

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **Česká pojišťovna, a. s.,** se sídlem Spálená 75/16, Praha 1, zastoupená JUDr. Tomášem Hlaváčkem, advokátem se sídlem Kořenského 15/1107, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 5, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 10. 2010, č. j. 9 Ca 21/2008 - 159,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 13. 10. 2010, č. j. 9 Ca 21/2008 - 159, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „stěžovatel“), ze dne 9. 11. 2007, č. j. 17584/07-1200-107068, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále jen „Česká pojišťovna“) proti dodatečnému výměru na daňovou ztrátu z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2001 vydanému Finančním úřadem pro Prahu 1 (dále jen „finanční úřad“) dne 16. 2. 2006 pod č. j. 46746/06/001515/5632, kterým byla České pojišťovně dodatečně vyměřena daň z příjmů ve výši 2 429 160 Kč. K dodatečnému vyměření daně z příjmů České pojišťovně přikročil finanční úřad ze tří důvodů: 1) pro nesprávný postup České pojišťovny podle ust. 23 odst. 4 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) - vyloučení částky 80 800 799 Kč ze základu daně na řádce 120 daňového přiznání jako částky vypočtené sazbou 25 % z naběhlého alikvotního úrokového výnosu v brutto výši za dobu držby dluhopisů tzv. starého bloku (dále jen „AÚV“), tj. dluhopisů emitovaných do 31. 12. 1997,

do data jejich prodeje Českou pojišťovnou před termínem splatnosti následujícího kupónu, 2) pro předčasné odpisy pohledávek přihlášených do konkurzních řízení v celkové výši 30 681 075,90 Kč, 3) pro neoprávněné dodatečné uplatnění daňového odpisu systému KOS ve výši 5 123 669 Kč. V rozsahu všech tří výše uvedených zjištění, která vedla finanční úřad ke zvýšení základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, směřovalo Českou pojišťovnou podané odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu a také následně žaloba. V žalobě Česká pojišťovna namítala, že zvýšení základu daně v případě všech tří výše uvedených zjištění bylo výsledkem procesního postupu v rozporu s právem, když nebyly provedeny důležité důkazy, které opakovaně požadovala provést pro AÚV dluhopisů starého bloku, nesprávně a účelově byly podle jejího názoru vyhodnoceny jí předložené důkazní prostředky, napadené rozhodnutí stěžovatele nebylo náležitě odůvodněno, je rozporuplné, zmatečné a není podepsáno osobou oprávněnou toto rozhodnutí vydat. Dále Česká pojišťovna upozornila na to, že stěžovatele ignoroval stížnost na neobjektivní způsob vedení odvolacího řízení a na nezákonné chování jeho pracovníků.

Městský soud shledal důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí pouze v rozsahu žalobních námitek směřujících do věcného posouzení zdanění AÚV dluhopisů starého bloku. Dospěl totiž k závěru, že dodatečné doměření daně nemá jednoznačnou oporu ve znění zákona. Městský soud vyšel ze skutečnosti, že stěžovatel ve svém rozhodnutí a ve vyjádřeních v řízení před soudem samo vyloučil, že by pro zdanění AÚV dluhopisů starého bloku existovala závazná metodika účtování o AÚV v netto či brutto hodnotách. Sám také poukázal na nedostačující úpravu účtování o AÚV dluhopisů starého bloku, která se u pojišťoven mohla pouze analogicky dovozovat z jiných postupů účtování - pro podnikatele nebo pro banky, neboť vlastní účetní postupy pro pojišťovny jednoznačnou úpravu účtování o příjmech podléhajících srážkové dani (o AÚV) neobsahovaly. O nejednoznačném způsobu účtování o AÚV podle městského soudu svědčí také alternativy, které stěžovatel nalezl a zahrnul do návodů, jak měla Česká pojišťovna vykazovat částku AÚV v daňovém přiznání při jeho uvedení v brutto částce na řádku 120 (vyvážit dopad na základ daně na řádku 40, ev. na řádku 62) či jako u podnikatelů v netto částce, jestliže úrokové výnosy jsou zahrnuty do hospodářského výsledku na řádku č. 10 daňového přiznání. Spor mezi účastníky řízení tak vymezil městský soud jako spor o daňové dopady možného alternativního způsobu účtování, tedy o vlastní zdanění AÚV dluhopisů starého bloku, které podléhá pouze režimu zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že řešení tohoto sporu představuje právní otázku, nemůže být předmětem dokazování. Městský soud tak shledal neoprávněnou výtku České pojišťovny, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav věci. S tímto závěrem souvisí i nedůvodnost námitek nepřezkoumatelnosti, nesrozumitelnosti a zmatečnosti či rozpornosti rozhodnutí stěžovatele. Těmito vadami podle městského soudu napadené rozhodnutí netrpí, neboť je v něm jednoznačně odůvodněn právní závěr, jak měla Česká pojišťovna v daňovém přiznání postupovat. Konečně na základě vysvětlení a doložení stěžovatele ve vyjádření k žalobě, ale i na základě úředně známé správní praxe podepisování odvolacích rozhodnutí neshledal městský soud důvodnou ani námitku podepsání napadeného rozhodnutí neoprávněnou osobou.

Ohledně věcného posouzení zdanění AÚV dluhopisů starého bloku vyšel městský soud z toho, že zákon o daních z příjmů neupravuje způsob zdanění pro případy, kdy jsou dluhopisy prodány před lhůtou splatnosti a kdy jejich držiteli postupně po určitou dobu

může být větší počet subjektů, minimálně více než plátce srážkové daně, který obdrží výplatu kupónu. V takovém případě má podle městského soudu svůj legitimní a odůvodnitelný základ daný zájmem České pojišťovny nebo správce daně obhajoba postupu České pojišťovny při zdanění (odkazující na zvláštní a jednorázový způsob zdanění srážkovou daní), jakož i postup finančních orgánů (odkazující na nezbytnost posoudit příjem AÚV v rámci obecného základu daně jako zdanitelný příjem toho držitele dluhopisu, který je odlišný od plátce srážkové daně, a v době, kdy srážková daň ještě není splatná). Česká pojišťovna se tak správně odvolává na to, že povinnost daně jí lze ukládat jen na základě zákona a zákon zdanění AÚV upravuje jedinou srážkovou daní, přičemž neupravuje zdanění AÚV v řetězci převodů dluhopisů před lhůtou splatnosti následujícího kupónu. Stejně tak i náhled finančního ředitelství na AÚV před lhůtou splatnosti následujícího kupónu jako na jakýkoliv příjem podřaditelný pod předmět daně podle ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů a zahrnutelný do obecného základu daně a zdanitelný obecnou sazbou podle ust. § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů je odůvodnitelný situací při nákupu a prodeji dluhopisu před lhůtou splatnosti následujícího kupónu, kdy držitel dluhopisu je odlišný od plátce srážkové daně a dluhopis i s odpovídajícím AÚV je získán před splatností srážkové daně na základě obchodní transakce. Podle městského soudu však takový postup vyjímá AÚV dluhopisů starého bloku z kategorizace úrokových příjmů uvedených v ust. § 23 odst. 4 písm. a) a v § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů a převádí jej pod obecný příjem (výnos) z obchodní činnosti či z nakládání s majetkem. Taková změna není přitom odůvodněna zněním konkrétního zákonného ustanovení, nýbrž je vyvozována z interpretace zákona v zájmu „nekrácení daňových povinností“. Takový postup, byť je možný a z hlediska úkolů správce daně pochopitelný a v souladu s cíli zákona o daních z příjmů, je přeci jen až výsledkem myšlenkového procesu (dovozování zdanění) a jako takový se pro adresáty této normy — daňové subjekty nejeví jako dostatečně zjevný, rozpoznatelný a srozumitelný návod, jak AÚV vykazovat v daňových přiznáních. Jindy obvykle užívaný teleologický výklad zákona neobstojí totiž v případech zásahu do majetku spočívajícího v určení konkrétní výše daně či ztráty. Stanovení částky, která určuje daňovou povinnost daňového subjektu a jeho daňové poměry, musí podle městského soudu mít oporu ve zřetelně stanovených pravidlech, jaký příjem podléhá dani a v jaké výši, aby daňové subjekty i správce daně nebyli vystaveni alternativám interpretace zákona, které se nabízejí podle různých hledisek. Nemůže záviset na vývodech a úsudcích, které byť nejsou projevem svévole správců daně, přeci jen přehodnocují charakter příjmu, ačkoliv tento je zřejmý a podřaditelný pod určitou kategorii příjmů upravenou zákonem (zde výslovně úrokových příjmů z dluhopisů podléhající srážkové dani). Byl-li postup České pojišťovny shledán nezákonným, pak se tak stalo v důsledku neexistence jednoznačné právní úpravy nejen účtování, ale i daňových dopadů obchodních transakcí s dluhopisy před lhůtou splatnosti kupónu. Za této situace není možné dospět k závěru, že by právní úprava ukládala jednoznačnou povinnost, jejíhož splnění se finanční orgány domáhaly. Městský soud dal proto za pravdu argumentaci České pojišťovny ústavní zásadou *in dubio mitius*. Nedůvodnými shledal městský soud námitky směřující do posouzení uplatnění předčasných odpisů pohledávek za dlužníky v konkurzním řízení a nezohlednění částky daňového odpisu systému KOS, když se ztotožnil se závěry stěžovatele.

Proti rozsudku městského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nesprávné posouzení právní otázky

spočívá podle jeho názoru v tom, že městský soud posoudil část ceny pláště dluhopisu jako úrokový příjem ve smyslu ust. § 23 odst. 4 písm. a) a § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Stěžovatel uvedl, že účastníci kapitálového trhu promítají srážkovou daň z úrokového výnosu plynoucího z dluhopisu starého bloku do kurzu tohoto dluhopisu jako jeden z dílčích faktorů ovlivňujících výši kurzu a naběhlý AÚV vypořádávají v brutto výši (stěžovatel odkázal na závěry posudku ze dne 31. 10. 2008 vypracovaného společností Prague Accounting Sevices, s. r. o.). Z toho je podle stěžovatele zřejmé, že prodejní cena dluhopisu starého bloku obsahuje AÚV v netto výši. Tato skutečnost je pouze zastřena tím, že účastníci kapitálového trhu nepromítají poměrnou část srážkové daně do AÚV, ale do kurzu dluhopisu starého bloku. Tímto způsobem dochází k podhodnocení ceny pláště dluhopisu starého bloku a nadhodnocení AÚV. Vyloučením AÚV v brutto výši z obecného základu daně (základu daně z příjmů stanoveného podle ust. § 23 zákona o daních z příjmů) je tak vyloučen AÚV větší, než jaký Česká pojišťovna obdržela v prodejní ceně dluhopisu starého bloku. Neoprávněně tedy snížila obecný základ daně z příjmů o část pláště dluhopisu. Proto se stěžovatel domáhá, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení.

V průběhu řízení o kasační stížnosti podalo dne 6. 12. 2011 finanční ředitelství návrh na přiznání odkladného účinku napadeného rozsudku městského soudu.

Česká pojišťovna ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázala na to, že argument a skutková tvrzení stěžovatele je v logice procesu novou skutečností, která mohla být uplatněna v řízení před městským soudem, ale nestalo se tak. Podle České pojišťovny je nepřípustné, aby tato skutečnost byla uplatněna jako procesní novota. Je-li v kasační stížnosti namítáno nesprávném právním posouzení věci, není možné podle názoru České pojišťovny vycházet z jiného skutkového stavu než z toho, který byl zjištěn městským soudem. Stěžovatelem uváděný znalecký posudek nedokládá jím tvrzené skutečnosti, nýbrž dokládá přesný opak. Dále se Česká pojišťovna zabývá ekonomickou podstatou a funkcí úroku a dluhopisu, rozebírá konstrukci ceny dluhopisu na finančních trzích a prezentuje klíčové atributy transakcí s dluhopisy starého bloku, které jsou podle ní důležité pro posouzení věci. Tvrzení stěžovatele ohledně AÚV dluhopisů starého bloku označila Česká pojišťovna za ryze účelová s tím, že odporují a mění jeho předchozí závěry. Stěžovatele pro ně nemá žádné důkazy ani jednoznačné a obhajitelné argumenty. Naopak popírá závazná pravidla finančních trhů determinující konstrukci celkové ceny dluhopisu na finančních trzích jako součet pláště (kursu) dluhopisu a naběhlého že zdanění úroků z dluhopisů srážkovou daní je sice pro stát výhodné, neboť je zdaněn individuální příjem (výnos) bez vazby na celkový výsledek hospodaření poplatníka. Srážková daň však vytváří daňovou anomálii na straně poplatníků tím, že celou daň platí poslední vlastník dluhopisu za celé kuponové období. Podle České pojišťovny nevhodnost uplatnění srážkové daně stát uznal a počínaje 1. 1. 1998 změnil zdaňování úrokových výnosů z dluhopisů tak, že tyto již z nově emitovaných dluhopisů nejsou zdaňovány srážkovou daní a spadají do běžného základu daně. Pokud by se kurs dluhopisu o srážkovou daň nesnížil, kupující by jej nekoupil, jelikož takový obchod by pro něj byl nevýhodný. Srážková daň je tak spravedlivě přenášena mezi účastníky prodeje dluhopisu – žádnému z nich tak nevzniká jakýkoli ekonomický prospěch (příjem), který by nebyl předmětem zdanění, a zároveň ani ztráta vyvolaná srážkovou daní. Česká pojišťovna je přesvědčena, že dodatečné zdanění 25 % naběhlého AÚV u prodávajícího dluhopisu před výplatou úroku v základu daně zcela

prokazatelně představuje dodatečnou daňovou zátěž držitelů dluhopisu nad rámec srážkové daně stanovené zákonem při výplatě úroku. Znění ust. § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů podle České pojišťovny jednoznačně vyjadřuje úmysl zákonodárce vyloučit ze základu daně veškeré příjmy (výnosy) podléhající specifické formě zdanění formou srážkové daně, kdy srážka daně je vždy a jedině prováděna při výplatě z příjmu (zde úrokového výnosu). Postup stěžovatele nemá oporu v konkrétních ustanoveních zákona o daních z příjmů. V případě nejednoznačného výkladu daňových předpisů je pak nutné vždy rozhodovat ve prospěch daňového poplatníka. Česká pojišťovna poukázala také na to, že kromě znaleckých ústavů, nezávislých renomovaných expertů či Komory daňových poradců ČR, až do roku 2002 i samotný stěžovatel zastával totožný výklad ust. § 23 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů jako Česká pojišťovna. Proto navrhla, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti uplatněny, přičemž neshledal vady uvedené v ust. § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejprve je třeba odmítnout názor České pojišťovny, že stížní námitka představuje procesní novotu, v důsledku čehož by bylo možné usuzovat na neprojednatelnost kasační stížnosti. V tomto směru existuje ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu. Například v rozsudku ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 – 49, www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud vyslovil, že *„[U]stanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. (oproti nepřípustnosti důvodů kasační stížnosti dle § 104 odst. 4 s. ř. s.) brání tomu, aby se poté, co bylo vydáno přezkoumávané rozhodnutí, uplatňovaly skutkové novoty. K takto uplatněným novým skutečnostem kasační soud při svém rozhodování nepřihlíží.“* V této souvislosti lze odkázat i na nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2008 ve věci sp. zn. III. ÚS 1420/07, v němž bylo vysloveno, že *„[U]stanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. překáží tomu, aby (případně) způsobilý důvod, řádně uplatněný, byl v kasační stížnosti „rozšiřován“ o „skutečnosti“ dříve neuvedené, resp. aby byl na těchto novotách dodatečně založen. Je rovněž nutné rozlišovat, že nepřihlédnutí k novým „skutečnostem“ dle § 109 odst. 4 s. ř. s. se promítá pouze do věcného posouzení, nikoli však do procesního posouzení kasační stížnosti jako nepřípustné.“*

V dané věci však stěžovatel pouze rozporuje posouzení právní otázky městským soudem, tedy jeden ze závěrů napadeného rozsudku, byť se jeho závěry mohou lišit od závěrů, ke kterým dospěl ve své rozhodovací činnosti, jak upozorňuje Česká pojišťovna. Nejedná se proto o skutečnosti uplatněné poté, kdy bylo vydáno napadené správní rozhodnutí, ve smyslu ust. § 109 odst. 4 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s vymezením podstaty sporu městským soudem, jako sporu o daňové dopady možného alternativního způsobu účtování, tedy o vlastní zdanění AÚV, které podléhá pouze režimu zákona o daních z příjmů. Podle názoru stěžovatele Česká pojišťovna neoprávněně snížila základ daně z příjmů o část ceny pláště dluhopisu, tedy o tu část, ve které je obsažena cena alikvotního úrokového výnosu (v netto výši). Je tedy klíčové zhodnotit, zda je možné AÚV dluhopisů starého bloku před lhůtou splatnosti následujícího kupónu zahrnout do obecného základu daně zdanitelného obecnou sazbou podle ust. § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů, respektive zda je AÚV jedině

úrokovým příjmem uvedeným v ust. § 23 odst. 4 písm. a) a v § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Nicméně s ohledem na povahu stížní námitky se již nejedná o otázku ryze právní, jako tomu bylo v řízení před městským soudem, neboť stěžovatel své závěry dovozuje z praxe obchodování mezi účastníky kapitálového trhu, tedy ze skutkového stavu. I tímto aspektem se proto musí Nejvyšší správní soud zabývat.

Dluhopisy byly cennými papíry podle ust. § 1 odst. 1 zákona č. 530/1990 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů. Podle čl. II. bodu 4 věty druhé zákona č. 210/1997 Sb., kterým byl novelizován zákon o daních z příjmů (dále jen „zákon č. 210/1997 Sb.) se pro úrokové příjmy plynoucí z dluhopisů starého bloku (tj. emitovaných do konce roku 1997) a u vkladních listů a vkladů jim na roveň postavených, vydaných do konce roku 1997, použije zákon o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 1997, kromě § 36 odst. 6.

Podle ust. § 36 odst. 2 písm. a) bodu 1 zákona o daních z příjmů podléhaly úrokové výnosy dluhopisů starého bloku konečné srážkové dani ve výši 25 %, proto se podle ust. § 23 odst. 4 citovaného zákona nezahrnovaly do základu daně. Příjmy zdaňované srážkovou daní se nezahrnují do základu daně, proto byla daňová povinnost vyrovnána provedenou srážkou.

Toto platilo i pro zdaňovací období roku 2001, protože podle čl. II., bod 4 zákona č. 210/1997 Sb. se pro úrokové příjmy plynoucí z dluhopisů starého bloku použilo ustanovení zákona o daních z příjmů ve znění platném k 31. 12. 1997 s výjimkou § 36 odst. 6 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že některými právními otázkami, které jsou relevantní i v dané věci, se zabýval již v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 62/2007 – 78, www.nssoud.cz. Mimo jiné v něm popsal povahu alikvotního úrokového výnosu a ve vztahu k daňovému režimu úrokových výnosů z dluhopisů uvedl, že *„(p)odle ustanovení § 36 odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů, ve znění platném do 31. 12. 1997, je z úrokových výnosů z dluhopisů vybírána srážková daň zvláštní sazbou daně ve výši 25 %. Tato srážková daň je daní konečnou, vznik daňové povinnosti je stanoven ve vazbě na povinnost plátce provést řádnou a včasnou srážku dle § 38d zákona o daních z příjmů, tj. při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch oprávněného příjemce úrokového příjmu podle ustanovení § 36 zákona o daních z příjmů, pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Ve smyslu ustanovení § 23 odst. 4, písm. a) cit. zákona se do základu daně nezahrnují příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou. Daňový režim posuzovaných úrokových výnosů je tak zcela zřejmý. V praxi to znamená, že tyto úrokové příjmy (výnosy z držby dlužných cenných papírů) jsou i nadále zdaňovány konečnou srážkovou daní a nejsou zahrnovány do samostatného základu daně. Tyto příjmy se vylučují ze základu daně na řádku 120 přiznání k dani z příjmů právnických osob. V této souvislosti je vhodné uvést, že zákon neupravuje odlišný způsob zdanění výnosů z dluhopisů starého bloku v závislosti na tom, zda byly drženy k datu výplaty kuponu, či byly prodány před lhůtou splatnosti.“* Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku reflektoval změnu právní úpravy provedenou zákonem č. 210/1997 Sb., účinným od 1. 1. 1998, podle níž „(...) *i když se nadále uplatňovala srážková daň, nešlo o zdanění konečné, ale daňový subjekt byl povinen tyto příjmy zahrnout do svého základu daně a teprve v daňovém přiznání mohl sraženou daň započíst na*

svoji celkovou daňovou povinnost, a to na základě potvrzení plátce srážkové daně. Výnosy z úroků u dluhopisů emitovaných po 31. 12. 1997 se již tedy nevylučovaly ze základu daně na řádku 120 daňového přiznání, ale zahrnovaly se do obecného základu daně.".

Od výše citovaných právních závěrů není důvod odchylovat se ani v dané věci, když se jich nadto Nejvyšší správní soud přidržel i ve své další rozhodovací činnosti, viz např. rozsudek ze dne 30. 11. 2008, č. j. 8 Afs 11/2008 – 108, www.nssoud.cz. Není přitom rozhodné, že v obou těchto případech byla daňovým subjektem stavební spořitelna, zatímco nyní jím je pojišťovna.

Neupravuje-li zákon o daních z příjmů odlišný způsob zdanění výnosů z dluhopisů starého bloku v závislosti na tom, zda byly drženy k datu výplaty kuponu či byly prodány před lhůtou splatnosti, pak se nelze než ztotožnit se závěry městského soudu, že možnosti podřadit AÚV dluhopisů starého bloku pod předmět daně podle ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů zahrnutelný do základu daně a zdanitelný obecnou sazbou podle ust. § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů brání ust. § 23 odst. 4 písm. a) citovaného zákona. Nesmělo by se tedy jednat o úrokový příjem, na což stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje. Nejedná se tudíž o interpretační nejasnost, která ne vždy musí vést k výkladu výhodnému pro subjekt, kterému je ukládána určitá povinnost (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, č. j. 4 Ads 120/2009 – 88, www.nssoud.cz), nýbrž o spor o způsob konstrukce ceny dluhopisu na finančních trzích.

Není-li možné na základě skutkových zjištění určit konkrétní výši daně či ztráty, musí být v pochybnostech postupováno ve prospěch daňového subjektu. Nejedná-li se o obecně známou skutečnost, nemůže správce daně vycházet ze své představy o praxi na finančních trzích, ale musí jeho závěry v takovém případě vycházet ze zjištění ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu a konkrétnímu zdaňovacímu období. České pojišťovně se odbornými stanovisky a znaleckými posudky, které jsou součástí spisového materiálu, podařilo přinejmenším vyvrátit, že by bylo možné obecně dovozovat, že v praxi obchodování s dluhopisy se v ceně dluhopisu na finančních trzích odráží naběhlý AÚV dluhopisů starého bloku v netto výši, čímž je podhodnocována cena pláště dluhopisu a nadhodnocován AÚV, tedy že by se nemělo jednat o úrokový příjem. Co se týče konkrétních zjištění stěžovatele, platí závěr městského soudu že *„(v) obou letech, tedy i v předmětném zdaňovacím období, je žalobci vytýkáno vyloučení částky odpovídající 25 % z naběhlého AÚV za dobu držby dluhopisu, a nejsou-li zde jiné závěry o prodejních cenách dluhopisů s realizovaným ziskem, nelze než usuzovat na to, že předmětem kontroly byl AÚV z prodeje, v němž se žalobce dělil rovným dílem o podíl na ročním úrokovém výnosu.*" Správce daně tedy nepostupoval tak, aby zjistil, zda byla Českou pojišťovnou podhodnocována cena pláště dluhopisu a nadhodnocován AÚV dluhopisů starého bloku. Nemohl tedy ve vztahu k České pojišťovně podřadit AÚV dluhopisů starého bloku pod předmět daně podle ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a tedy ani dodatečně doměřit daň z příjmů. Stěžovateli se nepodařilo prokázat svá tvrzení tak, aby bylo možné jeho kasační stížnost shledat důvodnou. Proto ji Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Nejvyšší správní soud nerozhodoval o návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, neboť bez prodlení po podání tohoto návrhu rozhodl ve věci samé.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle 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. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšné České pojišťovně žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 23. prosince 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu