

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **AV ENGINEERING, a. s.,** se sídlem Zlín, Kvítková 668, zastoupený JUDr. Zdeňkem Hromádkou, advokátem se sídlem Zlín, Rašínova 522, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** Brno, Masarykova 31 (dříve Finanční ředitelství v Brně, se sídlem Brno, náměstí Svobody 98/4), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 1. 2012, č. j. 31 Af 49/2010 - 75,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 1. 2012, č. j. 31 Af 49/2010 - 75, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byly zamítnuty původně samostatné žaloby stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 4. 2010, č. j. 5515/10-1101-700779, 5517/10-0101-700779 a 5519/10-1101-700779, kterými potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 8. 2009, č. j. 187465/09/303919707803, 187456/09/303919707803 a 187442/09/30391970780, platební výměry na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků.

I. Dosavadní skutkový a procesní stav

[2] Správce daně zahájil u stěžovatele dne 9. 4. 2008 daňovou kontrolu podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), ve znění rozhodném pro posuzovaná zdaňovací období 2005, 2006 a 2007, a to mj. na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků.
[3] V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že stěžovatel poskytoval svým zaměstnancům na základě vnitřního předpisu bezúčelové peněžité půjčky, které byly úročeny úrokem ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smluv o půjčce.

[4] Jelikož uvedené půjčky nebyly poskytnuty na účel osvobozený od daně ve smyslu § 6 odst. 9 písm. n) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro posuzovaná období (dále jen „zákon o daních z příjmů"), bylo peněžní zvýhodnění plynoucí zaměstnancům stěžovatele v souvislosti s poskytnutím půjček s úrokem nižším než je obvyklá výše úroků, posouzeno jako příjem ze závislé činnosti, který je předmětem daně podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Pro zjištění úroku, který byl v daném čase a místě obvyklý při poskytování půjček obdobného charakteru fyzickým osobám, využil správce daně § 34 zákona o správě daní a poplatků o součinnosti třetích osob a požádal vybrané peněžní ústavy o poskytnutí listin za účelem zjištění obvyklého úroku hotovostních bezúčelových půjček poskytovaných fyzickým osobám v rozhodném období bankovními ústavy či jejich pobočkami ve Zlíně.

[5] Rozhodnutími ze dne 19. 8. 2009 následně správce daně předepsal stěžovateli k přímému zaplacení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle zákona o daních z příjmů za zdaňovací období roku 2005, 2006 a 2007 celkem ve výši 779 965 Kč a zavázal ho uhradit penále ve výši 155 148 Kč. Proti platebním výměrům se stěžovatel odvolal.

[6] O odvoláních stěžovatele rozhodl žalovaný (Finanční ředitelství v Brně) dne 13. 4. 2010 tak, že podaná odvolání zamítl. V odůvodnění uvedl, že správce daně při stanovení obvyklé výše úroků vycházel z důkazních prostředků, které si opatřil v průběhu prováděné kontroly, ze sdělení peněžních ústavů o výši obvyklých úroků z obdobně poskytnutých půjček v dané době a místě. Zdůraznil, že příjmy plynoucí zaměstnancům ve formě peněžního zvýhodnění z poskytnutých půjček s úrokem nižším než je cena obvyklá, tj. příjmy plynoucí zaměstnancům v souvislosti s výkonem závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně a měly by být plátcem zdaněny.

[7] Stěžovatel napadl rozhodnutí o odvolání třemi samostatnými žalobami u krajského soudu, které následně krajský soud usnesením ze dne 21. 11. 2011 spojil ke společnému projednání. Stěžovatel v žalobách uplatnil námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci a nesprávného právního posouzení. Uvedl, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s odvolacími námitkami a navrhl zrušit rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost a vady řízení.

[8] Krajský soud rozsudkem ze dne 18. 1. 2012 žaloby stěžovatele jako nedůvodné zamítl, když při svém rozhodování vyšel z toho, že stěžovatel předmětné půjčky poskytl svým zaměstnancům bez uvedení účelu, a proto v daném případě nebylo možné aplikovat

§ 6 odst. 9 písm. n) zákona o daních z příjmů. Správce daně postupoval dle krajského soudu správně, pokud zjišťoval výši obvyklého úroku, který byl v daném čase a místě používán peněžními ústavy při poskytování peněžních prostředků na požádání dlužníka. Krajský soud rovněž nepřijal tvrzení, že půjčka poskytnutá Ing. V. H. nebyla poskytnuta zaměstnanci stěžovatele, ale jednateli a jedinému společníkovi společnosti AV ENTERPRISES, s.r.o., která je jediným akcionářem stěžovatele a ani se neztotožnil s tvrzením, že bylo stěžovateli v rámci prováděné kontroly odňato právo k prokázání všech skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti.

II. Shrnutí kasační stížnosti

[9] Proti shora označenému rozsudku krajského soudu podal stěžovatel u zdejšího soudu včasnou kasační stížnost, a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Rozsudek stěžovatel napadl v celém jeho rozsahu, a to z důvodu tvrzeného nesprávného posouzení právních otázek krajským soudem a vad řízení spočívajících v tom, že skutková podstata, z níž žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit.

[11] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že nesprávnost postupu správního orgánu spatřuje v nesprávné aplikaci § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů, který neumožňuje správci daně zjišťovat obvyklou hodnotu úrokových sazeb způsobem, který zvolil.

[12] Co se týká půjčky poskytnuté Ing. V. H., stěžovatel poukázal na skutečnost, že tato osoba je jednak kapitálově propojenou osobu se stěžovatelem a jednak jeho zaměstnancem. Dotčená právní úprava tak vede stěžovatele do situace, která pro něj nemá právní řešení. Buď se bude řídit § 6 odst. 3, nebo § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Obojí současně však není dle názoru stěžovatele možné, což nemůže být k jeho tíži. Krajský soud dle stěžovatele v napadeném rozsudku pouze konstatoval, že § 23 odst. 7 není možné vztáhnout na subjekty, které jsou v zaměstnaneckém poměru ke stěžovateli, nicméně nijak nevysvětlil a nezdůvodnil, co jej k tomuto závěru o nemožnosti aplikace tohoto ustanovení za daných skutkových okolností vedlo.

[13] Ustanovení § 34 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ukládá povinnost osobám, které mají listiny a jiné věci, jež mohou být důkazním prostředkem při správě daní, na výzvu správce daně tyto listiny a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání. Použití tohoto ustanovení tak, že správce daně oslovil peněžní ústavy a vyzval je ke sdělení jejich úrokových sazeb, došlo dle názoru stěžovatele ke zkrácení jeho práv, když byl prakticky proveden výslech bez jeho účasti a bez možnosti klást vyslýchanému subjektu otázky.

[14] Stěžovatel taktéž namítal, že pro zjištění průměrné výše úrokových sazeb nebyly použity údaje sdělené všemi peněžními ústavy, ale u různých výpočtů byly uvedeny vždy jen vybrané ústavy bez toho, aby bylo sděleno, proč správce daně nepoužil všechny získané údaje. Protože správce daně ve svých výzvách neuvedl dostatečně konkrétní údaje o poměrech osob, kterým byly půjčky poskytnuty (výše jeho příjmů, možnost zástavy a zajištění poskytnutých půjček, výše příjmů druhého z manželů, splácení jiných půjček či úvěrů), nemohly přitom jednotlivé ústavy dle stěžovatele ani stanovit výši úročení v odpovídající výši.

[15] Nepřezkoumatelným je dle tvrzení stěžovatele rovněž postup správce daně v případě aplikace úroku pro půjčky v českých korunách, když ve skutečnosti se jednalo o půjčky v eurech a dolarech. Stěžovatel přitom až z kontrolní správy zjistil, že správce daně sám stanovil výši úroků z poskytnutých půjček v jiné výši než sjednané ve smlouvách, přičemž ho nevyzval k zdůvodnění a doložení, proč použil nižší úrokovou sazbu. Stěžovateli tak dle jeho názoru bylo zabráněno, aby mohl vyvrátit a objasnit správcem daně zjištěný rozdíl.

[16] S ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu ze dne 18. 1. 2012, č. j. 31 Af 49/2010 – 75, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

[17] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry krajského soudu a uvedl, že výpočet úroku, který byl v daném čase používán peněžními ústavy v místě poskytování půjček, byl proveden zcela v souladu se zákonem. Toto stanovisko dle žalovaného potvrdil rovněž krajský soud, a to v rozsudku ze dne 3. 11. 2004, č. j. 30 Ca 221/2001 – 28.

[18] S vyhodnocením odpovědí oslovených peněžních ústavů byl stěžovatel řádně seznámen v rámci projednání zprávy o daňové kontrole a současně mu byl poskytnut dostatečný časový prostor k tomu, aby se k závěrům daňové kontroly mohl vyjádřit a případně navrhnout další důkazy. Žalovaný má za to, že v průběhu daňové kontroly bylo plně v dispozici stěžovatele, aby unesl důkazní břemeno, a to naprosto adresně např. i k výši úrokových sazeb u půjček v cizí měně či k podmínkám jejich poskytování, což však stěžovatel žádnými konkrétními důkazy neučinil a setrval pouze na obecné negaci kontrolních závěrů správce daně. Kromě toho peněžní ústavy správci daně sdělily, že půjčky za takovýchto podmínek a v cizí měně by neposkytly. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

IV. Posouzení věci

[19] Stěžovatel se včas podanou kasační stížností (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhá přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a je zastoupen

advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud proto neshledal žádné důvody pro nepřípustnost kasační stížnosti.

[20] Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek v souladu s § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel ve své kasační stížnosti uplatnil. Shledal přitom v dosavadním řízení vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž musí přihlédnout z úřední povinnosti.

[21] Kasační stížnost je důvodná.

Nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu

[22] Stěžovatel v žalobě proti rozhodnutí žalovaného mj. namítal, že v případě půjčky poskytnuté Ing. V. H. správce daně nesprávně aplikoval § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů, když Ing. V. H. není pouze zaměstnancem stěžovatele, ale rovněž kapitálově spojenou osobou, a proto měl být výpočet zvýhodnění plynoucího z poskytnuté půjčky stanoven na základě § 23 odst. 7 a nikoliv § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Ing. V. H. dle názoru stěžovatele zcela bezezbytku naplňuje § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a to s ohledem na skutečnost, že je vůči stěžovateli osobou ekonomicky a personálně spojenou, a proto mělo být stanovení výše obvyklého úroku provedeno s odkazem na využití sazby ve výši 140 % diskontní sazby České národní banky.

[23] Krajský soud se s touto námitkou vypořádal v bodech 33 a 34 odůvodnění napadeného rozhodnutí tak, že uvedl, že má za prokázané, že Ing. V. H. u stěžovatele prioritně zastával pracovní pozici ředitele, tudíž na základě uzavřené pracovní smlouvy mu plynuly příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Proto i jiný příjem, který řediteli stěžovatele současně plynul ve formě zvýhodněných úroků z půjček, byl daňovými orgány správně kvalifikován jako příjem plynoucí v souvislosti s výkonem závislé činnosti pro stěžovatele. Dle krajského soudu je proto logické, že ani prostor pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jehož se dovolával stěžovatel, nebyl soudem shledán důvodným.

[24] Jedním z principů, představujících součást práva na řádný proces, je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit. Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí totiž nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

[25] Jak vyplývá ze soudního spisu, stěžovatel v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu napadl rozhodnutí žalovaného mj. i z důvodu nesprávného posouzení právní otázky, neboť dle jeho názoru byl na výpočet příjmu ze zvýhodněné půjčky poskytnuté Ing. V. H. nesprávně aplikován § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů. V případě půjčky poskytnuté Ing. V. H. nebyl dle stěžovatele celý vztah založen na vztahu zaměstnance a zaměstnavatele, ale na vztahu společníka jiné obchodní společnosti a obchodní společnosti AV ENGINEERING, a.s.

[26] Z odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku není patrno, proč krajský soud nepovažoval žalobní argumentaci účastníka řízení za důvodnou, popř. proč ji považuje za lichou, mylnou nebo vyvrácenou. Odůvodnění rozhodnutí krajského soudu je proto nutno v této jeho části považovat za nepřezkoumatelné. Soud při vypořádávání se s argumentací stěžovatele totiž pouze konstatoval, že s ohledem na skutečnost, že Ing. V. H. působil u stěžovatele na pozici ředitele společnosti, je logické, že pro výpočet příjmu ze zvýhodněné půjčky nelze aplikovat § 23 odst. 7. Krajský soud nicméně neuvedl, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech) se stěžovatel mýlí, pokud považuje rozhodnutí žalovaného za nezákonné, třebaže stěžovatel konkrétní argumenty ve své žalobě uvedl. Krajský soud se rovněž nezabýval odůvodněním, proč považuje činnost Ing. V. H. jako ředitele společnosti za prioritní a z jakého důvodů nelze na půjčku poskytnutou Ing. V. H. aplikovat ustanovení § 23 odst. 7, které mj. upravuje výpočet příjmů ze zvýhodněných půjček poskytnutých tzv. spojeným osobám.

[27] Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Nestačí, pokud soud při vypořádávání se s touto argumentací účastníka pouze konstatuje, že tato je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá.

[28] Z odůvodnění krajského soudu žádným způsobem nevyplývá, proč nebyly námitky stěžovatele zohledněny a z jakého důvodu má zaměstnanecký vztah dle krajského soudu prioritu před vztahem společníka obchodní společnosti, která je jediným akcionářem stěžovatele. Krajský soud se ve svém rozhodnutí rovněž vůbec nezabýval charakterem poskytnuté půjčky a okolnostmi, které by mohly nasvědčovat, že předmětná půjčka byla Ing. V. H. poskytnuta jakožto osobě kapitálově spojené.

[29] Za dané situace Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než konstatovat, že napadený rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[30] Bod kasační stížnosti spočívající v tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku z důvodů výše uvedených (stěžovatelem výslovně tvrzený, avšak jím podřazený pod nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení) shledal tedy Nejvyšší správní soud důvodným.

[31] Nejvyšší správní soud se k otázce vztahu mezi § 6 odst. 3 a § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nevyjádřil. Neučinil tak proto, že by tím přinejmenším nepřípustně předjímal závěry, které přísluší v prvé řadě krajskému soudu. Ve svém důsledku by tímto způsobem znemožnil účastníkům řízení, aby vyslovené právní názory mohli napadnout opravným prostředkem - kasační stížností.

Výpočet příjmů ze zvýhodněných půjček

[32] I přes konstatovanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu (která sama o sobě implikuje nutnost jeho zrušení), považuje Nejvyšší správní soud za vhodné při respektování zásady hospodárnosti soudního řízení vyjádřit se i k některým dalším bodům kasační stížnosti, které jsou svou povahou nezávislé na té části rozsudku, která byla zdejším soudem shledána jako nepřezkoumatelná.

[33] Příjem spočívající ve zvýhodnění plynoucím z poskytnutí bezúročné půjčky zaměstnancům daňového subjektu je příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, neboť za takové příjmy se považují *„příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti podle písmen a) až c) nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává“*. Pro účely platby daně z příjmů se pak dle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů poplatník s příjmy ze závislé činnosti označuje jako *„zaměstnanec“*, a plátce příjmu jako *„zaměstnavatel“*. Není proto důvodu neaplikovat v případě poskytnutí bezúročné půjčky zaměstnancům ze strany stěžovatele ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů, který mj. stanoví: *„Příjmem se rozumí rovněž částka, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnuté služby nižší, než je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.“*

[34] Zvláštním právním předpisem je třeba chápat zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění rozhodném pro posuzovaná zdaňovací období (dále jen „zákon o oceňování majetku“), a to i s přihlédnutím k poznámce pod čarou, která na tento zákon odkazuje. Poznámky pod čarou sice nejsou normativní součástí právního předpisu, nicméně jsou součástí jeho textu, k němuž je zákonodárce připojuje v interpretačním záměru, a proto od nich při výkladu nelze abstrahovat. Naopak je třeba je reflektovat jako vodítko užívané při interpretaci příslušného ustanovení (k tomu srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 30. 11. 1999, sp. zn. II. ÚS 485/98, dostupný na nalus.usoud.cz).

[35] V souladu s § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku se služba oceňuje cenou, která by byla dosažena při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění.

[36] Způsob zjišťování obvyklého úroku sice zákon o oceňování majetku výslovně neuvádí, nicméně i s přihlédnutím k pokynům Ministerstva financí č. D-190 a D-300, je třeba mít za to, že způsob zvolený správcem daně požadavkům zákona plně odpovídá. 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: *„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 § 6 odst. 9 písm. n) bod 1 zákona o daních z příjmů uvádí: *„Úrok obvyklý se použije také při výpočtu peněžního zvýhodnění z půjček poskytnutých zaměstnavatelem zaměstnanci na jiný účel, než je stanoveno v zákoně“* a upřesňuje, že *„pokud jsou peněžními ústavy fyzickým osobám poskytovány půjčky (úvěry) obdobného charakteru, při výpočtu peněžního zvýhodnění u tzv. zaměstnaneckých půjček se nepoužije úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby ČNB platné v době uzavření smlouvy (§ 23 odst. 7 zákona)“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010 - 63, všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou rovněž dostupná na internetové adrese www.nssoud.cz).

[37] 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 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 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.“* (rozsudek 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)

[38] Podle Nejvyššího správního soudu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nelze aplikovat na subjekty, které jsou v zaměstnaneckém poměru k daňovému subjektu, neboť toto ustanovení upravuje postavení tzv. spojených osob v případech, kdy se *„ceny sjednané mezi spojenými osobami [liší] od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek“*. Při výpočtu peněžního zvýhodnění u tzv. zaměstnaneckých půjček se proto úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smlouvy nepoužije.

K aplikaci § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků

[39] Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že postup správce daně podle § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, který stanoví povinnost osobám, které mají listiny a jiné věci, jež mohou být důkazním prostředkem při správě daní, na výzvu správce daně tyto listiny a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání způsobem, byl v daném případě nezákonný. Správce daně totiž podle něj oslovil vybrané peněžní ústavy a vyzval je ke

sdělení jejich úrokových sazeb, čímž došlo ke zkrácení práv stěžovatele. V této souvislosti odkázal stěžovatel na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2007, č. j. 7 Afs 20/2006 – 75.

[40] Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2007, č. j. 7 Afs 20/2006 - 75 vyplývá, že správce daně v dotčených řízeních na základě výzev k poskytnutí součinnosti požadoval po Ministerstvu financí sdělení konkrétních skutečností, které se vztahovaly k daňovému subjektu a nikoliv skutečností obecného charakteru známých Ministerstvu financí z jeho obvyklé činnosti. O takovou ani obdobnou situaci se však v případě stěžovatele nejedná.

[41] Podle § 7 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků se jako osoby zúčastněné na řízení zúčastňují daňového řízení vedeného správcem daně mimo jiné třetí osoby. Třetími osobami se podle odst. 2 písm. b) citovaného ustanovení rozumějí osoby, které mají listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení. Mají-li třetí osoby listiny a jiné věci, jež mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou podle § 34 odst. 4 citovaného zákona povinny je na výzvu správce daně vydat nebo zapůjčit k ohledání, pokud zvláštní zákony nestanoví jinak.

[42] V souladu s § 16 odst. 1 písm. e) zákona o správě daní a poplatků má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. Jak již ale zdůraznil Ústavní soud (viz např. nález ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/2002) v rámci zachování *„rovnosti zbraní“* v daňovém řízení, je třeba vycházet z principu, že pravidlo uvedené v § 16 odst. 4 písm. e) je *„třeba aplikovat vždy, je-li finančním orgánem ve vztahu k daňovému subjektu prováděno dokazování“* (§ 31 zákona o správě daní a poplatků).

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

[44] Nejvyšší správní soud má za to, že pokud peněžní ústavy správci daně předložily listiny, ze kterých vyplývaly podmínky poskytování půjček či úvěrů, jistě není pochyb o tom, že vystupovaly v pozici třetích osob, které mají listiny potřebné v daňovém řízení a stěžovatel tak o výzvách k součinnosti nemusel být uvědomen. Shodně tomu bylo, když se vyslovovaly obecně ke způsobu výpočtu úrokových sazeb. V těchto případech jistě peněžní ústavy nevystupovaly jako svědci, tedy jako osoby, které vypovídají o důležitých konkrétních skutečnostech, které mají vztah k projednávané věci a které vnímaly vlastními smysly, nebo se je dozvěděly jinak (např. z doslechu).

[45] Je třeba odlišit předložení listin používaných peněžními ústavy a poskytnutí obecných informací, které se k těmto listinám vztahují, od sdělení konkrétních informací o chování daňového subjektu. Zatímco obecné informace o úrokových sazbách nezávisí na schopnosti vnímání a hodnověrnosti osoby, která je sděluje, neboť jsou snadno a objektivně ověřitelné a daňový subjekt se k nim může vyjádřit v rámci seznámení se

spisem, v případě výpovědi o skutečnosti, které byla vypovídající osoba svědkem, tomu tak není a až v těchto případech je proto třeba daňovému subjektu umožnit bezprostřední kontakt s touto osobou (viz v tomto smyslu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2008, č. j. 2 Afs 21/2008 - 65).

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

Podmínky poskytnutí půjček peněžními ústavy

[47] Stěžovatel také namítal, že správce daně postupoval při zjišťování obvyklého úroku nepřehledným a nesrozumitelným způsobem.

[48] Podle § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Podle § 31 odst. 2 věty prvé téhož zákona správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Tvrdil-li tedy stěžovatel, že výpočet příjmů vyplývající ze zvýhodněných půjček měl být proveden s odkazem na sazbu ve výši 140 % diskontní sazby České národní banky, pak pokud s ním správce daně nesouhlasil a dospěl k jinému názoru, než stěžovatel, bylo na správci daně, aby řádně zjistil skutkový stav a aby své závěry řádně odůvodnil. Stěžovatel mohl v průběhu správního řízení namítat, že postup správce daně při zjišťování obvyklého úroku v místě poskytování půjček byl proveden nesprávně, a bylo na správci daně, aby jeho námitky vyvrátil.

[49] Nejvyšší správní soud proto nesouhlasí s krajským soudem v tom, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno např. adresně ve vztahu k výši úrokových sazeb u půjček v cizí měně či k podmínkám poskytování půjček v cizí měně.

Právo vyjádřit se k výsledku daňové kontroly

[50] Stěžovatel v závěru své kasační stížnosti dále namítá, že až z kontrolní zprávy zjistil, že správce daně sám stanovil výši úroků z poskytnutých půjček v jiné výši než sjednané ve smlouvách. Stěžovatel tak byl zbaven příležitosti odůvodnit a uspokojivě doložit, proč použil úrokovou míru ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[51] Daňová kontrola je dílčím procesním postupem správce daně, který je zahájen zpravidla sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a je ukončen projednáním výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole. Dle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.

[52] Nejvyšší správní soud vycházel při posouzení důvodnosti této kasační námitky z obsahu správního spisu, v němž ověřil, že stěžovatel byl se skutečnostmi zjištěnými při daňové kontrole a se stanoviskem správce daně k těmto skutečnostem předběžně seznámen již při ústním jednání konaném dne 17. 4. 2009. Stěžovatel tak měl dostatečný prostor, aby se vyjádřil ke všem závěrům, ke kterým dospěl správce daně, když ze správního spisu vyplývá, že k projednání a předání zprávy o daňové kontrole došlo až dne 17. 8. 2009.

[53] Lze proto uzavřít, že stěžovatel nebyl při projednání výsledků daňové kontroly zkrácen na svých právech. S důvody obsaženými ve zprávě o daňové kontrole byl řádně seznámen a byla mu poskytnuta možnost vyjádřit se ke zprávě a navrhnout její doplnění ještě před ukončením daňové kontroly. K zjištěním správce daně se přitom stěžovatel vyjádřil již dne 9. 6. 2009.

[54] V žádném případě proto nelze přisvědčit tvrzení stěžovatele o nezákonnosti postupu správce daně při projednávání výsledků daňové kontroly, když Nejvyšší správní soud má zcela za prokázané, že právo na vyjádření k výsledkům daňové kontroly v daňovém řízení nebylo stěžovateli nijak upřeno.

IV. Závěr

[55] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná pro nepřezkoumatelnost (viz výše body 22-30 odůvodnění tohoto rozsudku), a proto napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil.

[56] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[57] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[58] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. ledna 2013

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu