

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **DATON technology, spol. s r. o.,** se sídlem S. Osovského 19, Třebíč, zastoupené JUDr. Boženou Kristiánovou, advokátkou se sídlem Leopolda Pokorného 37, Třebíč, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 98/4, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 2. 2010, č. j. 30 Ca 92/2008 – 35,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyni **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podal včasnou kasační stížnost proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým bylo pro vady řízení zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 12. 3. 2008, č. j. 3546/08-1101-700366. Tímto rozhodnutím stěžovatel změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Třebíči (dále „správce daně“) ze dne 1. 8. 2001, č. j. 77838/01/330911/8144, jímž byla žalobkyni předepsána daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, za zdaňovací období roku 1998 ve výši 269 478 Kč. Změna spočívala ve zvýšení částky předepsané daně na částku 280 959 Kč z důvodu změny ve výpočtu úroku z půjček poskytnutých žalobkyní jejím společníkům (jednatelům).

[2] Spornou otázkou v dané věci je, zda se má výše obvyklého úroku z půjček poskytnutých daňovým subjektem jednatelům stanovit na základě fixní úrokové sazby po celou dobu poskytnutí půjčky či zda se mají při výpočtu úroku jakožto peněžního zvýhodnění - příjmu ze závislé činnosti zohledňovat změny úrokové sazby. Krajský soud se přiklonil ke druhé z možností, a proto napadené rozhodnutí žalovaného, který při výpočtu vycházel z fixní úrokové sazby, resp. úroku obvyklého, ke dni vzniku závazku, zrušil.

II. Obsah kasační stížnosti

[3] Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatnil důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), neboť namítl nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[4] Stěžovatel se domnívá, že soud nesprávně posoudil právní otázku, zda bylo v dané věci nutné zohledňovat při stanovení úroku obvyklého změnu úrokové sazby. Za zásadní považuje stěžovatel zjištěnou skutečnost, že zvyklostí všech bankovních ústavů při poskytování střednědobých neúčelových hotovostních půjček fyzickým osobám bylo užívání fixní výše úrokové sazby, která vychází z výše úrokové sazby platné v okamžiku poskytnutí půjčky. Tato výše úrokové sazby je tedy stejná po celou dobu poskytnutí půjčky až do jejího splacení.

[5] Argumentaci žalobkyně, že v roce 1998 Česká národní banka snížila úrokové sazby, považuje stěžovatel za irelevantní, neboť tato banka obdobné hotovostní půjčky občanům neposkytovala. Z vývoje průměrné výše úrokové sazby, který Česká národní banka zveřejňovala, nelze tedy zjistit pro účely tohoto případu úrok obvyklý v dané lokalitě.

[6] K odkazu krajského soudu na pokyny Ministerstva financí D-190 a D-300 stěžovatel zdůrazňuje, že správce daně je v daném případě v jiném postavení než zaměstnavatel při poskytování „zaměstnaneckých půjček", jichž se tento odkaz soudu týká.

[7] Stěžovatel dále poukazuje na zásadu právní jistoty a podotýká, že správci daně v obdobných případech postupovali shodně v rámci celého území ČR.

[8] Nadto stěžovatel zmiňuje, že přihlédnutí ke změnám úrokových sazeb v roce 1998 by v tomto případě ve svém důsledku znamenalo zvýšení stanoveného úroku a následné zvýšení předepsané daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků u žalobkyně za zdaňovací období roku 1998.

[9] Na základě uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobkyně

[10] Žalobkyně se ke kasační stížnosti k výzvě soudu nevyjádřila.

IV. Relevantní informace plynoucí ze spisového materiálu

[11] Z konkrétních okolností daného případu je pro přehlednost vhodné chronologicky zdůraznit následující skutečnosti:

- Správce daně doručil dne 6. 8. 2001 žalobkyni platební výměr, kterým jí předepsal k přímému placení daň příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za prosinec 1998 ve výši 269 478 Kč. Tato daň byla předepsána na základě zjištění, že žalobkyně poskytla v roce 1997 bezúročné půjčky třem svým společníkům – jednatelům společnosti, každému ve výši 1 500 000 Kč. Finanční zvýhodnění společníků (jednatelů) žalobkyně spočívající v bezúročnosti půjček bylo ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů posouzeno jako příjem ze závislé činnosti, na který se nevztahuje osvobození od daně podle § 6 odst. 9 písm. p) tohoto zákona a ze kterého měla žalobkyně odvést daň.

- Odvolání žalobkyně proti uvedenému rozhodnutí správce daně stěžovatel zamítl (rozhodnutím ze dne 30. 1. 2002). Krajský soud v Brně však (po zrušení jeho původního rozsudku ve věci ze strany Nejvyššího správního soudu rozsudkem ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 47/2004 - 83) zrušil rozsudkem ze dne 3. 11. 2004 rozhodnutí stěžovatele o odvolání a věc mu vrátil k dalšímu řízení z důvodu, že způsob výpočtu úroku nebyl přezkoumatelným způsobem doložen. Stěžovatel poté, co doplnil odvolací řízení o nové důkazy (vyzval banky k poskytnutí součinnosti a ke sdělení informací o poskytovaných půjčkách/úvěrech), odvolání opět zamítl. Po opětovné žalobě žalobkyně proti tomuto rozhodnutí stěžovatele krajský soud znovu rozhodl o jeho zrušení (z důvodu, že základ napadeného rozhodnutí neměl oporu ve spisech) rozsudkem ze dne 15. 2. 2007.

- Na základě zrušujícího rozsudku krajského soudu si stěžovatel vyžádal další informace od peněžních ústavů o tom, zda poskytovaly v letech 1997 a 1998 půjčky/úvěry fyzickým osobám - nepodnikatelům, jaká byla výše úroků u půjček/úvěrů hotovostních v návaznosti na dobu poskytnutí půjčky/úvěru, a zda měl bankovní ústav v letech 1997 a 1998 v Třebíči nebo v Jihlavě sídlo nebo pobočku. Přitom vycházel z toho, že se jednalo o půjčky střednědobé (peněžní prostředky byly zapůjčeny dne 24. 6. 1997 a vráceny dne 1. 1. 1999) a bezúčelové (nebyl stanoven ani zjištěn účel použití půjček).

[12] Stěžovatel na základě údajů sdělených jednotlivými bankami (celkem získal informace od třinácti peněžních ústavů, včetně České národní banky) vyvodil, že půjčky (úvěry) na základě stanovených kritérií poskytovaly pouze Česká spořitelna, a. s., Agrobanka Praha, a. s. a HVB Bank Czech Republic, a.s. Pro výpočet průměrné úrokové sazby použil úrokovou sazbu jednotlivých bank stanovenou k 24. 6. 1997, neboť půjčka byla v daném případě poskytnuta k tomuto datu. Stěžovatel stanovil úrok obvyklý jako úrok fixní, který (jak uvedl ve svém rozhodnutí) *„je pro poplatníky výhodnější především s ohledem na zvyšující se úrokové sazby z půjček později čerpaných“*. Úrok obvyklý stanovil stěžovatel na 17% p. a., což je průměrná výše úroku poskytovaná bankami, které tuto službu nabízely. Tento úrok je o 1% p. a. nižší než úrok, ke kterému dospěl správce daně, který použil pouze úrokovou sazbu stanovenou Českou spořitelnou, a. s., ve výši 18% p. a.

VI. Vlastní argumentace soudu

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody v kasační stížnosti uvedenými, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[14] V daném případě je sporná jediná právní otázka, a sice, jakým způsobem se má stanovit úrok obvyklý v případě půjček poskytnutých ze strany daňového subjektu jeho

společníkům (jednatelům), ze kterého je jakožto z příjmu ze závislé činnosti (půjčka byla poskytnuta bezúročně) poté plátce daně (zde žalobkyně) povinen srazit zálohu na daň ve smyslu § 38h odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[15] Příjem spočívající ve zvýhodnění plynoucím z poskytnutí bezúročné půjčky jednatelům (společníkům) daňového subjektu je příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť za takové příjmy se považují *„příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů jiné osoby“*. Pro účely platby daně z příjmů se poplatník s příjmy ze závislé činnosti označuje jako "zaměstnanec", a plátce příjmu jako "zaměstnavatel" (§ 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů).

[16] Pokud je tedy pro tyto účely společník (jednatel) „zaměstnancem“ a plátce daně (žalobkyně) „zaměstnavatelem“, není důvodu neaplikovat v případě poskytnutí bezúročné půjčky společníkovi (jednateli) ze strany žalobkyně ustanovení § 6 odst. 9 písm. p) zákona o daních z příjmů, v rozhodném znění, podle něhož jsou od daně osvobozena *„peněžní zvýhodnění plynoucí zaměstnancům v souvislosti s poskytováním bezúročných půjček nebo půjček s úrokem nižším, než je obvyklá výše úroku, zaměstnavatelem (...), jedná-li se o návratné půjčky poskytnuté zaměstnanci na bytové účely do výše 100 000 Kč nebo k překlenutí tíživé finanční situace do výše 20 000 Kč“*.

[17] Pro účely zajišťování jednotného uplatňování zákona o daních z příjmů vydalo Ministerstvo financí pokyn D-190 (ten byl dne 16. 11. 2006 nahrazen pokynem D-300), který obsahuje pravidla pro výpočet úroku z částky půjčky převyšující částku osvobozenou od daně. Podle tohoto pokynu k § 6 odst. 9 písm. p) zákona o daních z příjmů *„z částky převyšující tento stanovený limit je pro účely zdanění vypočítáván úrok způsobem, který je v tomto čase obvykle používán peněžními ústavy v místě při poskytování půjček obdobného charakteru. Tento výpočet se pro účely zdanění provádí nejméně jedenkrát za zdaňovací období. Úrok tímto způsobem vypočítaný je zdanitelným příjmem poplatníka“*. Přestože to pokyn výslovně nestanoví, z tohoto pravidla je možné dovodit, že stejným způsobem bude počítán i úrok z peněžního zvýhodnění zaměstnanců v podobě půjček, které od daně osvobozeny nejsou (resp. jsou vynaloženy na jiné účely). Tento výklad ostatně potvrzuje i pokyn D-300, který již k tomuto ustanovení [§ 6 odst. 9 písm. n) bod 1 zákona o daních z příjmů] uvádí, že *„úrok obvyklý se použije také při výpočtu peněžního zvýhodnění z půjček poskytnutých zaměstnavatelem zaměstnanci na jiný účel, než je stanoveno v zákoně“*.

[18] Pokyny ministerstev jsou interními předpisy, které upravují a sjednocují praxi správních orgánů. Přestože pokyny ministerstev nejsou obecně závaznými právními předpisy, správní orgány mají povinnost se jimi ve své právní praxi řídit, což neplatí pouze v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy. Nejvyšší správní soud se povahou metodických pokynů a závazností správní praxe správních orgánů zabýval již v několika svých rozhodnutích, na základě kterých je možné stručně definovat závaznou správní praxi pomocí 1. kritéria zákonnosti – musí se jednat výhradně o praxi (činnost, příp. nečinnost), která je stanovena v souladu se zákonem, resp. vytvořena na základě zákonem svěřené pravomoci, přičemž nesmí zasahovat do zákonem zaručených práv soukromých osob, a 2. kritéria předvídatelnosti – praxe je ze strany příslušných správních orgánů všeobecně přijímána a dodržována, je možné legitimně očekávat stejný postup v podobných případech. *„Jestliže se takováto praxe vytvořila, správní*

orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy) nepřípustná. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila“ (cit. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 55, ve stejném duchu rozsudek ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, publ. pod č. 1383/2007 Sb. NSS, oba dostupné na www.nssoud.cz).

[19] Stěžovatel ve svém rozhodnutí mj. uvedl, že se při stanovení úroku obvyklého pro správné stanovení výše peněžního zvýhodnění plynoucího jednatelům v souvislosti s poskytnutím bezúročných půjček řídil ustanovením § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (viz str. 9 napadeného rozhodnutí). Podle tohoto ustanovení se majetek (věci, práva a jiné majetkové hodnoty) a služba oceňují obvyklou cenou, pokud tento zákon nestanoví jiný způsob oceňování. Obvyklou cenou se pro účely tohoto zákona rozumí „*cena, která by byla dosažena při prodejích stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění*“.

[20] Zákon o daních z příjmů nicméně stanoví, že zákon o oceňování se použije pro ocenění *nepeněžních* příjmů, není-li stanoveno jinak (§ 3 odst. 3). Zatímco v případě nepeněžního příjmu je potřeba určit jeho finanční hodnotu (jedná se typicky o příjmy v naturální podobě, např. ocenění nepeněžního příjmu zaměstnance při bezplatném poskytnutí motorového vozidla k používání pro služební i soukromé účely), vyčíslení peněžního příjmu je dáno hodnotou získaných peněžních prostředků. Nejvyšší správní soud má za to, že aplikace zákona o oceňování majetku nebyla namístě, neboť pro účely daně z příjmů se v případě stanovení výše úroku, který je nutné zařadit do kategorie příjmů peněžních (jedná se o peněžní zvýhodnění zaměstnance), tento zákon nepoužije. Nicméně způsob stanovení výše úroku v případě bezúročných půjček zaměstnanců je v případě zákona o oceňování majetku a metodického pokynu D-190 stejný potud, že stanoví požadavek na zjištění ceny obvyklé.

[21] Metodický pokyn D-190 však obsahuje další podrobnosti pro výpočet úroku v tom smyslu, že se má provádět nejméně jedenkrát za zdaňovací období. Z tohoto pravidla je možné vyvodit, že by mělo dojít ke stanovení úroku ke dni vzniku závazku (tj. ke dni poskytnutí půjčky), a dále by se měl stejný postup zopakovat každé zdaňovací období. Byla zde tedy zjevná snaha zakotvit takovou správní praxi pro výpočet úroku, která reflektuje změny v úrokových sazbách v běhu času. Tyto změny ovšem mohou spočívat nejen ve zvýšení úrokových sazeb (jak argumentoval stěžovatel ve svém rozhodnutí), nýbrž i v jejich snížení. Volatilita (tj. míra kolísání) úrokových sazeb totiž nezaručuje, že výpočet úroku jakožto peněžního zvýhodnění (příjmu) zaměstnance ke dni vzniku závazku (půjčky) bude vždy ve prospěch daňového poplatníka. To ostatně nezaručuje ani pravidlo stanovené metodickým pokynem, že výpočet úroku se pro účely zdanění provádí nejméně jedenkrát za zdaňovací období, z něhož stěžovatel nevycházel.

[22] Co se týká dopadu těchto dvou způsobů výpočtu úroku, vzhledem k nejistotě ve vývoji úrokových sazeb na finančním trhu není možné obecně předem určit, který z nich bude pro daňového poplatníka výhodnější. Měřeno optikou zásahu do sféry daňových subjektů tedy není mezi těmito dvěma přístupy rozdíl. Ve prospěch daňových subjektů by totiž mohlo být snad jen zakotvení takového pravidla, podle něhož by se použil vždy

takový způsob výpočtu, který by byl v konkrétním případě pro daňového poplatníka výhodnější (tj. pokud by úrokové sazby poklesly, došlo by pro účely výpočtu daně ke změně úroku, pokud by se tyto sazby naopak zvýšily, použil by se úrok obvyklý ke dni vzniku závazku).

[23] Ve vztahu k daňovým subjektům však musí být zachováván rovný přístup ve smyslu jednotné správní praxe. Klíčem k řešení otázky, zda se má výše úroku obvyklého z půjček poskytnutých daňovým subjektem jednatelům stanovit fixně, a to ke dni poskytnutí půjčky, či zda se mají při výpočtu úroku zohledňovat změny úrokové sazby v čase, je přitom právě tato správní praxe. Jak bylo naznačeno již výše, správní praxí se rozumí činnost, která je všeobecně přijímána a dodržována, její ustálenost se odvíjí od frekvence a dlouhodobosti jejího využívání. Od vytvořené správní praxe je přitom možné se odchýlit *„zásadně pouze pro futuro, z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se praxí zavedený postup správního orgánu dotýká“* (cit. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 55). Jakkoliv tedy zákonná úprava umožňuje dvojí výklad (obhajitelné jsou oba zmíněné přístupy), je v daném případě rozhodující, že existuje ustálená správní praxe, která není contra legem.

[24] Nejvyšší správní soud přitom zvažoval i námitku stěžovatele jakožto správního orgánu, že správci daně v obdobných případech postupovali shodně v rámci celého území ČR. Z této námitky by totiž vyplývalo, že navzdory existenci metodiky se správci daně řídí jinými pravidly, resp. že zavedli jinou správní praxi spočívající v tom, že nerespektují pravidlo metodického pokynu D-190 k § 6 odst. 9 písm. p) zákona o daních z příjmů (konkrétně větu: *„Tento výpočet se pro účely zdanění provádí nejméně jedenkrát za zdaňovací období.“*).

[25] Přestože východiskem ke správní praxi jsou pravidla stanovená vnitřními předpisy (metodickými pokyny), teoreticky mohou existovat i výjimečné případy, kdy mezi konkrétní pravidlo tohoto vnitřního předpisu a správní praxi nelze klást rovnítko. K tomu by však mohlo dojít výlučně za situace, kdy se s touto skutečností (tedy odlišností správní praxe reálné od správní praxe metodicky předpokládané) mají objektivní možnost seznámit všechny subjekty (zde poplatníci a plátci daně z příjmů), vůči nimž je využívána. Důkazní břemeno v tomto případě spočívá výlučně na správci daně, který jinou správní praxi hájí. V daném případě však stěžovatel toto důkazní břemeno neunesl.

[26] V případě metodického pokynu D-190 není pochyb o tom, že se jedná o objektivně přístupnou informaci. Tento pokyn byl zveřejněn v časopise Finanční zpravodaj (číslo 1 z roku 1999), který vydává Ministerstvo financí, zároveň je běžně dostupný v právních informačních systémech (např. ASPI). Pravidla pro správní praxi zavedenou metodickým pokynem D-190 k ustanovení § 6 odst. 9 písm. p) zákona o daních z příjmů byla navíc v téměř doslovném znění zavedena i do nyní platného metodického pokynu D-300 [k § 6 odst. 9 písm. n) zákona o daních z příjmů]. Ani ze strany Ministerstva financí tedy nebyla v roce 2006, kdy byl nový metodický pokyn schválen, zjevná vůle ke změně zavedené správní praxe. Uvedené pravidlo bylo navíc v pokynu D-300 upřesněno větou, že *„výše úroku obvyklého nemusí být ale stejná po celou dobu splácení půjčky a zaměstnavatel v tomto případě má povinnost přihlédnout k výši úroku obvykle používaného v příslušném čase (musí reagovat na změny)“*.

[27] Správci daně musí ve vztahu k daňovým subjektům dodržovat rovný přístup. Pokud mohou mít daňové subjekty na základě všeobecně dostupných informací (o

interních postupech správců daně) legitimní očekávání určité správní praxe, není možné důvodně argumentovat změnou správní praxe ze strany správců daně, aniž by bylo skutečně prokázáno, že tato praxe splňuje požadovaná kritéria (viz bod 18); mezi tato kritéria je v zásadě možné zařadit rovněž kritérium publikace ve smyslu objektivní možnosti daňových subjektů se o této správní praxi dovědět.

[28] Pokud má stěžovatel k odkazu na metodické pokyny Ministerstva financí za to, že se jej netýká, neboť „správce daně je v daném případě v jiném postavení než zaměstnavatel při poskytování zaměstnaneckých půjček“, nejedná se o argument relevantní. Jak bylo výše uvedeno, správní orgány mají povinnost se ve své praxi řídit metodickými pokyny. Stanovení způsobu výpočtu úroku pro účely daně z příjmů v metodickém pokynu je vodítkem pro jednotný postup především správních orgánů (správců daně). Daňové subjekty (zde zaměstnavatelé) mají vedle toho jistotu, že budou-li se těmito pravidly řídit, správce daně by jim při případné kontrole neměl vytknout nesprávný postup.

[29] S námitkou stěžovatele týkající se irelevantnosti argumentace žalobkyně, že v roce 1998 Česká národní banka snížila úrokové sazby, se ovšem Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Pokud tato banka vůbec neposkytovala půjčky/úvěry, které jsou obdobné půjčce poskytnuté žalobkyní jednatelům, není možné tuto banku zahrnout do skupiny peněžních ústavů tyto (v místě a čase obdobné) půjčky poskytujících, na základě jimiž poskytnutých informací stěžovatel úrok obvyklý počítal. Pokud během roku 1998 došlo ze strany České národní banky ke snížení úrokových sazeb, ještě to neznamená, že by ke snížení úrokových sazeb musely přistoupit rovněž jednotlivé peněžní ústavy, které se chovají tržně.

[30] Správní praxe zavedená metodickým pokynem D-190 předpokládá reakci na změny v úrokových sazbách (úroku obvyklého). Pokud se tedy zjištěný úrok obvyklý ke dni 24. 6. 1997, který stěžovatel správně počítal jako průměrný úrok poskytovaný peněžními ústavy k půjčkám (úvěrům), které se co nejvíce blíží podmínkám, za nichž žalobkyně poskytla půjčku svým jednatelům, bude odlišovat od stejným způsobem zjištěného úroku obvyklého v roce 1998, dojde ke změně ve výši předepsané daně z příjmů. Tato změna přitom může spočívat ve zvýšení i snížení daňové povinnosti, podle vývoje úrokových sazeb.

[31] Přesné datum, ke kterému se má úrok obvyklý vypočítat, metodický pokyn D-190 nestanoví. Pokud závazek, resp. půjčka (tedy peněžní zvýhodnění) trvá po celé zdaňovací období, s ohledem na pravidlo zohledňování změn v čase by se měl zjišťovat úrok obvyklý ke konci zdaňovacího období, v tomto případě tedy ke konci roku 1998.

VII. Shrnutí a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud neshledal naplnění namítaného důvodu kasační stížnosti (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.), a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[33] Pokud stěžovatel při výpočtu úroku u bezúročné půjčky poskytnuté žalobkyní (v pozici „zaměstnavatele“) jednatelům (v pozici „zaměstnanců“) nezohlednil změny ve vývoji úrokových sazeb v roce 1998, za který daň předepsal, jednal v rozporu se zavedenou správní praxí.

[34] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento

zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o úspěšnou žalobkyni, v jejím případě nebylo prokázáno, že by jí v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žalobkyni právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 16. srpna 2010

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu