

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci **žalobce: SAN-JV s. r. o.**, se sídlem Lidická 2567/56, Šumperk, zast. JUDr. Josefem Sedláčkem, advokátem se sídlem Starobranská 4, Šumperk, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 31. 8. 2010, č. j. 1433/10-1101-800588, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 7. 2012, č. j. 22 Af 101/2010 - 40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se odmítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým bylo dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a), b) c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 31. 8. 2010, č. j. 1433/10-1101-800588, a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Šumperku ze dne 19. 10. 2009, č. j. 98723/09/398911805172, kterým byla žalobci k přímému placení předepsána daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2008.

Předmětem sporu mezi žalobcem a stěžovatelem byla otázka zdanění majetkového zvýhodnění zaměstnanců žalobce ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) ve spojení s ustanovením § 6 odst. 9 písm. l) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném za posuzované zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Krajský soud vzal za nesporné, že žalobce poskytl svým zaměstnancům R. M., O. S. a I. S. půjčky na pořízení bytu úročené ve výši 3,5 % ročně. Finanční úřad v Šumperku jako správní orgán I. stupně (dále jen „správce daně“) dovodil, že za zdaňovací období roku 2008 činila obvyklá výše úroku obdobného charakteru používaná peněžními ústavami v místě poskytování půjček 7,62 %, takže rozdíl mezi tímto „úrokem obvyklým“ a úrokem stanoveným ve smlouvách o půjčce označil za majetkové zvýhodnění zaměstnanců, které podléhá dani z příjmů ze závislé činnosti ve smyslu ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů.

Krajský soud se předmětem sporu nezabýval věcně, neboť přisvědčil žalobní námitce směřující proti nepřezkoumatelnosti zjištění údajné obvyklé výše úročení (7,62 % p. a.). Stěžovatel v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že obvyklá výše úroku byla stanovena ve výši průměrného úroku při poskytování půjček na bytové účely z okruhu peněžních ústavů v místě poskytnuté půjčky, avšak toto tvrzení neodpovídá dle zjištění soudu v plném rozsahu obsahu správního spisu.

Krajský soud ze spisového materiálu ověřil, že z úředního záznamu ze dne 1. 6. 2009, č. j. 65415/09/398931/00800723, je sice zřejmé, že byla zjišťována obvyklá výše úroků u úvěrů poskytovaných občanům v místních peněžních ústavech, a to v ČSOB, GE Money Bank, České spořitelně a KB, avšak není z něj již patrné, že by se jednalo výlučně o úvěry poskytované k bytovým účelům. Uvedený úřední záznam zjištěné úroky označuje jako „úroky z úvěrů poskytovaných občanům“ v příslušném zdaňovacím období v místních peněžních ústavech.

Krajský soud konstatoval, že je obecně známou skutečností, že peněžní ústavy poskytují úvěry na různé účely, a podle charakteru účelu mohou mít úvěry také různou úrokovou výši. Pokud není z obsahu správního spisu prokazatelné, že zjištěné úroky z úvěrů se týkaly výslovně úvěrů určených pro bytové účely, je výpočet průměrného úroku, který použil správce daně k výpočtu předepsané daně žalobci, nepřezkoumatelný. Správce daně má ve smyslu ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), povinnost dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, v čemž není vázán jen návrhy daňových subjektů. Porušil-li správce daně svoji povinnost zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji, spočívá rozhodnutí vydané v tomto řízení na podstatné vadě řízení. V této souvislosti odkázal krajský soud na rozsudek NSS ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009 - 104 (všechna zde uváděná rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz).

S ohledem na učiněné závěry soud přistoupil ke zrušení rozhodnutí pro vady řízení, a to pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, dále proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve správním spise a vyžaduje zásadní doplnění, a pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. a), b), c) s. ř. s.].

pokračování

V kasační stížnosti stěžovatel namítá nesprávné právní posouzení, uplatňuje tedy kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel brojí proti tvrzení soudu, dle kterého „*je obecně známou skutečností, že peněžní ústavy však poskytují úvěry na různé účely a podle charakteru účelu mohou mít úvěry také různou výši*“. Uvedené tvrzení totiž nevypovídá nic konkrétního o tom, jaká tedy v posuzované věci měla být obvyklá výše úroku. Stěžovatel má za to, že krajský soud vyšel ze žalobního tvrzení, dle kterého žalobce poukazuje na to, že *je obecně známo, že v roce 2008 se obvyklá výše hypotečních úvěrů pohybovala kolem 4 %*“.

Krajský soud tedy zřejmě považoval za obvyklou výši úroku žalobcem uváděnou úrokovou sazbu. S danou úvahou však nelze souhlasit, protože občané mohli čerpat na bytové účely celou řadu různých úvěrů, např. spotřebitelské úvěry, úvěry na komerční bázi, hypoteční úvěry či úvěry ze stavebního spoření.

Stěžovatel je přesvědčen, že správce daně zcela správně použil úrokovou sazbu spotřebitelských úvěrů, protože k těmto měl přístup kterýkoliv občan bez dalších podmínek, obdobně jako zaměstnanci žalobce.

V případě čerpání hypotečního úvěru či úvěru ze stavebního spoření na bytové potřeby, u nichž byly v roce 2008 úroky z úvěrů nižší oproti obvyklé výši úroků z úvěrů zjištěných správcem daně, již byly pro řadu občanů stanoveny pevné podmínky, na které mnozí z nich nedosáhli. Nicméně při stanovení výše úrokové sazby se u těchto úvěrů vycházelo z výše úvěrů, z podmínky sjednat zástavní právo k nemovitosti, dodržet patřičnou lhůtu existence smlouvy o stavebním spoření, délky fixace úrokových sazeb apod. V projednávané věci však nebylo příjemci půjček zřizováno ani zástavní právo k nemovitosti či plněny jiné podmínky.

Pro úplnost stěžovatel uvádí, že průměrné úroky hypoték v říjnu 2008 činily 5,7 % p. a., což vyplývá z internetového serveru [www. hypoindex.cz](http://www.hypoindex.cz). Žalobcem uváděné tvrzení tedy není pravdivé, přičemž takto nízká úroková sazba nepřicházela v úvahu ani u úvěrů ze stavebního spoření.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že kasační námitky se míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu, neboť tento nevycházel ze 4 % úrokové sazby, jak se mylně domnívá stěžovatel, ale naopak uložil stěžovateli, aby obvyklou úrokovou sazbu zjistil.

Žalobce má dále za to, že nelze ztotožňovat pojem „obvyklá výše“ s pojmem „průměrná výše“. Je totiž zcela jasné, že pokud by si zaměstnanec nepůjčoval peníze od svého zaměstnavatele, ale snažil by se získat půjčku od jiného subjektu, hledal by pro sebe podmínky nejvýhodnější, nikoli průměrné. Bude-li tedy na bankovním trhu více poskytovatelů obdobných úvěrů s různými úvěrovými sazbami, je logické, že si uchazeč o úvěr zvolí úvěr od toho bankovního ústavu, který mu poskytne pro něj nejvýhodnější

úrokové podmínky. Za obvyklou výši úroku ve smyslu § 6 odst. 9 písm. l) zákona o daních z příjmů je pak nutno považovat nejnižší výši úroku v daném místě a čase pro zaměstnance reálně dosažitelnou.

Pokud pak jde o stěžovatelem uváděné podmínky jako např. zajištění úvěru apod., pak je nutno konstatovat, že zákon o daních z příjmů k takovým okolnostem přihlížet neukládá. Žalobce zdůrazňuje, že trvá na všech svých žalobních námitkách, tj. i těch, které krajský soud důvodnými neuznal.

Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost musí být bez věcného posouzení odmítnuta.

Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví, jímž se účastník řízení, z něhož takové rozhodnutí vzešlo (stěžovatel), domáhá zrušení soudního rozhodnutí.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti uvedl, že rozhodnutí krajského soudu napadá z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., proti konkrétním rozhodovacím důvodům krajského soudu však žádným způsobem nebrojí. Kasační stížnost zdůvodňuje zákonností aplikované výše obvyklého úroku, přičemž krajskému soudu podsouvá, že tento za rozhodující nesprávně považoval 4% úrokovou sazbu, uváděnou žalobcem. Zjednodušeně řečeno, veškerá kasační argumentace směřuje k tomu, že správce daně zcela správně použil úrokovou sazbu spotřebitelských úvěrů, protože k těmto měl přístup kterýkoliv občan bez dalších podmínek, obdobně jako zaměstnanci žalobce.

Kasační stížností je však v daném případě napadeno rozhodnutí soudu, které zrušilo rozhodnutí stěžovatele pro vady řízení, a to pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, dále proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve správním spise a vyžaduje zásadní doplnění, a pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. K věcnému posouzení správnosti aplikované úrokové výše se krajský soud vůbec nedostal. Stěžovateli uložil zásadní doplnění spisového materiálu, aby bylo možné výši jím aplikované úrokové sazby řádně přezkoumat.

Z povahy věci by tedy měla kasační stížnost směřovat proti závěru soudu o nedostatku důvodů rozhodnutí, případně do závěru, dle kterého skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve správním spise a vyžaduje zásadní doplnění. Jinými slovy stěžovatel měl především namítat, že rozhodnutí je plně

pokračování

přezkoumatelné, přičemž ve spisu se nachází dostatek věrohodných podkladů, ze kterých správní orgány při posouzení obvyklé výše úroku v projednávané věci vycházely.

Kasační důvody musí soud posuzovat podle jejich obsahu (§ 41 odst. 2 občanského soudního řádu ve spojení s § 64 s. ř. s.), nikoliv podle formálního označení. Jinak řečeno, konkrétně uváděné důvody, o něž stěžovatel kasační stížnost opírá, musí být svým obsahem podřaditelné pod některý z důvodů, které soudní řád správní v ustanovení § 103 odst. 1 jako důvody kasační stížnosti vymezuje. Pokud takové obsahové podřazení není možné, jedná se o důvody jiné, v § 103 odst. 1 s. ř. s. neuvedené.

Stěžovatelem uplatněný důvod kasační stížnosti, opírající se o nesprávné právní posouzení krajského soudu, který nesprávně považoval za obvyklou výši úroku 4 % úrokovou sazbu, nelze ve vztahu k napadenému rozhodnutí pod žádný z důvodů kasační stížnosti uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. podřadit. Stejně tak nelze vytýkat soudu, že se v napadeném rozsudku nevyjádřil k otázce, jaká konkrétní výše úrokové sazby měla tedy být v projednávané věci aplikována. Krajský soud se totiž k otázce obvyklé výše úroku v daném místě a čase vůbec nevyjádřil. Po ověření spisového materiálu pouze dospěl k závěru, že pro stěžovatelem resp. správcem daně aplikovanou úrokovou sazbu není ve spise dostatek podkladů. K této otázce výslovně konstatoval, že pokud není z obsahu správního spisu prokazatelné, že zjištěné úroky z úvěrů se týkaly výslovně úvěrů určených pro bytové účely, je výpočet průměrného úroku, který použil správce daně k výpočtu předepsané daně žalobci, nepřezkoumatelný.

Stěžovatel tak v kasační stížnosti polemizuje se závěry, ke kterým krajský soud v napadeném rozsudku vůbec nedospěl. Za těchto okolností nelze podřadit stěžovatelem tvrzené důvody, s ohledem na jejich obsah, pod žádný zákonný důvod uvedený v ustanovení § 103 s. ř. s.

Protože se podaná kasační stížnost opírá jen o jiné důvody, než předpokládá zákon, nezbylo soudu než ji podle ustanovení § 104 odst. 4 ve spojení s ustanovením § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítnout.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ustanovením § 60 odst. 3 a § 120 s. ř. s., podle kterých nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

P o u č e n í : Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. května 2013

JUDr. Radan Malík
předseda senátu