

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **J., s. r. o.,** zastoupeného JUDr. Josefem Šperkem, advokátem se sídlem Jiřího z Poděbrad 157, Hořice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 7. 2004, sp. zn. 31 Ca 93/2004,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 7. 2004, sp. zn. 31 Ca 93/2004, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým soud zamítl žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále též „žalovaný“) ze dne 15. 1. 2004, č. j. 4622/120/2003. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Náchodě ze dne 16. 6. 2003, č. j. 72221/03/243912/4212, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001, kterým byla dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 42 470 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

Namítá, že za složku mzdy mohou být skutečně považována pouze taková plnění věrnostní, stabilizační a motivační povahy, která jsou poskytována za práci a která mají na vykonanou práci přímou vazbu. Pod toto vymezení však spadají též odměny při pracovních a životních jubileích zaměstnanců stěžovatele podle kolektivní smlouvy. Tyto odměny totiž jsou vázány na dlouhodobý pracovní výkon a podmínkou pro jejich výplatu je mimo jiné nepřetržité trvání pracovního poměru nejméně 3 let. Účelem těchto odměn je dosažení motivace zaměstnanců pro odpovědné, kvalitní a dlouhodobé plnění pracovních úkolů s cílem zajistit stabilizaci zaměstnanců. Stěžovatel odkazuje rovněž na ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a dodává, že předmětné odměny sice jsou vázány na dlouhodobý pracovní výkon, nicméně ohodnocena byla rovněž pracovní výkonnost, složitost, odpovědnost a namáhavost vykonávané práce. Tato odměna proto nebyla přiznána všem zaměstnancům, kteří splňovali příslušné podmínky, nýbrž byl diferencován jejich přínos pro zaměstnavatele. Při posuzování daňových nákladů tedy měly být tyto odměny považovány za složku mzdy (§ 4 odst. 1, 2, 3 zákona č. 1/1992 Sb., o mzdě, odměně za pracovní pohotovost a o průměrném výdělku) a jako takové měly být shledány i daňově uznatelnými [§ 25 odst. 1 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb.]. Proto stěžovatel tvrdí, že napadený rozsudek krajského soudu je protizákonný ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel dále tvrdí, že nesouhlasí ani s tvrzením krajského soudu, že nepředložil kromě kolektivní smlouvy jiný důkaz, z něhož by bylo možno dovodit, že se jedná o odměny, mající přímou vazbu na vykonanou práci. Již v daňovém řízení totiž stěžovatel tvrdil, že ne všem zaměstnancům navrženým na odměnu byla tato skutečně přiznána, z čehož je patrno, že existovala přímá vazba mezi těmito odměnami a vykonanou prací. Z kolektivní smlouvy dále vyplývá, že zaměstnavatel bude odměny poskytovat teprve po schválení vedením, z čehož rovněž vyplývá tato přímá vazba na vykonanou práci, nikoliv na pouhé trvání pracovního poměru. Správce daně tedy neprovedl všechny dostupné důkazy a nepřihlížel ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Tím porušil zásadu volného hodnocení důkazů ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a § 34 správního řádu. V tom stěžovatel spatřuje vady řízení podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Proto stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení a současně žádá o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti toliko odkazuje na rozhodnutí, které v této věci vydal, a na vyjádření, které učinil k podané žalobě.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního a soudního spisu konstatuje následující skutečnosti:

Ve dnech 26. - 28. 5. 2003 byla u stěžovatele provedena kontrola daně z příjmů právnických osob za rok 2001, v jejímž průběhu bylo zjištěno, že stěžovatel v předmětném období zaúčtoval na mzdových nákladech částku 73 000 Kč, vyplacenou některým zaměstnancům k životním výročím a k odchodu do důchodu.

Finanční úřad v Náchodě dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 6. 2003, č. j. 72221/03/243912/4212, vyměřil stěžovateli daň z příjmů právnických osob ve výši 42 470 Kč.

Finanční ředitelství v Hradci Králové (žalovaný) shora označeným rozhodnutím ze dne 15. 1. 2004 zamítlo odvolání stěžovatele proti citovanému rozhodnutí Finančního úřadu v Náchodě. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný především uvedl, že na základě kontroly daně z příjmů právnických osob správce daně za zdaňovací období roku 2001 vyloučil z daňových výdajů částku 73 000 Kč, vynaloženou na odměny při pracovních a životních jubileích. Tyto odměny vycházely z bodu D.2.1 kolektivní smlouvy a konkrétně bylo ve zmíněném roce vyplaceno 40 000 Kč na odměny 10 zaměstnancům, kteří dovršili 50 let věku, 15 000 Kč na odměny 3 zaměstnancům, kteří dovršili 60 let a konečně 18 000 Kč na odměny 3 zaměstnancům při odchodu do starobního nebo invalidního důchodu. Žalovaný vycházel především z ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb. a dále z ustanovení § 4 odst. 1, 2 zákona č. 1/1992 Sb. a konstatoval, že za složku mzdy mohou být považována pouze taková plnění věrnostní, stabilizační a motivační povahy, která jsou poskytována za práci a která na ni mají přímou vazbu, tj. jsou vymezena způsobem umožňujícím diferencovaně ocenit přínos práce jednotlivých zaměstnanců ve prospěch zaměstnavatele ve vazbě na skutečně odpracovaný čas a na výši dosažené mzdy za toto období. V tomto případě však vyplacené odměny údajně nebyly poskytovány za práci ani nebyly stanoveny ve vazbě na skutečný výkon práce, nýbrž jen z důvodu trvání zaměstnání po určitou dobu či k určitému dni. Předmětné odměny tak žalovaný označil za částky poskytované zaměstnancům vedle mzdy, tzn. za náklady, jež nelze uznat jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a stěžovatel měl o tuto částku zvýšit hospodářský výsledek a tím i základ daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona č. 586/1992 Sb.

Stěžovatel v žalobě brojící proti citovanému rozhodnutí žalovaného zejména namítl, že poskytnutí předmětných odměn dle kolektivní smlouvy je vázáno na dlouhodobý pracovní výkon a podmínkou pro jejich výplatu je nepřetržité trvání pracovního poměru nejméně po dobu 3 let. Účelem je pracovní motivace zaměstnanců. Návrhy na odměny podávají vedoucí odborných útvarů a poskytují se po schválení vedením v závislosti na dosahovaných pracovních výsledcích. Ne všem navrženým zaměstnancům byla odměna přiznána.

Krajský soud v Hradci Králové napadeným rozsudkem ze dne 23. 7. 2004 tuto žalobu zamítl, když především uvedl, že za složku mzdy mohou být považována jen taková plnění věrnostní, stabilizační a motivační povahy, která jsou poskytována za práci a mají na vykonanou práci přímou vazbu. Odměny poskytnuté v daném případě stěžovatelem však za součást mzdy považovat nelze, neboť sice měly věrnostní a stabilizační charakter, nicméně „přímou vazbu na vykonanou práci nestačí vymezit dobou trvání pracovního poměru, ale především počtem nebo podílem skutečně odpracované doby a její závislosti na mzdě poskytnuté zaměstnanci za určité období. Ze spisového materiálu pak nevyplynulo a ani žalobce sám to netvrdí, že by předložil kromě kolektivní smlouvy jiný důkaz, který by podpořil tvrzení, že se jedná o odměny, které měly přímou vazbu na vykonanou práci.“

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Předně je nutno uvést, že stěžovatel uplatnil kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. Podle písm. a) citovaného ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Důvody obsažené v písm. b) předpokládají vady řízení tkvící

v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit.

K namítané nezákonnosti Nejvyšší správní soud vychází z dikce ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. zákona č. 586/1992 Sb., podle něhož „*výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také ... pracovněprávní nároky zaměstnanců umožněné kolektivní smlouvou nebo vnitřním předpisem, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak*“. Přitom - v obecné rovině - platí, že základem daní z příjmů je rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Výdaje se odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem a zvláštními právními předpisy (M. Bakeš a kol., *Finanční právo,* 3. vyd., C. H. Beck, str. 261 a násl.). Legální definici mzdy obsahuje ustanovení § 4 odst. 2 zákona č. 1/1992 Sb., podle něhož „*mzdou se rozumí peněžitá plnění nebo plnění peněžité hodnoty (naturální mzda) poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci za práci, a to podle její složitosti, odpovědnosti a namáhavosti, podle obtížnosti pracovních podmínek, pracovní výkonnosti a dosahovaných pracovních výsledků. Za mzdu se nepovažují další plnění poskytovaná v souvislosti se zaměstnáním, zejména náhrady mzdy, odstupné, cestovní náhrady, výnosy z kapitálových podílů (akcií) nebo dluhopisů a odměna za pracovní pohotovost.*“ Podle odst. 3 tohoto ustanovení se mzda sjednává především v pracovní smlouvě nebo v jiné smlouvě nebo v kolektivní smlouvě. Podle ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 58/1991 Sb. mzdové prostředky jsou takové, které používají organizace k odměňování práce, nebo které vynakládají v přímé souvislosti s pracovní a obdobnou činností fyzických osob na základě jejich právního vztahu k organizaci. Zahrnují prostředky, vynakládané na mzdy a náhrady mzdy poskytované na základě pracovního poměru a obdobná plnění poskytovaná na základě služebního a členského poměru.

V projednávané věci panuje mezi účastníky řízení v zásadě názorová shoda v tom smyslu, že za složku mzdy ve vztahu k citovanému ustanovení zákona č. 586/1992 Sb. mohou být považována pouze taková plnění věrnostní, stabilizační a motivační povahy, která se přímo vztahují k odvedené práci. Diferenciačním kritériem mezi poskytnutými plněními se tak jeví závislost na výkonu práce. Tento právní názor má ostatně oporu i v odborné literatuře (viz např. V. Vorel, *Zdaňování věrnostních a stabilizačních odměn,* DHK, 1995, 20) a je konformní s právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud proto dospívá k závěru, že kasační důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. naplněn nebyl, jelikož právní názor obsažený v napadeném rozsudku krajského soudu není nezákonný a identifikuje se s ním rovněž sám stěžovatel. Jinak řečeno, stěžovatel ve skutečnosti nepolemizuje s právním názorem krajského soudu, na němž je založen napadený rozsudek, nýbrž tvrdí, že nebyla dostatečně zjištěna skutková podstata věci, jelikož přiznání předmětných odměn bylo založeno na pracovní výkonnosti oceněných pracovníků. Jestliže totiž mezi účastníky řízení a krajským soudem panuje shoda v tom směru, že odměny lze považovat za náklady podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. zákona č. 586/1992 Sb., pokud vykazují přímý vztah k vykonané práci, nejsou zajedno v otázce, zda v projednávané věci tento vztah byl dostatečně prokázán či nikoliv.

Proto Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení naplnění kasačního důvodu zakotveného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. V tomto směru z kolektivní smlouvy na rok 2001, platné u stěžovatele, zjistil, že podle čl. D 2.1 „*návrhy na odměny při významných životních výročích, eventuelně i k jiným významným příležitostem, podávají vedoucí odborných útvarů podle evidenčních údajů zpracovaných personální sekcí s tím, že VZO OS KOVO má právo na projednání. Návrh může podat i VZO OS KOVO*.“ Dále kolektivní smlouva specifikuje, že tato odměna se přiznává při dosažení 50 a 60 let věku zaměstnance, příp. při prvním skončení pracovního poměru po nabytí nároku na některý důchod. Výše odměny může být 4 000 - 6 000 Kč. Výslovně je uvedeno, že „*tyto odměny, které souvisí bezprostředně s pracovní činností zaměstnance jsou hrazené z výdajů organizace v souladu s ustanovením § 24 zákona č. 586/1992 Sb. a § 2 odst. 1 písm. a) vyhlášky FMPSV č. 58/91 Sb., o vymezení obsahu mzdových prostředků ve vazbě na dlouhodobý pracovní výkon*.“ Z bodu D 2.2 je konečně patrno, že tyto odměny nespadají pod mzdy hrazené ze zisku, které mají samostatný režim a jejichž schválení podléhá valné hromadě společnosti.

Z hlediska právního posouzení věci je zřejmé - jak je blíže vyloženo výše - , že klíčovým momentem pro vyhodnocení předmětných odměn jako daňových výdajů je jejich bezprostřední vztah k vykonávané práci. Citovaná správní rozhodnutí a napadený rozsudek krajského soudu proto z hlediska ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. obstojí tehdy, pakliže konstatovaná skutková podstata má oporu v provedeném dokazování. Jinak řečeno, pokud by ze zjištěného skutkového stavu vyplývalo, že předmětné odměny se skutečně nevztahovaly k vykonané práci a byly poskytovány toliko z důvodů trvání zaměstnání po určitou dobu či k určitému dni. Přitom Nejvyšší správní soud předesílá, že je nutno respektovat ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., podle něhož důkazní břemeno zásadně spočívá na daňovém subjektu.

V projednávané věci je již ze shora provedené rekapitulace patrno, že jak správní orgány, tak také krajský soud vycházely při svých úvahách toliko z citované dikce kolektivní smlouvy a z ní dovodily, že předmětné odměny byly poskytovány jen z důvodů trvání zaměstnání po určitou dobu či k určitému dni. Nejvyšší správní soud má však za to, že zmíněné znění kolektivní smlouvy lze interpretovat přinejmenším dvojím způsobem: jako automatické přiznání odměn pouze v závislosti na trvání zaměstnání (viz argumentace správních orgánů a krajského soudu) anebo také jako zohlednění kvality a dlouhodobosti vykonávané práce. Prvnímu způsobu interpretace nasvědčuje např. imperativní výraz „*se přiznává*“; druhému způsobu svědčí to, že o odměnách se rozhoduje na základě podaného návrhu, že „*souvisí bezprostředně s pracovní činností zaměstnance*“, přiznávají se „*ve vztahu na dlouhodobý pracovní výkon*“ a také že nejsou hrazeny ze zisku.

Za situace, kdy kolektivní smlouvu lze interpretovat dvojím způsobem, je nutno jeden z těchto možných způsobů (zvláště výklad pro daňový subjekt nepříznivý - viz princip in dubio pro mitius) náležitě opřít o dostatečná skutková zjištění.

V tomto směru však Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost je důvodná, neboť skutková podstata, z níž správní orgány vycházely, nemá dostatečnou oporu ve spisech. Jak totiž vyplývá již ze shora uvedeného, správní orgány ani krajský soud se např. nikterak nevypořádali s tvrzením stěžovatele (viz jeho odvolání ze dne 14. 7. 2003), že předmětné odměny představují „*na straně zaměstnanců příjmy zúčtované v souvislosti se zaměstnáním, které se zahrnují do vyměřovacího základu pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pro pojistné na všeobecné zdravotní pojištění a jsou předmětem daně z příjmů*.“ K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že podle ustanovení

§ 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb. o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti je vyměřovacím základem zaměstnance úhrn příjmů zúčtovaných mu organizací „*v souvislosti s výkonem zaměstnání*“, přičemž podle odst. 2 písm. c) stejného ustanovení se do tohoto základu zahrnují i „*plnění věrnostní nebo stabilizační povahy; za taková plnění se vždy považují plnění poskytnutá z důvodu trvání zaměstnání po určitou dobu nebo k určitému dni*“. Pokud by se ukázalo tvrzení stěžovatele pravdivým, vznikla by v důsledku citovaných správních rozhodnutí a rozsudku krajského soudu zjevně nevyvážená situace, kdy by na straně jedné předmětné odměny podléhaly všem zmíněným zdaněním a odvodům, na straně druhé by je však stát neakceptoval jako daňově uznatelné výdaje. Již tento závěr by pak svědčil o jejich chybném právním posouzení.

Pochybení správních orgánů spatřuje Nejvyšší správní soud rovněž v tom, že se nezabývaly otázkou, zda předmětné odměny byly přiznány automaticky všem navrženým zaměstnancům anebo že byly vyplaceny jen některým z nich, jak tvrdí stěžovatel. Rovněž z této skutečnosti, pokud by se ukázala být pravdivou, totiž logicky plyne, že se nejednalo o odměny paušální, nýbrž že při jejich vyplácení bylo přihlédnuto k vykonávané práci pro stěžovatele, což by opět přesvědčilo jejich posouzení jako daňově uznatelných výdajů. S tím souvisí rovněž to, že správní orgány se nikterak nevypořádaly ani se samotným mechanismem přiznávání těchto odměn.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v projednávané věci shora zmíněný právní názor správních orgánů a krajského soudu neodpovídá zjištěné skutkové podstatě, z níž tyto orgány při svém rozhodování vycházely.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a proto zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v dalším řízení vázán shora vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Za této procesní situace, kdy Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti rozhodl neprodleně po jejím obdržení a po nezbytném poučení účastníků řízení o složení senátu, se z důvodu nadbytečnosti již samostatně nezabýval návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Protože Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 16. 2. 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu