



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **C., spol. s r. o.**, zastoupeného Mgr. Josefem Staňkem, advokátem se sídlem v Chrudimi, Tovární 1112, proti žalovanému **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2006, č. j. 9 Ca 233/2004 – 47,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2006, č. j. 9 Ca 233/2004 – 47, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

V záhlaví uvedeným rozsudkem byla Městským soudem v Praze (dále jen „městský soud“) zamítnuta žaloba žalobce proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“) ze dne 22. 7. 2004, č. j. FŘ-12305/12/03. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 6 (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 8. 2003, č. j. 209615/03/006512/6947 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 431 520 Kč.

Rozsudek městského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), a b) zákona. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel namítá, že hlavním žalobním bodem bylo porušení § 50 odst. 7 a § 2 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Dále uvádí, že ve správním řízení žalovaný dospěl k závěru, že posouzení podmínek aplikace ustanovení § 25 odst. 1 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) není důležité. Žalovaný se vůbec nezabýval použitím ustanovení § 25 odst. 1 písm. r) ZDP, které stěžovatel v odvolání namítal. Městský soud se tímto problémem zabýval jen okrajově, když uvedl, že by bylo na místě zabývat se odvolací námitkou znovu, přestože v dřívějším řízení týkajícím se jiné daně již správní orgán konstatoval, že dary byly překvalifikovány na příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. c) ZDP. Městský soud se k tomuto žalobnímu bodu dále nevyjadřoval a je tak dle stěžovatele naplněn důvod podání kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Jako důvod neuznání částek snižujících základ daně žalovaný uváděl porušení § 25 odst. 1 písm. d) a porušení § 25 odst. 1 písm. r) ZDP. Stěžovatel v průběhu správního řízení i v žalobě poukazoval na to, že pro obdarované nelze použít ustanovení § 25 odst. 1 písm. d) ZDP, neboť obdarovaní nikdy nebyli členy statutárního orgánu ani jiného orgánu stěžovatele, neměli tedy příjmy dle § 6 odst. 1 písm. c) ZDP. Dary bylo proto možné překvalifikovat pouze na příjmy podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, které jsou nákladem podle § 24 odst. 1 ZDP. Dále stěžovatel poukazoval na to, že pro daný případ nelze použít § 25 odst. 1 písm. r) ZDP, neboť nešlo o daně zaplacené za jiného poplatníka.

Městský soud se nepřiklonil k argumentaci žalovaného, který tvrdil, že příjemci darů jako společníci stěžovatele byli členové jiného orgánu, neboť měli právo účasti na valné hromadě, která je jejím nejvyšším orgánem. Městský soud naopak vyšel z faktu, že když obdarovaní byli v minulosti jednatelem společnosti, byli tedy sami statutárními orgány. Podle odůvodnění rozsudku pro aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 ZDP není významné složení statutárního orgánu, tedy to, zda obdarované osoby byly členy statutárního orgánu či statutárními orgány samotnými. Podle městského soudu by gramatický výklad výše uvedeného ustanovení znamenal nerovnost ve zdanění daňových subjektů, u nichž působí kolektivní statutární orgán a těch, u nichž funkci statutárního orgánu zastává jedinec. K tomuto důvodu stěžovatel dodává, že i z dalších okolností, než jenom z rozdílu mezi ust. § 6 odst. 1 písm. b) a ust. § 6 odst. 1 písm. c) ZDP lze soudit, že tato nerovnost byla záměrem zákonodárce.

Městský soud konstatoval, že právní názor žalovaného o vyloučení předmětných výdajů podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. d) ZDP, byl správný, i když z jiného právního pohledu, než kterým argumentoval žalovaný.

Stěžovatel má za to, že posouzení právní otázky městským soudem tímto způsobem je chybné. Aby bylo možné použít § 25 odst. 1 písm. d) cit. zákona, musely by být příjmy ze závislé činnosti zdaňovány podle § 6 odst. 1 písm. c) ZDP. Odměny jednatelů za práci pro společnost jsou však zařazeny pod ust. § 6 odst. 1 písm. b) cit. zákona, proto nemohou být z nákladů právnických osob vyloučeny podle § 25 odst. 1 písm. d) ZDP. Argumentace městského soudu je podle stěžovatele chybná proto, že činnost jednatele podle ustanovení § 133 - § 135 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „OZ“) je stejnou prací, jako je činnost členů statutárních orgánů podle § 191 a násl. OZ. Proto i odměny členů statutárních orgánů podle § 6 odst. 1 písm. c) cit. zákona jsou odměny za práci pro společnost, přestože to v ust. § 6 odst. 1 písm. c) cit. zákona není uvedeno. Názor městského soudu, že odměny jednatelů jako individuálních statutárních orgánů nutno posuzovat stejně, jako odměny členů statutárních orgánů, dával by potom nejistotu, zda tyto odměny zařazovat pod

§ 6 odst. 1 písm. b) ZDP nebo pod ust. § 6 odst. 1 písm. c) cit. zákona. Podle obvyklé správní praxe orgánů správce daně od počátku účinnosti ZDP jsou odměny jednatelů vesměs v nákladech uznávány a rovněž v případě této žaloby se žalovaný ani nepokusil o použití podobného argumentu. Pokud by se výše uvedený názor městského soudu měl akceptovat, znamenalo by to odchýlení od správní praxe a naprostou revoluci ve zdaňování odměn jednatelů.

Dále je dle stěžovatele nutno vzít do úvahy, že v období, kdy dary obdrželi, byli příjemci pouze společníky. Pan J. C. byl jednatelem pouze v období od 11. 2. 1992 do 3. 12. 1993 a pan F. N. pouze v období od 22. 5. 1993 do 16. 12. 1998, jak je uvedeno v úplném výpisu z obchodního rejstříku společnosti. Proto zařazení těchto darů do příjmů ze závislé činnosti je možné pouze nepřímo, přes ust. § 6 odst. 1 písm. d) ZDP, které se v relevantním znění dostalo do cit. zákona novelou č. 132/2000 Sb., účinnou až od 1. ledna roku 2001, tj. v období, kdy byly dary vyplaceny. Podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) cit. zákona se sice hodnotí „dřívější činnost“ bez časového omezení, ale lze vyslovit pochybnost, že by např. dar panu J. C. byl vyplacen v souvislosti s jeho činností jednatele v období před 8 lety. Rovněž pro modelový případ, že by k darům - odměnám došlo v roce 2000, který předcházел účinnosti aktuálního znění ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) ZDP, nebo pro další modelový případ, že by pan J. C. v minulosti vůbec nebyl jednatelem, lze si argumentaci soudu těžko představit. I z tohoto důvodu má stěžovatel za to, že městský soud posoudil právní otázku chybně.

Městský soud dále nepovažuje za oprávněnou námitku stěžovatele, že pro žalovaný případ nelze použít ust. § 25 odst. 1 písm. r) cit. zákona. Soud je přesvědčen, že jde o případ daně zaplacené plátcem za poplatníka, tedy podléhající výše citovanému ustanovení. Výjimkou jsou pouze případy podle § 24 odst. 2 písm. ch) a u) ZDP. Stěžovatel má zde rovněž za to, že jde o chybné posouzení právní otázky soudem. Stěžovatel v podané žalobě namítal, že se žalovaný v napadeném konečném rozhodnutí nevypořádal s argumentací stěžovatele, že porušil § 50 odst. 7 a § 2 odst. 1 daňového řádu a až následně § 25 odst. 1 písm. d) a písm. r) ZDP. Proto v žalobě podrobně nerozebíral důvody, proč nelze pro daný případ použít ust. § 25 odst. 1 písm. r) ZDP. Až v replice k vyjádření žalovaného stěžovatel uvedl názor, že protože podle názoru stěžovatele není možné zařadit odměny společníků a jednatelů do příjmů podle § 6 odst. 1 písm. c) ZDP, jsou odměny podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP stejně jako odměny podle § 6 odst. 1 písm. a), tedy z klasických pracovně-právních vztahů, nákladem podle § 24 odst. 1 ZDP. Nákladem jsou celé částky těchto odměn „hrubé mzdy“, tedy jak později vyplacená čistá částka, tak i z těchto odměn sražená daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti. V § 38h ZDP je jasně uvedeno, že plátce daně (zaměstnavatel) srazí zálohu na daň z příjmu fyzických osob, a to ze zdanitelné mzdy, která je vypočtena z hrubé mzdy po uplatnění odečitatelných částek. Potom, co správce daně, v dřívějším řízení ukončeným odvolacím rozhodnutím č. FŘ-7354/11/02 překvalifikoval vyplacené dary na čistou část odměny ze závislé činnosti a doměřil brutací daň, skládal se proto celý příjem zaměstnance ze závislé činnosti z příjmu ve výši vyplacené částky + částky daně dodatečně vypočtené správcem daně. Celý tento příjem je nákladem společnosti neboť podle stěžovatele nelze příjem zařadit pod § 6 odst. 1 písm. c) ZDP. Ke sražené záloze na daň z příjmu fyzických osob ze zdanitelné mzdy se nemůže § 25 odst. 1 písm. r) ZDP vztahovat. Dodatečný argument žalovaného, který je uveden na str. 6 rozsudku, že společníkům byla vyplacena celá částka (brutto) bez zdanění, nemá oporu ve spise. Následná odvolávka žalovaného na ust. § 38s cit. zákona se týká pouze § 38d - vybírání daně srážkou podle zvláštní sazby. Na konkrétní případ bylo možné použít § 69 odst. 1 daňového řádu. Tam je jasně uvedeno, že „základem pro výpočet daně je částka, z níž by po sražení

daně zbyla částka, která byla plátcem poplatníkovi vyplacena“. Je tedy „odměnou ze závislé činnosti“ celá částka základu daně. Pokud je daňovým nákladem čistá část odměny, stejně tak musí být nákladem doměřená daň, která měla být ze základu daně - hrubé odměny poplatníka, plátcem sražena.

Z faktu, že proti ust. § 25 odst. 1 písm. r) ZDP není v zákoně uvedena jiná výjimka, než soud sám uvedl - § 24 odst. 2 písm. ch) a u) cit. zákona a z toho, že je nepochybné, že daň, kterou platí plátcem odvodem z mezd poplatníka jako součást celkové odměny, je nákladem pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 cit. zákona, lze odvodit jediné, že pro odvody sražených daní z odměn ze závislé činnosti podle § 24 odst. 2 písm. a) a písm. b) ZDP nelze ust. § 25 odst. 1 písm. r) cit. zákona použít. Jinak by bylo možné ustanovení § 25 odst. 1 písm. r) ZDP použít na jakékoliv daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti, které by zaměstnavatel z mezd svých zaměstnanců srazil a pod svým jménem správci daně odvedl.

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

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti omezil na konstatování, že napadený rozsudek shledává zákonným a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností, vyšel přitom z právního stavu platného v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Z předloženého spisového materiálu vyplynulo, že stěžovatel na základě darovacích smluv ze dne 26. 4. 2001 obdaroval k životnímu jubileu pana J. C. a pana F. N. částkou 250 000 Kč. Podle společenské smlouvy o založení společnosti s ručením omezeným společnosti stěžovatele ze dne 5. 3. 2001 a podle úplného výpisu z obchodního rejstříku vedeného Městským soudem v Praze, oddíl C, vložka 5030 ze dne 12. 1. 2004 byli obdarováni pan J. C. a pan F. N. za dobu svého působení u stěžovatele statutárními orgány v pozici jednatele společnosti. Pan J. C. byl jednatelem v období od 11. 2. 1992 do 3. 12. 1993 a pan F. N. v období od 22. 5. 1993 do 16. 12. 1998.

Dne 23. 11. 2001 správce daně zahájil u stěžovatele kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 1997, 1998, 1999, 2000 a 2001. Ve zprávě o daňové kontrole je pak uvedeno, že správce daně shledal porušení ustanovení § 6 odst. 1 písm. c) a § 3 odst. 4 ZDP, když stěžovatel vyplacené částky obdarovaným nezdanil a uzavřel s poplatníky darovací smlouvy, které určovaly, aby daňovou povinnost (daň darovací) nesli poplatníci sami. Stěžovatel porušil ustanovení § 6 odst. 1 písm. c) ZDP, protože příjmy související s výkonem závislé činnosti jsou předmětem daně z příjmů právnických osob. Daň byla správcem daně stanovena ve smyslu ustanovení § 38h odst. 3 s navýšením dle ust. § 38s ZDP. Platebním výměrem č. 142716/02/066523 správce daně stěžovateli předepsal k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 267 837 Kč. Proti platebnímu výměru ze dne 13. 5. 2002 se stěžovatel odvolal a žalovaný pak následně odvolání zamítl.

Na základě výše uvedených výsledků daňové kontroly daně ze závislé činnosti pak stěžovatel podal dne 31. 1. 2003 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, kde uplatnil jako položku snižující základ daně částku

725 598 Kč, která se skládala z částek 2x 250 000 Kč – vyplacené dary a částku 225 598 Kč (2 x 112 799 Kč) jako „brutací“ doměřené daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. V příloze k tomuto přiznání stěžovatel zdůvodnil, že původně tyto částky nebyly nákladovými položkami, jednalo se o dary zaúčtované jako položky neovlivňující základ daně z příjmů právnických osob. Podle stěžovatele se jak tyto dary, tak i brutací doměřená daň staly nákladovou položkou tím, že platebním výměrem č. 142716/02/006523 byly deklarované dary překlasifikovány jako odměna za práci jednatelů podle § 6 odst. 1 písm. d) v návaznosti na § 6 odst. 1 písm. b) ZDP.

Na základě podaného dodatečného daňového přiznání správce daně zahájil dne 3. 3. 2003 vytykácí řízení. V rámci vytykácího řízení dne 9. 4. 2003 správce daně zahájil protokolem o ústním jednání daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za období roku 2001. Zprávu o kontrole správce daně projednal se stěžovatelem dne 18. 7. 2003. Ve zprávě činí správce daně závěr, že částku 725 598 Kč uplatněnou v dodatečném daňovém přiznání podaném po vydání rozhodnutí o doměření daňové povinnosti týkající se vyplacených darů jako položku snižující hospodářský výsledek za rok 2001 nelze uznat jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle ust. § 25 odst. 1 písm. d) a r) ZDP. Při projednání zprávy o daňové kontrole, zachyceném do protokolu o ústním jednání ze dne 18. 7. 2003, stěžovatel postrádal důvod neuznání uplatněného nákladu v části darů s tím, že není zdůvodněna aplikace ust. § 25 odst. 1 písm. d) ZDP, neboť se nejednalo o členy statutárních orgánů ani další osoby uvedené pod tímto ustanovením zákona. Tuto námitku správce daně nehodnotil jako námitku směřující k obsahu protokolu, nýbrž jako postoj ke zjištění daňové kontroly. Na základě výsledků kontroly pak správce daně vydal dodatečný platební výměr č. j. 209615/03/006512/6947.

Proti tomuto podal stěžovatel odvolání, ve kterém namítal, že zmínění společníci nepatří do žádné skupiny osob vyjmenovaných v § 25 odst. 1 písm. d) ZDP. Společníci byli v minulosti jednatelem společnosti, nebyli však členy statutárního orgánu, ani žádného jiného orgánu společnosti, neboť žádný statutární orgán společnost nemá a nikdy neměla. Jak je možné podle stěžovatele ověřit z úplného výpisu společnosti. Jednatelé jsou sami statutárními orgány, nemohou být tedy svými vlastními členy. Dle stěžovatele se nejednalo ani o daně placené za jiného poplatníka, jak je uvedeno v § 25 odst. 1 písm. r) ZDP, neboť daň byla sražená z hrubé odměny poplatníka, byla tedy placená poplatníkem samotným, i když byla vypočtena správcem daně brutací. Stěžovatel taktéž namítal číselné nesrovnalosti v dodatečném platebním výměru. Žalovaný odvolání dne 22. 7. 2004 zamítl. Námitku stěžovatele, zda se jedná nebo nejedná o odměny členům statutárního orgánu, označil za nepodstatnou. Žalovaný uvedl, že posuzuje v tomto případě již pouze otázku, zda odměny členů statutárního orgánu, jak byly klasifikovány v kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, jsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jak vyplývá z ustanovení § 25 odst. 1 písm. d) v daném případě se nejedná o výdej na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Rozhodnutí o odvolání napadl stěžovatel žalobou. Stěžovatel v podané žalobě namítal, že kromě argumentace, že uplatnil částky nákladů v rozporu s ust. § 25 odst. 1 písm. d) a r) ZDP (uvedeno ve zprávě o daňové kontrole) a kromě zjištění kontroly, že stěžovatelem byly porušeny podmínky osvobození od důchodové daně stanovené v opatření MF ČR č. j.: 153/47 630/91 (uvedeno ve sdělení důvodu rozdílu na doměřené dani) žádné další důvody ani související důkazy ze strany správce daně uvedeny nebyly. Žalovaný se dle stěžovatele ve svém rozhodnutí samostatně nevypořádal s námitkou, že u obdarovaných nejde o žádnou z kategorií osob, na které se vztahuje ust. § 25 odst. 1 písm. d) ZDP a s námitkou, že nešlo

o daně placené za jiného poplatníka ve smyslu § 25 odst. 1 písm. r) ZDP, pouze se odvolával na zjištění správce daně vyplývající z kontroly daně s příjmů ze závislé činnosti. Podle názoru stěžovatele tak žalovaný porušil ust. § 50 odst. 7 daňového řádu a rovněž ust. § 25 odst. 1 písm. d) ZDP. Bylo podstatné vyjádřit se ke vztahu osob ke stěžovateli, o jejichž odměnu šlo a dokladovat, zda tyto osoby byly či nebyly členy statutárního či jiného orgánu stěžovatele. To lze zjistit z úplného výpisu z obchodního rejstříku stěžovatele, podle kterého tento neměl po celou dobu své existence žádný kolektivní statutární, ani jiný orgán, kterého členové by mohli být obdarováni.

Městský soud žalobu zamítl. Námitku žalobce, že nebyla naplněna podmínka ust. § 25 odst. 1 písm. d) ZDP, neboť v dané věci nebyly obdarované osoby členy statutárních orgánů, nepovažoval soud za důvodnou, a to nejen proto, že částku 500 000 Kč jim vyplacenou finanční orgány klasifikovaly dle ust. § 6 odst. 1 písm. c) cit. zákona jako odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob již v řízení, v němž bylo vydáno pravomocné rozhodnutí o doměření daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, jak je patrné ze zprávy o daňové kontrole č. j. 9451/02/006931/100770 k uvedené dani. Uvedené zjištění sice bylo podkladem pro posouzení stěžovatelem uplatněných nákladů i ve věci daně z příjmů právnických osob, neboť i v této věci, byť podle jiného ustanovení /§ 25 odst. 1 písm. d) cit. zákona/, je skutková a právní kvalifikace odměn stejná jako v ust. § 6 odst. 1 písm. c) cit. zákona, totiž, že musí jít o odměny statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob, nicméně jde o vyměření jiné daně, podle jiného zákonného postupu a proto bylo na místě, aby se žalovaný s touto podmínkou vypořádal znovu ve vztahu k doměření dani v souzené věci. Soud však shledal, že byť žalovaný toto posouzení pro účely předmětné daně v odůvodnění svého rozhodnutí konkrétně nerozvinul a až ve vyjádření k žalobě naznačil, že šlo o kvalifikaci obdarovaných jako společníků stěžovatele tvořících nejvyšší orgán společnosti - valnou hromadu, čemuž soud z důvodů shodných, jaké stěžovatel uvedl ve své replice, nepřisvědčuje, v konečném důsledku v posouzení výdajů žalovaný nepochybil. Právní závěr žalovaného, že šlo o odměny, které je třeba vyloučit z daňově uznatelných nákladů dle ust. § 25 odst. 1 písm. d) cit. zákona soud považoval za správný i z následujících důvodů. Nelze totiž nevztít v úvahu nespornou skutečnost, kterou uvedl stěžovatel a která vyplývá i z výpisu z obchodního rejstříku, že obdarovaní pan J. C. a pan F. N. byli za dobu svého působení u stěžovatele, každý v určité době, statutárním orgánem v pozici jednatele společnosti. Podle čl. 8 společenské smlouvy o založení je jednatel, a to v souladu s ust. § 133 obchodního zákoníku, statutárním orgánem společnosti. Je pravdou, že stěžovatel je dle společenské smlouvy ve spojení se zápisem do obchodního rejstříku takovým podnikatelským subjektem, který nemá kolektivní statutární orgán, který by byl tvořen více fyzickými osobami - členy statutárního orgánu (pojem člen významově znamená vždy začlenění a postavení určité osoby v rámci určitého kolektivního subjektu), nicméně tato skutečnost nemůže zakládat jiný případ z hlediska daňově uznatelných nákladů než, jaký má na mysli ust. § 25 odst. 1 písm. d) ZDP. Je tomu tak proto, že smyslem citovaného zákonného ustanovení (a to i v porovnání s některými dalšími uvedenými výjimkami v odst. 1) je vyloučit z daňově uznatelných nákladů částky, které svým charakterem přímo neovlivňují dosažení, zajištění a udržení příjmů, resp. hospodářský výsledek a takovou částkou jsou bezpochyby i odměny, které daňový subjekt vyplatí, ať již členům statutárních orgánů, jde-li o kolektivní statutární orgán, či o jedinému statutárnímu orgánu, není-li kolektivní statutární orgán založen. Účelem je stále vyplacení odměn osobám za jejich působení v rámci statutárního orgánu, přičemž daňový zákon nerozlišuje jejich funkce a náplň a ani to není potřebné, když pro daňové účely je jediné rozhodující právě jen charakter vyplacené částky jako odměny za působení ve statutárním orgánu. Podle § 133 obchodního zákoníku u společnosti s ručením omezeným jsou jednatel či více jednatelů

statutárním orgánem. Pro aplikaci ust. § 25 odst. 1 písm. d) ZDP nebylo tak významné složení statutárního orgánu, tedy to, zda obdarované osoby byly členy statutárního orgánu či statutárními orgány samotnými, nýbrž to, že částky byly vyplaceny jako odměny pro statutární orgán. Takový výklad citovaného zákonného ustanovení není výkladem rozšiřujícím, který by byl v rozporu s ust. § 25 odst. 1 písm. d), naopak je výkladem, který vychází ze smyslu tohoto zákonného ustanovení a pamatuje na případ, který, byť není výslovně v tomto ustanovení vyjádřen, je ve své daňové podstatě shodný a tím i právně podřaditelný pod případ „odměn členů statutárních orgánů“ v zákoně upravený. Jiný výklad vycházející pouze z gramaticky přesného vyjádření příjemců odměn, redukující tyto příjemce jen pro případ kolektivního statutárního orgánu, by znamenal nerovnost ve zdanění daňových subjektů, u nichž působí kolektivní statutární orgán, a těch, u nichž funkci statutárního orgánu zastává jednotlivec. Odůvodnění napadeného rozhodnutí v uvedeném směru, resp. jiný náhled žalovaného na klasifikaci obdarovaných osob dle ust. § 25 odst. 1 písm. d) cit. zákona, není vadou řízení, která by vzhledem k tomu, co bylo výše uvedeno, měla vliv na zákonnost rozhodnutí. V dané věci šlo stále jen o posouzení správnosti aplikace ust. § 25 odst. 1 písm. d) cit. zákona na skutkový stav, soud byl proto povinen zaujmout právní stanovisko k aplikaci citovaného zákonného ustanovení a k jeho dopadu na daňovou povinnost stěžovatele. To soud učinil, a i když doměření daně shledal oprávněným z jiného právního pohledu dle téhož ust. § 25 odst. 1 písm. d) cit. zákona, než kterým výslovně argumentoval žalovaný, uvedené nemělo vliv na správnost právního závěru žalovaného. Soud nepovažoval za oprávněnou ani další námitku stěžovatele opoující vyloučení z daňově uznatelných nákladů u předmětné daně z příjmů právnických osob částky daně z příjmů ze závislé činnosti doměřené brutací ve výši 225 598 Kč.

Proti rozsudku podal stěžovatel kasační stížnost.

Kasační stížnost stěžovatel opírá o důvody, uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že 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.

Předně stěžovatel namítá, že hlavním žalobním bodem jeho žaloby bylo porušení § 50 odst. 7 a § 2 odst. 1 daňového řádu žalovaným, když se tento přes odvolací námitky stěžovatele ve svém rozhodnutí nezabýval posouzením podmínek aplikace ustanovení § 25 odst. 1 písm. d) ZDP a použitím ustanovení § 25 odst. 1 písm. r) ZDP. Městský soud se dle názoru stěžovatele tímto problémem zabýval jen okrajově, když uvedl, že by bylo na místě zabývat se odvolací námitkou porušení § 25 odst. 1 písm. d) ZDP znovu, přestože v dřívějším řízení týkajícím se jiné daně již správní orgán konstatoval, že dary byly překvalifikovány na příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. c) ZDP.

Výše uvedenou kasační námitku stěžovatele, ačkoliv ji tento zakomponoval pod stížní důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., lze dle jejího obsahu podřadit

pod kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Absence reakce soudu na žalobní body by v případě, že by byla prokázána, způsobila nepřezkoumatelnost rozhodnutí ve smyslu výše uvedeného ustanovení spočívající v nedostatku důvodů.

Při posuzování výše uvedené námitky postupoval Nejvyšší správní soud dle níže uvedených zákonných ustanovení.

Dle ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví. Zásada vázanosti soudního přezkumu žalobními body má své výjimky, a to v ustanovení § 76 s. ř. s., podle jehož odst. 1 písm. a) soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem v případě nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.

Dle ustanovení § 50 odst. 7 daňového řádu musí být rozhodnutí o odvolání odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu. V odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými.

Ve smyslu výše uvedeného ustanovení je nutné, aby v rozhodnutí o odvolání bylo reagováno na všechny námitky odvolatele. Z odůvodnění musí být seznatelné, proč považuje odvolací orgán námitky daňového subjektu za liché, mylné či vyvrácené a které skutečnosti vzal pro podklad svého rozhodnutí. Nedostatek odůvodnění je pak podstatnou vadou řízení zakládající nepřezkoumatelnost tohoto rozhodnutí. Vadu nedostatečného odůvodnění nelze zhojit vyjádřením k žalobě.

Městský soud se žalobní námitkou stěžovatele, zda napadené rozhodnutí splňuje požadavky zakotvené v ustanovení § 50 odst. 7 daňového řádu, samostatně nezabýval.

Porušení citovaného ustanovení stěžovatel spatřoval jednak v tom, že žalovaný ve svém rozhodnutí znovu nehodnotil k odvolacím námitkám podmínky aplikace ustanovení § 25 odst. 1 písm. d) ZDP a pouze převzal výsledky předešlého daňového řízení, jednak v tom, že žalovaný neodůvodnil užití ustanovení § 25 odst. 1 písm. r) ZDP, když na něj v rozhodnutí pouze odkázal.

Z napadeného rozsudku je zřejmé, že k první části výše uvedené žalobní námitky, tedy k absenci důvodů aplikace ustanovení § 25 odst. 1 písm. d) ZDP, se městský soud vyjádřil v té části odůvodnění svého rozsudku, kde posuzoval opodstatněnost stěžovatelova tvrzení, že obdarované osoby nebyly členy statutárních orgánů. Městský soud stěžovatelem namítanému nedostatečnému odůvodnění přisvědčil, když dospěl k závěru, že žalovaný se měl s naplněním díkce ustanovení § 25 odst. 1 písm. d) ZDP vypořádat znovu ve vztahu k doměřené dani. Soud však shledal, že byť žalovaný toto posouzení konkrétně pro účely předmětné daně v odůvodnění svého rozhodnutí nerozvinul a až ve vyjádření k žalobě naznačil, že šlo o kvalifikaci obdarovaných jako společníků žalobce tvořících nejvyšší orgán společnosti - valnou hromadu, čemuž soud z důvodů shodných, jaké žalobce uvedl ve své replice, nepřisvědčil, v konečném důsledku v posouzení výdajů žalovaný nepochybil. Odůvodnění napadeného rozhodnutí v uvedeném směru, resp. jiný náhled žalovaného na klasifikaci obdarovaných osob dle ust. § 25 odst. 1 písm. d) cit. zákona dle názoru soudu, není vadou řízení, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že městský soud dospěl k závěru, že stěžovatelem namítané pochybení žalovaného nezpůsobilo nezákonnost jeho rozhodnutí. V této části odůvodnění nelze rozsudek městského soudu považovat za nepřezkoumatelný.

V rozsudku městského soudu však zcela absentuje reakce soudu na druhou část výše uvedené žalobní námitky, dle které je rozhodnutí žalovaného v rozporu s ustanovením § 50 odst. 7 daňového řádu, neboť žalovaný neodůvodnil užití ustanovení § 25 odst. 1 písm. r) ZDP. Městský soud, aniž by k této námitce rozhodnutí žalovaného přezkoumal a učinil příslušné závěry, sám naplnění podmínek pro použití předmětného ustanovení vyložil a nahradil tak odůvodnění žalovaného svým vlastním.

S tímto postupem městského soudu nelze souhlasit.

Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného nelze dospět k jinému závěru, než učinil stěžovatel, a to, že předmětné rozhodnutí požadavkům ustanovení § 50 odst. 7 daňového řádu nevyhovuje. Z textu odvolání stěžovatele ze dne 19. 9. 2003 je zřejmé, že stěžovatel mimo jiné rozporoval aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. r) ZDP, když tvrdil, že v daném případě nejde o daně zaplacené za jiného poplatníka, ale jde o daň sraženou z hrubé odměny poplatníka, a to i když byla vypočtena „brutací“. K námitce se žalovaný nijak nevyjádřil. Nutno podotknout, že použití předmětného ustanovení neodůvodnil ani ve zprávě o daňové kontrole. Za situace, kdy žalovaný ustanovením § 25 odst. 1 písm. r) ZDP odůvodňoval neuznatelnost stěžovatelem deklarovaných vyplacených odměn, se nelze ztotožnit s postupem, kdy žalovaný na předmětné ustanovení pouze odkáže. Na námitky stěžovatele reagoval žalovaný až ve vyjádření k žalobě. Vadu chybějícího odůvodnění tímto postupem již napravit nelze. Rozhodnutí žalovaného vzhledem k výše uvedenému pochybení shledává Nejvyšší správní soud nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Pokud městský soud k této skutečnosti nepřihlédl a žalobu na základě nedůvodnosti uplatněných námitek zamítl, je třeba i jeho rozsudek označit za nepřezkoumatelný.

Je-li rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek odůvodnění, nelze v plném rozsahu vážit důvodnost jednotlivých kasačních námitek. Vzhledem k tomu, že jádrem sporu je zodpovězení otázky, zda byly v daném případě naplněny podmínky ustanovení § 25 odst. 1 písm. d) ZDP, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné *obiter dictum* se k dané problematice vyjádřit. K tomu, aby bylo možno rozhodnout, zda určitý příjem podléhá dani, je nutno posoudit charakter takového příjmu. V daném případě tak správce daně učinil v řízení o dani z příjmů ze závislé činnosti, kde klasifikoval stěžovatelem vyplacené dary k životnímu jubileu společníkům ve smyslu ustanovení § 6 ZDP jako příjmy ze závislé činnosti, přičemž shledal, že stěžovatel porušil ustanovení § 6 odst. 1 písm. c) ZDP. Za situace, kdy bylo finančními orgány v řízení o dani ze závislé činnosti pravomocně rozhodnuto o určité skutečnosti, která je podstatná pro následně vedené řízení o dani z příjmů právnických osob /v daném případě je, jak uvedl městský soud, skutková i právní kvalifikace odměn stejná jak pro řízení o dani ze závislé činnosti ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. c) ZDP, tak pro řízení o dani z příjmů právnických osob dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. d) ZDP/, nelze připustit, aby správce daně závěry jednou učiněné zcela ignoroval, resp. k nim nepřihlédl. Takový postup by byl v rozporu s ustanovením § 28 daňového řádu. V případech, kdy se žalovaný dovolává svého dřívějšího rozhodnutí, je nutné, aby respektoval ustanovení § 50 odst. 7 daňového řádu a vypořádal se se všemi odvolacími námitkami. Aby rozhodnutí žalovaného vyhovělo požadavkům přezkoumatelnosti, nemělo by se omezit pouze na odkaz, ale mělo by výsledky předešlého řízení stručně vymezit a uvést skutečnosti, které byly jeho

podkladem. V daném případě, ačkoli rozhodnutí žalovaného vydané v řízení o dani ze závislé činnosti není předmětem tohoto soudního přezkumu, nelze odhlédnout od skutečnosti, že závěry ze zprávy o kontrole plně nekorespondují s odůvodněním rozhodnutí o odvolání. Zatímco ve zprávě o kontrole ze závislé činnosti je stěžovateli konkrétně vytýkáno porušení ustanovení § 6 odst. 1 písm. c) ZDP, v rozhodnutí o odvolání je citován celý § 6 ZDP a žalovaný zvýraznil písm. d) citovaného ustanovení. Stěžovateli tak mohly vzniknout pochybnosti o tom, zda správce daně klasifikoval vyplacené dary dle písm.c) či d) ustanovení § 6 odst. 1 ZDP, přičemž právě toto posouzení je podstatné pro daňovou uznatelnost vyplacených příjmů v řízení o dani z příjmů právnických osob. Jak sám městský soud v rozsudku uvedl, žalovaný až ve vyjádření k žalobě naznačil, že šlo o kvalifikaci obdarovaných jako společníků Valné hromady, čemuž ovšem nepřisvědčil a závěr žalovaného o neuznatelnosti vyplacených příjmů podpořil svou vlastní právní argumentací. Městský soud na rozdíl od žalovaného kvalifikoval vyplacené dary jako odměny členů statutárních orgánů, a vyšel ze skutečnosti, že obdarovaní byli u stěžovatele v minulosti jednatelem. S tímto posouzením se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Shodně se stěžovatelem dospívá k názoru, že jednatele společnosti s ručením omezeným nelze považovat za členy statutárního orgánu, neboť se v daném případě nejedná o kolektivní orgán.

Nelze však již přisvědčit tvrzení stěžovatele, že každá odměna vyplacená jednatelem (společníkovi) je daňově uznatelná a to ani za situace, kdy jednatel (společník) má z daňového hlediska fakticky postavení zaměstnance. Podstatnou otázkou pro uznatelnost vyplacených příjmů je, zda se v daném případě jednalo o příjem za práci pro společnost. K takovému posouzení nestačí skutečnost, že jde o částky vyplacené společníku společností s ručením omezeným, a že vyplacené částky mají účetně obdobný dopad jako výplata mzdy. Sám stěžovatel v odvolání proti platebnímu výměru na daň ze závislé činnosti uvedl, že obdarovaní „nejsou v pracovním poměru se společností, nevykonávají pro společnost žádnou práci a v daném období jim nebyla vyplacena žádná odměna za práci.“ Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na své rozhodnutí ze dne 16. 2. 2005, č. j. 2 Afs 185/2004 - 42, ve kterém posuzoval uznatelnost odměn vyplacených zaměstnancům při životních jubileích na základě kolektivní smlouvy a dospěl k závěru, že „pod daňově uznatelné náklady pro účely daně z příjmů spadají pouze taková vyplacená plnění věrnostní, stabilizační a motivační povahy, která se přímo vztahují k odvedené práci“.

Nejvyššímu správnímu soudu s ohledem na výše uvedené nezbylo než napadený rozsudek městského soudu ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. V novém rozhodnutí je městský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem

V novém rozhodnutí rozhodne městský soud i o náhradě nákladů řízení o 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 24. října 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu