65).

[38] S ohledem na všechny právě uvedené skutečnosti proto zdejší soud neshledal tvrzení žalobce v tomto směru důvodným.

[39] Ke třetímu žalobnímu bodu je nutné uvést, že u Ing. V. H. mohou teoreticky nastat dva právní režimy. Na pana Ing. V. H. lze totiž nahlížet jako na kapitálově spojenou osobu dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jelikož byl jediným společníkem společnosti AV ENTERPRISES, s.r.o., která byla jediným akcionářem žalobce, nebo jako na

zaměstnance, přičemž potom se aplikuje ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Pro vyřešení této otázky je nutné se zabývat otázkou, zda má zaměstnanecký vztah prioritu před vztahem společníka obchodní společnosti, která je jediným akcionářem žalobce, tedy zda je činnost Ing. V. H. jako ředitele společnosti prioritní či sekundární, a zda tedy lze na půjčku jemu poskytnutou aplikovat ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[40] Podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. Za cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích při stanovení výše úroků u půjček, se pro účely tohoto ustanovení považuje úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smlouvy; toto se nepoužije v případě, kdy sjednaná výše úroků u půjčky je nižší než úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smlouvy, a věřitelem je osoba s bydlištěm nebo se sídlem v zahraničí nebo je věřitelem společník nebo člen družstva uvedený v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3.

[41] Spojenými osobami se pro účely zákona o daních z příjmů 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.

Podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů. Účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole.

[42] V dané věci přitom není sporu, že by žalobce a Ing. V. H. byly tzv. spojenými osobami ve smyslu druhé části ustanovení § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmů. Pan Ing. V. H. byl tzv. kapitálově spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) zákona o dani z příjmů.

[43] Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmů má za účel zamezení krácení daně zneužíváním vztahů mezi stranami určitého kontraktu v případech, kdy nejde o nezávislé osoby. Ustanovení obsahuje stanovení fiktivního základu daně v zákonem daných případech, kdy se sjednané ceny placené mezi spojenými osobami liší od cen sjednaných mezi osobami nezávislými v běžných obchodních vztazích. Pokud není rozdíl cen uspokojivě doložen, správce daně o tento rozdíl cen upraví, čili zvýší základ daně poplatníka (prodávajícího zboží či služby), tedy zvýší jeho zdanitelné příjmy.

[44] Pokud nelze zjistit obvyklou cenu na trhu, tzn. za kterou poplatník obvykle prodává své zboží a služby (cena mezi osobami nezávislými), použije se cena zjištěná podle oceňovacího předpisu. Pro případ půjček pak platí ještě speciální pravidlo, že se za cenu půjčky považoval úrok ve výši 140 % diskontní sazby České národní banky platné v den uzavření smlouvy.

[45] V dané věci zároveň nelze odhlédnout od faktu, že pan Ing. V. H. byl rovněž zaměstnanec žalobce. Ze zprávy o výsledku daňové kontroly ze dne 2. 4. 2009, č. j. 94032/09/303937702583, má soud za prokázané, že Ing. V. H. uzavřel s žalobcem dne 1. 1. 2001 pracovní smlouvu na dobu neurčitou s pracovním zařazením – ředitel společnosti. Ing. V. H. tedy u žalobce zastával pracovní pozici ředitele žalobce.

[46] V dané věci se tedy aplikuje rovněž ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Z tohoto důvodu je třeba blíže zkoumat charakter smluv o půjčce mezi Ing. V. H. a žalobcem. Touto námitkou se žalovaný zabýval na str. 6, 7, 8, 11 a 12 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný však pouze konstatoval, že půjčka byla poskytnuta Ing. V. H., fyzické osobě, trvale bytem H. 5254, Z. (tak byl Ing. V. H. ve smlouvách o půjčce označen) a že žalobce neprokázal uskutečnění půjčky účetními zápisy v účetnictví obou společností. Pro žalovaného i správce daně pak bylo rozhodné, že v den uzavření půjčky byl Ing. V. H. zaměstnancem žalobce.

[47] Žalovaný tedy zjistil správně a úplně skutkový stav, a sice, že pan Ing. V. H. byl kapitálově spojenou osobu s žalobcem a zároveň jeho zaměstnancem, ale již se dále nezabýval právním hodnocením těchto skutečností, tedy posouzením, zda je v dané věci nutné upřednostnit zaměstnanecký vztah nebo vztah společníka obchodní společnosti, neboť obojí zároveň se vylučuje.

[48] Ze správního spisu vyplynulo, že JUDr. Zdeněk Hromádka vypracovával pro pana Ing. V. H. text smlouvy o půjčce s žalobcem. Návrh smlouvy zaslal s průvodním dopisem ze dne 26. 5. 2006, ve kterém uvedl, že Ing. V. H. je jediným společníkem obchodní společnosti AV ENTERPRISES, s.r.o., která je jediným akcionářem žalobce, tudíž, smlouva o půjčce může být platně uzavřena (s ohledem na ustanovení § 196a obchodního zákoníku) pouze se souhlasem valné hromady žalobce. JUDr. Zdeněk Hromádka dále uvedl, že požadavek obchodního zákoníku nelze obejít ani tím, pokud by pan Ing. V. H. uzavřel smlouvu v pozici zaměstnance. Taková smlouva by pak byla neplatná.

[49] Ze správního spisu dále vyplynulo, že dne 29. 5. 2006, 1. 9. 2006 a 22. 9. 2006 vyslovil jediný akcionář žalobce, společnost AV ENTERPRISES, s.r.o., v rámci výkonu působnosti valné hromady podle ustanovení § 190 odst. 1 obchodního zákoníku souhlas s poskytnutím půjček panu Ing. V. H.

[50] Z výše uvedeného dopisu a rozhodnutí jediného společníka soud dovodil, že žalobce neměl v úmyslu poskytnout půjčku panu Ing. V. H. jako zaměstnanci, ale skutečně jako kapitálově propojené osobě. Žalobce se nesnažil obejít obchodní zákoník a byl vyžádán souhlas valné hromady žalobce, tak jak v dopise doporučil advokát JUDr. Zdeněk Hromádka.

[51] Dále je třeba uvést, že dle vnitřních předpisů žalobce o poskytování půjček zaměstnancům bylo stanoveno, že není možné poskytnout půjčku jako zaměstnancům těm osobám, které jsou vyjmenovány v ustanovení § 196 odst. a) obchodního zákoníku a § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť poskytnutí půjčky těmto osobám se řídí příslušnými ustanoveními obchodního zákoníku.

[52] Z výše uvedených důvodů se soud neztotožnil s postupem správce daně a žalovaného, kteří blíže nezkoumali charakter smluv o půjčce, ale automaticky upřednostnili zaměstnanecký vztah Ing. V. H. pouze na základě faktu, že půjčka byla poskytnuta Ing. V. H., fyzické osobě, že žalobce neprokázal uskutečnění půjčky účetními zápisy v účetnictví obou společností a že v den uzavření půjčky byl Ing. V. H. zaměstnancem žalobce.

[53] K tomu je ještě nutné dodat, že žalobce nemusel prokazovat uskutečnění půjčky účetními zápisy v účetnictví obou společností. Půjčky totiž nebyly učiněny přímo mezi žalobcem a společností AV ENTERPRISES, s.r.o., ale mezi žalobcem a Ing. V. H., fyzickou osobou. Fakt, že Ing. V. H. byl v postavení kapitálově propojené osoby, nijak neovlivňuje smluvní strany smlouvy o půjčky. Do účetnictví společnosti AV ENTERPRISES, s.r.o., se tak tato skutečnost nemusela promítnout.

[54] Soud tedy dospěl k závěru, že žalobou napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů, a proto je soud bez nařízení jednání zrušil podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního.

[55] S posledním okruhem námitek se zdejší soud již neztotožnil a dospěl k závěru, že žalobci v rámci prováděné daňové kontroly nebylo odňato právo k prokázání všech skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti.

[56] Podle bohaté a ustálené judikatury správních soudů daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2010, č. j. 5 Afs 57/2009-123). Rámec okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti tedy určuje daňový subjekt, a správce daně je pak povinen dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tomto směru vázán jen návrhy daňového subjektu (ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). V průběhu daňové kontroly bylo tedy plně v dispozici žalobce, aby unesl své důkazní břemeno, a to naprosto adresně ve vztahu např. k výši úrokových sazeb u půjček v cizí měně či k podmínkám poskytnutí půjček v cizí měně, což však žalobce žádnými konkrétními důkazy neučil a setrval toliko na obecné negaci kontrolních závěrů správce daně. Jen pro úplnost soud z daňového spisu připomíná, že peněžní ústavy správci daně sdělily, že půjčky za takových podmínek a v cizí měně, by neposkytly.

[57] K vyslovenému závěru srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 5/2011-130, podle něhož: „*Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení opakovaně vyjadřoval. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní.*“

[58] Žalobce také namítal, že správce daně postupoval při zjišťování obvyklého úroku nepřehledným a nesrozumitelným způsobem a že až z kontrolní zprávy zjistil, že správce daně sám stanovil výši úroků z poskytnutých půjček v jiné výši než sjednané ve smlouvách, čímž měl být žalobce zbaven příležitosti odůvodnit a uspokojivě doložit, proč použil úrokovou míru ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[51] Tato tvrzení žalobce nejsou pravdivá, neboť žalobce byl se skutečnostmi zjištěnými při daňové kontrole a se stanoviskem správce daně k těmto skutečnostem předběžně seznámen již při ústním jednání konaném dne 17. 4. 2009. Žalobce tak měl dostatečný prostor, aby se vyjádřil ke všem závěrům, ke kterým dospěl správce daně, když ze správního spisu vyplývá, že k projednání a předání zprávy o daňové kontrole došlo až dne 17. 8. 2009.

[53] Lze proto uzavřít, že žalobce nebyl při projednání výsledků daňové kontroly zkrácen na svých právech. S důvody obsaženými ve zprávě o daňové kontrole byl řádně seznámen a byla mu poskytnuta možnost vyjádřit se ke zprávě a navrhnout její doplnění ještě před ukončením daňové kontroly.

[59] Ve vztahu k závěrečnému žalobnímu bodu pak soud pro úplnost uzavírá, že se neztotožňuje s obecnými tvrzeními žalobce, v nichž namítá porušení základních zásad daňového řízení na straně správce daně, a to zásady zákonnosti, zásady vzájemné součinnosti, zásady přiměřenosti a zásady volného hodnocení důkazů.

VI. Shrnutí a náklady řízení

[60] S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že žalobou napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů, neboť správní orgány se nezabývaly otázkou, zda má zaměstnanecký vztah pana Ing. V. H. prioritu před vztahem společníka obchodní společnosti, která je jediným akcionářem žalobce, a proto je soud zrušil bez nařízení jednání podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního.

[61] Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 soudního řádu správního, 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. Úspěšnému žalobci tak přísluší právo na náhradu nákladů řízení, které tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 2.000 Kč, zaplacený poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč a odměna za poskytnuté právní služby, a to za 8 úkonů právní služby (příprava a převzetí tří věcí, sepsání tří správních žalob, účast na soudním jednání, sepsání kasační stížnosti) po 2.100 Kč a náhrada paušálních výdajů ve výši 8 x 300 Kč, tedy 19.200 Kč bez DPH, tj. 23.232 Kč vč. DPH; to vše celkem 30.232 Kč.

[62] Posledním výrokem soud vrátil žalobci zaplacený soudní poplatek ve výši 4.000 Kč z účtu Krajského soudu v Brně, neboť žalobce původně zaplatil 3 x soudní poplatek ve výši 2.000 Kč, přičemž následně došlo ke spojení všech tří věcí do jednoho společného řízení. Žaloby byly podány dne 24. 6. 2010. V té době ještě nebylo do zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, vloženo ustanovení § 6 odst. 9, podle kterého je-li ve věcech správního soudnictví podána žaloba proti více rozhodnutím, je každé napadené rozhodnutí samostatným základem poplatku; to platí obdobně pro návrh na zrušení opatření obecné povahy nebo jeho části. Do té doby se poplatek platil pouze za jednu žalobu, i když ji bylo napadeno více rozhodnutí, popř. když následně došlo ke spojení více věcí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009-69, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 664/03).

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Brně dne 30. ledna 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu