



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Tomáše Foltase, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila, v právní věci žalobce **FIN LINEA s.r.o.**, se sídlem v Brně, Cejl 58/82, IČ 25208233, zast. Mgr. Filipem Maříkem, advokátem se sídlem v Plzni, Mikulášská tř. 9, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21.12.2010, č.j. 18400/10-1200-706012,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo k 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Zanikl dosavadní žalovaný – Finanční ředitelství v Brně a místo něj bylo zřízeno Odvolací finanční ředitelství s působností na celém území České republiky, které bude ve věci dále vystupovat místo původního

žalovaného. Výraz „žalovaný“ označuje v tomto rozsudku jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, záleží na kontextu dané věty.

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou žalobou se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2010, č.j. 18400/10-1200-706012, kterým Finanční ředitelství v Brně zamítlo jeho odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob č.j. 117563/10/288914708006 ze dne 19.4.2010, vydanému Finančním úřadem Brno I, kterým byla žalobci za zdaňovací období od 01.01.2007 do 31.12.2007 dodatečně zvýšena daňová ztráta z příjmů právnických osob o částku 3.268.685,- Kč.

II. Obsah napadeného rozhodnutí

[2] V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný shrnul skutkový stav a posoudil uplatněné odvolací námitky. K námitce žalobce, že správce daně nerespektoval procesní postupy ukončení daňové kontroly uvedl, že dle jeho názoru správce postupoval v souladu s platnými zákony, především dle ust. § 16 zákona č. 337/92 Sb., o správě daní a poplatků. (dále jen ZSDP). Žalobce byl s kontrolním zjištěním seznámen dne 28.1.2010 (protokol o ústním jednání č.j. 21412/10/28893700724), písemně se vyjádřil dne 10.2.2010. Správce daně své stanovisko k jednotlivým bodům vyjádření uvedl ve zprávě o daňové kontrole (str. 6 a 7). Tato zpráva byla se žalobcem jako s daňovým subjektem řádně projednána dne 1.4.2010 protokolem o ústním jednání č.j. 86218/10/288932700724. Do uvedeného protokolu se žalobce vyjádřil ke dvěma bodům zprávy a současně uvedl, že nemá žádné návrhy a námitky, proto není jasné na jaké otázky a návrhy správce daně nereagoval.

[3] Dále se žalovaný s ohledem na vznesené odvolací námitky zabýval posouzením správnosti zvýšení základu daně o částku 7.812,- Kč z důvodů nedoložení rozdílu mezi výší úroků stanovenou mezi spojenými osobami dle dvou uzavřených smluv o půjčce a výší obvyklého úroku z půjčky stanovenou v ust. § 23 odst. 7 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen ZDP), tj. 140% diskontní úrokové sazby ČNB. Správce daně vycházel ze dvou předložených smluv o půjčce, na základě kterých poskytla jednatelka žalobce žalobci jako daňovému subjektu 2 x 400.000,- Kč se sjednaným úrokem ve výši 6% p.a. V obou případech byly půjčky splaceny dle sjednaných podmínek za 91 dnů. Úroky činily z každé smlouvy 6.000 Kč a takto byly i zaúčtovány. Správce daně ve svém rozhodnutí konstatoval, že 140% diskontní úrokové sazby ČNB, platné v době podpisu obou smluv (platná sazba ČNB 1,5 %) činí 2,1 %. U obou půjček byla poskytnuta částka 400.000,- Kč na dobu 91 dnů, proto úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby činil 2.094,- Kč. Celkově u dvou půjček představoval daňově účinný úrok částku ve výši 4.188,- Kč. Rozdíl oproti uplatněné částce úroků 12.000,- Kč byl 7.812,- Kč.

[4] Dále se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval námitkami ve vztahu k výkladu § 23 odst. 7 ZDP. Dle názoru žalobce z citovaného ustanovení vyplývá, že záměrem zákonodárce bylo primárně stanovit ceny mezi spřízněnými osobami v obvyklé výši. Teprve tehdy, pokud

nelze odchylku od běžné ceny uspokojivě doložit, nastupuje pro případ výše úroků fikce obvyklé ceny ve výši 140 % diskontní sazby ČNB. Výše úroků v předmětné věci byla stanovena právě s ohledem na obvyklou výši úroků obvyklou z místě a čase. Jako důkazní prostředek v této věci navrhl žalobce, aby správní orgány zjistily úrokové sazby úvěrů poskytovaných bankovními subjekty podnikatelským subjektům.

[5] V odvolání žalobce jako konkrétní důkazní prostředek navrhl referenční úrokové sazby ČNB, kde např. průměrná 3 měsíční úroková sazba PRIBOR pro rok 2007 je 3,09 % p.a., přičemž komerční úvěry se poskytují běžně zvýšené o 2 - 4 %. Sjednaná sazba 6 % p.a. tak byla obvyklou tržní sazbou. Žalovaný k tomu konstatoval, že žalobce uvedl jako důkazní prostředek úrokové sazby sjednávané u komerčních úvěrů. Uplatnil však daňové úroky sjednávané u půjček, které jsou řešeny v občanském zákoníku v § 657 a násl., naproti tomu smlouva o úvěru je řešena v § 497 a násl. obchodního zákoníku. Smlouva o půjčce a smlouva o úvěru jsou rozdílné instituty. Běžný úrok z půjčky je zcela jednoznačně stanoven v § 23 odst. 7 ZDP, v případě úroků z úvěrů žádné jednoznačné stanovení obvyklého úroku není, závisí na mnoha veličinách.

[6] Žalovaný dále konstatoval, že ve smyslu ustanovení § 50 odst. 3 ZSDP byla v průběhu odvolacího řízení žalobci zaslána výzva k dokazování, aby u úroků, které byly sjednány mezi spojenými osobami, uspokojivě doložil zjištěný rozdíl ve výši 7.812,- Kč ve smyslu ust. § 23 odst. 7 ZDP. Žalobce rozdíl nedoložil, pouze uvedl, že není nadán pravomocemi správce daně a nemůže vyzývat banky ke sdělení údajů potřebných pro daňové řízení. Své povinnosti splnil tvrzením. Dle jeho názoru v daném případě podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. b) ZSDP stíhá důkazní břemeno správce daně.

[7] S tímto názorem žalovaný vyslovil nesouhlas. Žalobcem navržené důkazní prostředky se týkají komerčních úvěrů, které jsou odlišným typem než smlouvy o půjčce, proto byl žalobce vyzván k doložení zjištěného rozdílu mezi sjednaným úrokem ve výši 6 % a obvyklým úrokem ve smyslu ust. § 23 odst. 7 ZDP tj. ve výši 140 % diskontní úrokové sazby ČNB jakýmkoli důkazními prostředky, nikoli pouze vlastním tvrzením. Tyto důkazní prostředky nedoložil.

[8] Dále žalovaný zdůraznil, že v daňovém řízení leží důkazní břemeno prioritně na daňovém subjektu, neboť ve smyslu ustanovení § 31 odst. ZSDP prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (k tomu viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6.3.2007, č.j. 2 Afs 148/2006-54 či ze dne 5. 5.2007, č. j. 2 Afs 177/2006 - 61).

[9] Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal oprávněnost uplatnění úroků ve výši sjednané v předmětných smlouvách o půjčkách. Uzavřel, že správce daně postupoval v souladu s příslušnými právními předpisy, pokud v dodatečném platebním výměru č.j. 117563/10/288914708006 ze dne 14.04.2010 snížil dodatečně vyměřenou daňovou ztrátu o částku nedoloženého rozdílu úroků z půjčky ve výši 7.812,- Kč

III. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[10] Žalobce namítl, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonnými podmínkami a v řízení předcházejícím jeho vydání došlo k porušení jeho práv. Nesouhlasí s odůvodněním rozhodnutí, má za to, že nedošlo k faktickému projednání zprávy o daňové kontrole. Jak vyplývá z ustanovení § 16 odst. 8 ZSDP má správce daně povinnost provést před podpisem zprávy z daňové kontroly její projednání, tedy dle konstantní judikatury reagovat v dialogu na otázky a návrhy daňového subjektu a vyjádřit se k těmto. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.3. 2007, č.j. 8 Afs 118/2005 - 53, dle kterého: „Projednání zprávy o daňové kontrole znamená, že správce daně zaznamená všechna vyjádření návrhy a námítky daňového subjektu k jejímu obsahu a své stanovisko k nim, popřípadě výsledky doplněného dokazování. Opačný výklad citovaných ustanovení by byl v rozporu s ústavně zaručeným právem zakotveným v čl. 38 odst. 2 Listiny“. V rámci ústního jednání dne 1.4.2010 však k faktickému projednávání se správcem daně nedošlo, neboť ten na žádný návrh či dotaz nereagoval. Argumentace žalovaného, že vyjádření žalobce do protokolu č.j. 86218/10/288932700724 neobsahovalo žádné nové skutečnosti ani nové důkazní návrhy, nemůže takový postup zhojit.

[11] Žalobce rovněž nesouhlasí s názorem žalovaného, že uspokojivě nedoložil rozdíl mezi sjednaným úrokem z půjčky mezi spojenými osobami, jak mu ukládá ust. § 23 odst. 7 ZDP, neunesl důkazní břemeno a neprokázal oprávněnost uplatnění úroků ve výši sjednané v předmětných smlouvách o půjčkách. Předložil totiž veškeré doklady prokazující oprávněnost uplatnění úroků, tj. smlouvu o půjčce, doklady o jejím poskytnutí a vyčíslení sjednaných úroků. Žalobce je přesvědčen, že není jeho povinností prokazovat obvyklost výše sjednaných úroků. Primárním zákonným požadavkem je pouze, aby byl úrok mezi osobami spřízněnými sjednán v obvyklé výši. Obvyklá výše úroků má pak dle ust. § 23 odst. 7 ZDP jednoznačně přednost před uplatněním zákonné fikce.

[12] Dle žalobce to byl správce daně, na kterého přešla důkazní povinnost ve smyslu ust. § 31, odst. 6, písm. b) ZSDP, tedy povinnost prokázat existenci skutečností rozhodných pro použití právní domněnky nebo právní fikce. Správce daně byl tedy povinen prokázat, že úrok nebyl sjednán v obvyklé výši, tedy ve výši sjednané v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek nedeformovaných propojením účastníků. Toto své důkazní břemeno neunesl. Vůči jeho postupu žalobce vznesl v odvolání námitku, se kterou se žalovaný nikterak nevypořádal a opominul ji. Žalobce v této souvislosti odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, obsaženou v rozsudku ze dne 18.7.2005, č.j. 5 Afs 48/2004-89 a rozsudku ze dne 16.7.2009, č.j. 1 Afs 57/2009 - 83.

[13] I přes uvedené stanovisko žalobce navrhl provést k doložení neexistence rozdílu mezi úrokem sjednaným pro půjčku poskytnutou žalobci jeho jednatelkou a úrokem obvyklým důkaz zjištěním úrokové sazby sjednávané u komerčních úvěrů, správce daně ho však neprovedl. Jako účelová se žalobci jeví argumentace žalovaného, že nelze za úrok obvyklý považovat úroky z komerčních úvěrů, neboť smlouva o úvěru je odlišným typem smlouvy od smlouvy o půjčce. Je totiž zřejmé, že žalobce řešil uzavřením smlouvy o půjčce se svojí jednatelkou potřebu zajištění externího financování. Další možností by bylo čerpání bankovního úvěru, neboť vzhledem k rozdílům smlouvy o půjčce a smlouvy o úvěru,

popsaných žalovaným, není poskytování půjček bankou obvyklé. Oba dva smluvní typy slouží ke shodnému účelu, dochází k přenechání peněz dlužníkovi a sjednání úroků, je jen otázkou, který bude pro konkrétní případ vhodnější. Dle žalobce je navržené srovnání s úrokovými sazbami úvěrů poskytovaných podnikatelským subjektům bankami objektivní a případné.

[14] Žalobce má zato, že postupem žalovaného spočívajícím ve faktickém potvrzení nezákonného postupu správce daně, nesprávném hodnocení důkazů a nepřihlédnutím ke všem skutečnostem, které vyšly najevo, došlo k porušení ustanovení § 2, odst. 1, 2 a 3 ZSDP. Dále pak žalovaný svým shora citovaným rozhodnutím rovněž porušil ustanovení § 50, odst. 7 ZSDP, neboť se řádně nevypořádal s důvody v odvolání proti tomuto rozhodnutí uvedenými, což činí napadené rozhodnutí do značné míry nepřezkoumatelným.

[15] Vzhledem k uvedenému žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí správních orgánů obou stupňů zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření k žalobě

[16] Žalovaný vyslovil nesouhlas s žalobcem namítaným porušením ustanovení ZSDP i ust. § 23 odst. 7 ZDP. Vzhledem k obdobnosti odvolacích a žalobních námitek odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný podrobně vypořádal s uplatněnými námitkami.

[17] Předmětem sporu je výklad a aplikace ust. § 23 odst. 7 ZDP - tedy uspokojivé doložení rozdílu mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami (výše úroku u půjčky sjednané mezi jednatelkou a žalobcem) a tzv. cenou obvyklou, (s dopadem do výše daňově účinných nákladů).

[18] Žalovaný odkázal na znění § 23 odst. 7 ZDP a vyslovil názor, že východiskem zkoumání je cena sjednaná mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, za níž se u úroků u půjček považuje výše úroku 140% diskontní úrokové sazby ČNB. Pokud se od této ceny liší cena sjednaná mezi spojenými osobami, je třeba tento rozdíl daňovým subjektem uspokojivě doložit a pokud tomu tak není, upraví správce daně základ daně o zjištěný rozdíl.

[19] K namítanému neprojednání zprávy o daňové kontrole žalovaný uvedl, že se jí zabýval v napadeném rozhodnutí na str. 2, 3 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí takto: „Prověřením spisového materiálu bylo zjištěno, že daňový subjekt byl s kontrolním zjištěním seznámen dne 28.1.2010 v protokolu o ústním jednání č.j. 21412/10/28893700724, ke kterému se písemně vyjádřil dne 10.2.2010 (písemnost evidovaná pod č.j. 41576/10). Správce daně své stanovisko k jednotlivým bodům vyjádření uvedl ve zprávě o daňové kontrole (str. 6 a 7). Tato zpráva byla s daňovým subjektem řádně projednána dne 1.4.2010 protokolem o ústním jednání č.j. 86218/10/288932 700724. Do uvedeného protokolu daňový subjekt uvedl vyjádření ke dvěma bodům zprávy a současně uvedl, že nemá žádné návrhy a námitky, proto

není jasné na jaké otázky a návrhy správce daně nereagoval.“ Ani v podané žalobě žalobce návrhy či dotazy, k nimž se správce daně a následně žalovaný vyjádřili, nikterak nekonkretizuje. Z předloženého spisového materiálu je tak nepochybné, že správce postupoval v souladu s ust. § 16 odst. 8 ZSDP.

[20] Argumentace žalobce rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20.3.2007 č.j. 8 Afs 118/2005-53 není namístě, a to zejména pro odlišný skutkový stav.

[21] Dále se žalovaný vyjádřil k nesouhlasu žalobce s jeho názorem, že uspokojivě nedoložil rozdíl mezi sjednaným úrokem z půjčky mezi spojenými osobami a mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

[22] Žalovaný konstatoval, že podle ust. § 23 odst. 7 věta druhá ZDP se za cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích při stanovení výše úroků u půjček pro účely tohoto ustanovení považuje úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smlouvy. Úrok u půjček v době podpisu obou smluv (platná sazba ČNB 1,5 %), činil 2,1 %. V obou případech půjček byla žalobci poskytnuta částka 400.000,- Kč na dobu 91 dnů, proto úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby je stanoven v částce 2.094,- Kč. Daňově účinný úrok tak celkem činil částku ve výši 4.188,- Kč. Žalobce uplatnil jako daňově účinné náklady úrok ve výši 12.000,- Kč, rozdíl mezi daňově účinným úrokem ve smyslu ust. § 23 odst. 7 ZDP a žalobcem uplatněným činil částku ve výši 7.812,- Kč.

[23] Dále žalovaný shrnul skutečnosti týkající se výše úroků a vyslovil své závěry. Uvedl stejné skutečnosti a stejnou argumentaci jako v napadeném rozhodnutí, které soud shrnul již výše pod bodem [4] – [8] rozhodnutí.

[24] Zdůraznil, že pokud správce daně zjistil u předmětných půjček rozdíl mezi sjednanou výší úroku a zákonem pro účely ust. § 23 odst. 7 ZDP stanovenou výší úroku, byl povinen umožnit žalobci, aby vzniklý rozdíl mezi cenami uspokojivě doložil, což také učinil. Žalobce uvedl jako důkazní prostředek úrokové sazby sjednávané u komerčních úvěrů, přitom ale uplatnil jako daňově účinné náklady úroky sjednávané u půjček. Jedná se o dva různé smluvní typy, upravené v různých právních normách.

[25] Přesto, že byl žalobce i v průběhu doplnění odvolacího řízení výzvou ze dne 24.8.2010 k doložení rozdílu výslovně vyzván, odkázal pouze na svou předchozí argumentaci v průběhu daňové kontroly, shrnutou v odvolání a na návrh důkazních prostředků. Zjištěný rozdíl tedy uspokojivě nedoložil. Názor žalobce, že žalovaný měl zajistit a provést navrhované důkazní prostředky – tedy zjistit úrokovou sazbu sjednávanou u komerčních úvěrů a posoudit obvyklou výši úroků, neobstojí. Žalobce uplatnil jako daňově účinné úroky u smluv o půjčce, kde zákon stanoví obvyklou výši těchto úroků - 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smlouvy. Při doložení rozdílu mezi sjednanou výší úroků u půjček a obvyklou výší úroku u půjček nelze vycházet z úroků u úvěru. Z uvedeného důvodu nebyly žalobcem navržené důkazní prostředky - zjištění úrokových sazeb úvěrů poskytovaných bankovními subjekty podnikatelským subjektům provedeny.

[26] Správce daně žalobce seznámil se vzniklým rozdílem mezi sjednanou výší úroku a zákonem stanovenou výší úroků a dal mu možnost, aby se k tomuto rozdílu vyjádřil a uspokojivě jej doložil. Žalobce to neučinil, neboť argumentoval výší úroků u komerčních úvěrů.

[27] K namítanému neunesení důkazního břemene správcem daně žalovaný uvedl, že setrvává na svém názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí, že v daňovém řízení leží důkazní břemeno prioritně na daňovém subjektu, který podle ust. § 31 odst. 9 ZSDP prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Vzhledem k tomu, že žalobce uplatnil úroky ve výši celkem 12.000,- Kč z půjček, které obdržel od své jednatelky, jako daňově účinné náklady, bylo na něm, aby prokázal daňovou účinnost v souladu s ust. § 23 odst. 7 ZDP.

[28] Žalobcem na podporu svého tvrzení o důkazním břemeni správcem daně podle ust. § 3 odst. 8 písm. b) ZSDP uvedený odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5Afs 48/2004-89 neobstojí, neboť v daném případě se žalovaný v rozhodnutí o odvolání nevypořádal s odvolací námitkou týkající se správnosti výše prodejní ceny akcií sjednané mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a ust. § 23 odst. 7 ZDP - obvyklou výši prodejní ceny akcií. Uvedený rozsudek naopak potvrzuje správnost právního názoru žalovaného, že v žalovaném případě stíhá důkazní břemeno žalobce.

[29] Ani argumentace rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16.7.2009 č.j. 1 Afs 57/2009-83 v souvislosti s tvrzeným neunesením důkazního břemene podle ust. § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP správcem daně není případná. Předmětný rozsudek se totiž netýká aplikace ust. § 23 odst. 7 ZDP, obsahuje sice pod bodem 15 shrnutí judikatury týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, nicméně ve vztahu k ust. § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP se zabývá povinností správce daně unést důkazní břemeno v případě pochybností ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů.

[30] Dále žalovaný uvedl, že nedošlo k porušení ust. § 2 odst. 3 ZSDP. Ze správních spisů vyplývá, že v daňovém řízení bylo při hodnocení důkazů postupováno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů tak, jak je tato zásada vnímána ustálenou judikaturou. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č.j. 5 Afs 5/2008 – 75).

V. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[31] Ve věci proběhlo dne 26. 2. 2013 jednání před Krajským soudem v Brně. Účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích k věci. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně a shledal, že žaloba není důvodná. Při přezkumu soud vycházel obsahu správních spisů.

[32] Žalobce namítal, že se žalovaný nevypořádal řádně s odvolacími námitkami. Netvrdil však, že by některé pominul a blíže tuto námitku nespecifikoval, pouze uvedl, že došlo k porušení §50 odst. 7 ZSDP. Soud tedy rovněž v obecné rovině konstatuje že zjistil že se žalovaný tak, jak mu ukládá §50 odst. 7 ZSDP vypořádal se všemi odvolacími námitkami.

[33] Dále soud konstatuje, že správce daně i žalovaný postupovali v souladu s §2, odst. 1, 2 a 3 ZSDP, přihlédli ke všem skutečnostem, které vyšly najevo, veškeré důkazy ve věci posoudili řádně, v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. (viz např. žalovaným provedené odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008 č.j. 5 Afs 5/2008-75.)

[34] Námitku žalobce, že nedošlo k faktickému projednání zprávy o daňové kontrole a bylo tedy porušeno jeho právo zřejmé z ustanovení §16 odst. 8 ZSDP na projednání zprávy o daňové kontrole, pokládá soud za nedůvodnou. Jak soud zjistil ze správního spisu, dne 28.1.2010 došlo k ústnímu jednání, na kterém byl žalobce prostřednictvím svého zástupce, daňového poradce ing. J. P. seznámen s veškerým kontrolním zjištěním. Po tomto jednání již ve věci nedošlo k žádným novým zjištěním, nebyly získány ani předloženy žádné další důkazy. O jednání byl sepsán protokol č.j. 21412/10/28893700724, ze kterého vyplývá mimo jiné rovněž to, že žalobce byl ve smyslu ust. §16 odst. 4 písm. f) vyzván k vyjádření k předběžnému výsledku kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2006 – 2007. Tohoto svého práva využil a písemně vyjádřil dne 10.2.2010. Uvedl, v jakých ohledech souhlasí s popisem skutkové podstaty, tak jak uvedl správce daně a dále uplatnil svoje námitky. Vyslovil svůj názor na výklad § 23 odst. 7 ZDP s tím, že z uvedeného ustanovení vyplývá, že záměrem zákonodárce bylo primárně stanovit ceny mezi spřízněnými osobami v obvyklé výši. Teprve tehdy, pokud nelze odchylku od běžné ceny uspokojivě doložit, nastupuje pro případ výše úroků fikce obvyklé ceny ve výši 140 % diskontní sazby ČNB. Dle žalovaného výše úroků ve zkoumaném případě byla stanovena právě s ohledem na obvyklou výši úroků obvyklou v místě a čase. Jako důkazní prostředek v této věci navrhl zjištění úrokových sazeb úvěrů poskytovaných bankovními subjekty podnikatelským subjektům.

[35] Jak dále soud zjistil ze zprávy o daňové kontrole ze dne 1. 4. 2010, správce daně se k jednotlivým námitkám žalobce uvedeným ve vyjádření ze dne 10. 2. 2010 konkrétně vyjádřil.

[36] K projednání zprávy o výsledku kontroly došlo při ústním jednání dne 1. 4. 2010. Jak vyplývá z protokolu č.j. 86218/10/288932700724, žalobce při tomto jednání zastupoval daňový poradce Mgr. I. K. Správce daně seznámil žalobce s výsledkem kontroly, a to s každým kontrolním zjištěním, umožnil mu vyjádřit se k výsledku kontroly uvedenému ve zprávě. Z protokolu vyplývá, že zástupce žalobce potvrdil, že s kontrolními zjištěními uvedenými ve zprávě o výsledku kontroly byl daňový subjekt seznámen již při jednání 28. 1. 2010 a rovněž potvrdil uplatnění práva daného v §16 odst. 4 písm. f) ZSDP podáním písemného stanoviska ze dne 10. 2. 2010. Dále zástupce žalobce do protokolu uvedl ve vztahu k předmětnému řízení, že nesouhlasí s jazykovým výkladem ust. §23 odst. 7 ZDP, kdy správce daně vytrhuje pouze jednu větu tohoto ustanovení. (Rovněž konstatoval, že správce daně v předložené zprávě nereaguje na zásadní námitku, že došlo k upřednostnění formálního

stavu zachyceného v dílčích účetních dokladech před skutečným stavem ve věci úhrady smluvní pokuty v roce 2006, přičemž argumentace správce daně je v této souvislosti účelová, tato problematika však není předmětem tohoto řízení a v tomto řízení nebyly v uvedené souvislosti vzneseny žádné námitky). Dále neměl žádné námitky ani návrhy.

[37] Jak je výše uvedeno, žalobce správci daně při projednání zprávy o výsledku daňové kontroly mimo jiné vytýkal, že nereagoval na námitku ohledně jazykového výkladu §23 odst. 7 ZDP. Jak soud zjistil z podání žalobce ze dne 10. 2. 2010, žalobce v tomto smyslu námitku skutečně vznesl. Ve zprávě o výsledku daňové kontroly se správce daně důkladně touto námitkou zabýval, uvedl, proč nepokládá výklad žalobce za správný, osvětlil, z jakého výkladu při posuzování dané otázky vycházel.

[38] Soud konstatuje, že je pravdou, že správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole na uvedenou námitku nereagoval, pouze ji zaprotokoloval. Dle názoru soudu je však třeba posoudit, zda tímto jeho přístupem došlo k porušení práv žalobce. Zde soud dospěl k závěru, že nikoliv. Soud si je vědom požadavků na řádné projednání zprávy o daňové kontrole a na obsah protokolu o tomto úkonu, odkazuje např. na rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem, ze dne 27. 1. 2006, č.j. 59Ca 14/2004-29, uveřejněné ve Sb. NSS pod č. 838/2006, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.3. 2007, č.j. 8 Afs 118/2005 – 53. V předmětné věci je však dle názoru soudu podstatné, že uvedenou námitkou uplatněnou žalobcem při projednání zprávy o daňové kontrole se správce daně zabýval již v samotné zprávě o daňové kontrole, neboť ji žalobce uplatnil v podání ze dne 10. 2. 2010. Jednalo se tudíž o námitky opakované, správcem daně již zodpovězené.

[39] Soud uzavírá, že žalobce byl před ukončením daňové kontroly dostatečným způsobem seznámen s tím, z jakých důkazních prostředků správce daně vycházel při posuzování předmětných úroků z půjček a jak se s nimi vypořádal, byl rovněž seznámen s tím, jak správce daně vykládá smysl §23 odst. 7 ZDP, jaký je jeho názor na nesení důkazního břemena v této souvislosti a jaké je jeho stanovisko k námitkám žalobce.

[40] Dále se soud zabýval námitkami žalobce proti závěru žalovaného, že uspokojivě nedoložil rozdíl mezi sjednaným úrokem z půjčky mezi spojenými osobami dle §23 odst. 7 ZSDP.

[41] Jak bylo zjištěno ze správního spisu, jednatelka žalobce poskytla žalobci na základě dvou smluv o půjčce 2 x 400.000,- Kč se sjednaným úrokem ve výši 6% p.a. Jednalo se o smlouvu uzavřenou dne 5.2.2007 s termínem splacení půjčky včetně úroků do 7.5.2007 a smlouvu uzavřenou dne 14.2.2007 s termínem splacení půjčky včetně úroků do 16.5.2007. V obou případech byly sjednané podmínky splněny a společnost splatila půjčku za 91 dnů. Dle uvedených smluv zaúčtoval žalobce na základě výdajového pokladního dokladu ze dne 7.5.2007 částku 6.000 Kč a výdajovým pokladním dokladem ze dne 17.5.2007 částku 6.000 Kč jako úroky. Správce daně ve svém rozhodnutí konstatoval, že 140% diskontní úrokové sazby ČNB, platné v době podpisu obou smluv (platná sazba ČNB 1,5 %) činí 2,1 %. U obou půjček byla poskytnuta částka 400.000,- Kč na dobu 91 dnů, proto byl úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby stanoven částkou 2.094,- Kč. Celkově u dvou půjček činil daňově účinný úrok částku ve výši 4.188,- Kč. Rozdíl oproti uplatněné částce úroků 12.000,- Kč byl

7.812,- Kč. V odvolání žalobce jako konkrétní důkazní prostředek navrhl referenční úrokové sazby ČNB, kde např. průměrná 3 měsíční úroková sazba PRIBOR pro rok 2007 je 3,09 % p.a., přičemž komerční úvěry se poskytují běžně zvýšené o 2 - 4 %. Sjednaná sazba 6 % p.a. tak byla obvyklou tržní sazbou.

[42] V uvedeném případě bylo rovněž doplněno odvolací řízení ve smyslu ustanovení § 50 odst. 3 ZSDP a žalobci byla zaslána výzva k dokazování, kterou byl vyzván, aby u úroků, které byly sjednány mezi spojenými osobami, uspokojivě doložil zjištěný rozdíl ve výši 7.812,- Kč ve smyslu ust. § 23 odst. 7 ZDP. Žalobce rozdíl nedoložil, pouze uvedl, že není nadán pravomocemi správce daně a nemůže vyzývat banky ke sdělení údajů potřebných pro daňové řízení.

[43] Žalobce v této souvislosti argumentoval důkazním břemenem, setrval na názoru, že to byl správce daně, kdo byl povinen ve smyslu ust. § 31, odst. 6, písm. b) ZSDP prokázat existenci skutečností rozhodných pro použití právní domněnky nebo právní fikce. Správce daně byl tedy povinen prokázat, že úrok nebyl sjednán v obvyklé výši, tedy ve výši sjednané v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek nedeformovaných propojením účastníků. Rovněž tuto námitku soud neshledal důvodnou.

[44] Podle §23 odst. 7 ZDP ve znění platném pro projednávanou věc „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.“

[45] Žalobcem použité odkazy na judikaturu NSS nebyly případné s ohledem na odlišný skutkový stav. Týkaly se věty první odst. 7 §23 ZDP, kdy důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že sjednaná cena mezi spojenými osobami se liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, za stejných nebo obdobných podmínek (referenční ceny), je na straně správce daně. Soudu je znám rovněž obdobný rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 74/2010-81, ze dne 27. 1. 2011.

[46] V případě úroků z půjčky je v §23 odst. 7, věta druhá ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2007 cena, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích při stanovení výše úroků u půjček stanovena jednoznačně a činí 140% diskontní úrokové sazby. Pokud byl mezi spojenými osobami sjednán úrok vyšší, jako tomu bylo v předmětné věci, povinnost uspokojivě doložit rozdíl je na straně daňového subjektu.

[47] Dále žalobce namítal, že i přes svůj názor, že důkazní povinnost v uvedené souvislosti je na straně správních orgánů, navrhoval, aby byl zajištěn důkaz zjištěním úrokové sazby sjednané u komerčních úvěrů. Nesouhlasil s argumentací žalované, že za úrok obvyklý nelze považovat úrok z komerčních úvěrů, neboť smlouva o půjčce je odlišným typem smlouvy.

[48] Soud konstatuje, že smlouva o půjčce a smlouva o úvěru jsou odlišné smluvní typy, smlouva o půjčce je upravena v §658 občanského zákoníku, smlouva o úvěru v §497 a následujících obchodního zákoníku, i když slouží témuž účelu. Ustanovení §23 odst. 7, věta druhá ZDP ve znění platném pro projednávanou věc se však vztahovalo pouze k úrokům z půjčky, nikoliv k úrokům z úvěrů. Úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smlouvy dle uvedeného ustanovení představoval cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích pouze ve vztahu k půjčkám. Protože žalobce uzavřel smlouvy o půjčce, bylo jeho povinností předložit důkazy týkající se půjček. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že v předmětné věci nebylo možno argumentovat úroky z úvěru, jak to činil žalobce. I kdyby správní orgány zajistili žalobcem navržené důkazy o výši úroků z úvěrů (i když to dle názoru soudu nebylo jejich povinností), nebylo by jimi možno uspokojivě doložit výši úroků u půjčky sjednané mezi nezávislými osobami .

[49] Soud konstatuje, že ve znění §23 odst. 7 ZDP nastaly od 1. 1. 2008 významné změny. Argumentace žalobce ohledně důkazního břemene by dle názoru soudu byla ode dne nové úpravy důvodná, neboť to je správce daně, kdo je povinen prokázat, že se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které byly v obdobných případech sjednány mezi nezávislými osobami V případě právní úpravy platné pro projednávanou věc tomu tak však nebylo, neboť uvedené ustanovení samo stanovovalo běžnou výši úroků mezi nezávislými osobami.

VI. Závěr a náklady řízení

[50] Krajský soud v Brně tedy shledal žalobcovy námitky nedůvodnými a v řízení nevyšly najevo žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti. Závěrem lze konstatovat, že rozhodnutí žalovaného o odvolání, jakož i rozhodnutí správce daně, byla vydána na základě řádně zjištěného stavu věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti a v souladu s právními předpisy i relevantní judikaturou správních soudů. Rozhodnutí mají veškeré náležitosti stanovené zákonem a nejsou věcně či právně nesprávná. Odůvodnění je dostatečně přesvědčivé a vyčerpávající. Soud se zcela ztotožnil se závěry žalovaného a naopak nesouhlasil s tvrzením žalobce o nezákonnosti rozhodnutí a o vadách řízení. Vzhledem k uvedenému soud zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[51] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta) a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto

úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení: 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.

V Brně dne 26. února 2013

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu