



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **SAFEGUARD SERVICE, a. s.**, se sídlem Chodov, Nádražní 316, zastoupeného JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem se sídlem Plzeň, Hálkova 24, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 4. 2004, č. j. 3263/04-150, a ze dne 25. 8. 2004, č. j. 8828/04-110, č. j. 8830/04-110 a č. j. 8832/04-110, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 4. 2007, č. j. 57 Ca 30/2004 – 60,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 4. 2007, č. j. 57 Ca 30/2004 – 60, **se ve výrocích I. a III. z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozsudkem krajský soud zamítl žalobu, mířící do rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 8. 2004, č. j. 8828/04-110, č. j. 8830/04-110 a č. j. 8832/04-110. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl žalobcova odvolání proti platebním výměrům Finančního úřadu v Karlových Varech, jimiž mu byla předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období let

2000, 2001 a 2002. Žalobu směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 4. 2004, č. j. 3263/04-150, kterým žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech o registraci plátcovy pokladny, krajský soud odmítl.

V odůvodnění pak uvedl, že osvědčení o registraci plátcovy pokladny se vydává v rámci přípravného řízení. Vydáním takového osvědčení finanční úřad předně přiděluje plátcově pokladně daňové identifikační číslo, jež je povinna dále v kontaktu s ním uvádět; v této části má osvědčení povahu konstitutivní. V další části pak má toto osvědčení jen deklaratorní povahu, neboť správce daně jím pouze ověřuje správnost povinných údajů uváděných v žádosti o registraci plátcovy pokladny. Krajský soud uzavřel, že toto osvědčení je rozhodnutím podle § 65 s. ř. s. a podléhá soudnímu přezkoumání. Žalobce se tedy mohl proti tomuto rozhodnutí bránit samostatnou žalobou. Zmíněné rozhodnutí nabylo právní moci dne 8. 4. 2004, žalobce jej však žalobou u soudu napadl až dne 1. 11. 2004; žaloba byla tedy opožděná a soud ji proto odmítl.

Soud uzavřel, že vycházel-li tedy žalovaný při posouzení místní příslušnosti pro vydání platebních výměrů, jež předcházely napadeným rozhodnutím žalovaného (ze dne 25. 8. 2004, č. j. 8828/04-110, č. j. 8830/04-110 a č. j. 8832/04-110) ze svého shora uvedeného pravomocného rozhodnutí o registraci plátcovy pokladny, nebyl tento jeho postup nezákonným. Soudnímu přezkumu tohoto rozhodnutí z pohledu nicotnosti však již bránila opožděnost podané žaloby vůči němu.

K žalobním námitkám, mířícím do hmotněprávní problematiky, tedy vyplacení paušálních náhrad zaměstnancům žalobce a jeho dopadu do žalobcových daňových povinností, soud uvedl následující.

Předmětem činnosti žalobce je zajišťování ochrany majetku a osob; zaměstnanci na určených funkcích musí mít tedy při plnění úkolů pro žalobce k dispozici střelnou zbraň, odpovídající praktickou střelnou průpravu, jakož i odpovídající fyzickou kondici. Vlastní střelnou zbraň lze tedy považovat za předmět potřebný pro výkon práce pro žalobce. Žalobce vyplácel zaměstnancům náhradu za použití vlastní střelné zbraně formou paušálu. Při jeho stanovení byla proto rozhodná výše nákladů vynaložených na její pořízení, neboť dle vnitřní směrnice bylo možno vyplácet náhradu spojenou s používáním vlastní střelné zbraně pro výkon práce pro žalobce. Výše paušálu měla být proto stanovena na základě kalkulace skutečných výdajů – tedy prokázaných výdajů na pořízení vlastní střelné zbraně každého zaměstnance (§ 6 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Zaměstnanci však žalobci nepředložili doklad o pořízení zbraně, přesto žalobce stanovil paušální náhradu a ve výši 2144 Kč měsíčně ji zaměstnancům vyplácel.

Je skutečností, že vnitřní směrnice pro vyplacení paušálních náhrad spojených s používáním střelné zbraně obsahovala několik složek, byly zde zařazeny i výdaje zaměstnanců spojené s pronájmem tělocvičny a střelnice. V tomto případě se nejednalo o náhradu nákladů spojených s užíváním střelné zbraně k činnosti pro žalobce a proto tyto vyplacené paušální náhrady nebylo možno považovat za náhrady, které nejsou předmětem daně. Z uvedených důvodů se jednalo o příjem zaměstnanců, z nichž však žalobce nesrážel zálohy a proto mu byly odpovídající částky předepsány k přímému placení.

Žalobcovu námitku, poukazující na porušení § 50 odst. 7 daňového řádu, spočívající v tvrzení, že se žalovaný nevypořádal s jeho odvolací námitkou nerozhodnosti postupu při vyplácení paušálu podle § 6 odst. 7 písm. d) či písm. c) zákona o daních z příjmů, soud shledal nedůvodnou, neboť užití zmíněného písm. c) je nepřipadné.

Závěrem dodal, že nebylo vyloučeno, aby si žalobce vnitřní směrnici upravil otázku náhrad spojených s fyzickou a střeleckou průpravou jeho zaměstnanců, které by pak při splnění zákonných předpokladů nebyly předmětem daně z příjmů fyzických osob.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce včas podanou kasační stížností, v níž výslovně jako stížní důvody označil nezákonnost rozsudku (výroků I. a III.), spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Žalobce je přesvědčen, že ze soudem zmíněného ustanovení § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů nevyplývá podmínka prokazování konkrétních nákladů na pořízení věci (zbraně) každým zaměstnancem. Stanovený paušál musí být podložen kalkulací skutečných nákladů a lze jej proto stanovit i na základě průměrné ceny zbraní nakupovaných společnostmi. To ostatně plyne i z poslední věty dotčeného ustanovení, podle níž „...lze u zařízení, které by bylo odepisováno, stanovit paušální náhradu dle srovnatelného hmotného majetku“. Zákon tedy ani v případě pořízení věci vyšší hodnoty nepožaduje prokázání ceny zaměstnancem, ani výpočet paušálů ve výši odpisů vycházejících z ceny konkrétní věci.

Vykalkulovaná částka (výše náhrady nákladů) uvedená ve vnitřní směrnici žalobce a vyplácená zaměstnancům byla náhradou nákladů souvisejících s používáním zbraně, nikoliv jen náhradou za její opotřebení, jak mylně uvádí soud. Vyplácená paušální částka byla tedy tvořena jednak z ceny zbraně (dle dokladu nebo znaleckého posudku) a dále i z náhrady nákladů na fyzickou a střeleckou průpravu zaměstnanců. Žalobce odmítl závěr soudu, že směrnici byla sice tvořena paušální náhrada z několika složek, avšak náklady spojené s fyzickou a střeleckou průpravou vůbec nesouvisí s používáním vlastní zbraně. Vždyť pojem „náhrady spojené s používáním vlastní střelné zbraně“ je pojmem obecným. Soud měl zkoumat obsah tohoto pojmu a ne se soustředit na slovní formu takového pojmu. To obzvláště za situace, kdy i soud považuje potřebu fyzické a střelecké průpravy zaměstnanců za nepochybnou. Z odůvodnění rozsudku není nijak zřejmé, proč úpravu všech těchto paušálních náhrad nelze určit jediným vnitřním předpisem (jak to učinil žalobce), jestliže jsou ve směrnici výše a podmínky těchto jednotlivých náhrad specifikovány.

Soud navíc nesprávně odmítl námitku o porušení povinnosti podle § 50 odst. 7 daňového řádu. Žalovaný v napadených rozhodnutích totiž jen uvedl, že zmíněné částky nejsou náhradami, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje, které za zaměstnavatele vynaložil tak, jako by je vynaložil zaměstnavatel sám, aniž by uvedl, jakou úvahou k tomuto závěru dospěl. Soud pak již jen bez dalšího tento závěr převzal a uzavřel,

že náklady na fyzickou a střeleckou průpravu nesouvisují s používáním vlastní střelné zbraně. Absence této úvahy je fatální. Je zřejmé, že pokud zaměstnavatel požaduje po zaměstnancích fyzickou a střeleckou zdatnost a nemá možnost toto zajistit vlastní kapacitou, pak má jen dvě řešení. Buď si nechat tyto služby poskytnuté zaměstnancům fakturovat anebo náklady vynaložené jménem zaměstnavatele na plnění pracovních povinností zaměstnanci proplatit, jako by je vynaložil sám zaměstnavatel. Zákon žádnou z možností nevylučuje, žalobce proto zvolil sám.

Protože soud nesprávně posoudil otázku zákonnosti neuznání žalobcem uplatněného vynětí předmětných částek z předmětu daně, neposoudil navíc správně postup žalovaného, spočívající v nedostatečném odůvodnění napadeného rozhodnutí, navrhl žalobce, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na důvodech, uvedených v napadených rozhodnutích, zdůraznil, že žalobce vyplácel paušální náhradu za užívání vlastní střelné zbraně zaměstnance, nikoliv za zbraň, kterou by vlastnil zaměstnavatel. Pronájem tělocvičny a pronájem střelnice včetně souvisejících služeb pak nesouvisí s opotřebením této střelné zbraně při výkonu činnosti pro zaměstnavatele. Zaměstnavatel nemá povinnost hradit jakékoliv částky, pokud se jedná o cizí věc, tedy takovou, která není v jeho vlastnictví. Navrhuje tedy pro nedůvodnost kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozhodnutí krajského soudu v mezích uplatněných kasačních důvodů a shledal kasační stížnost důvodnou.

Žalobcovy kasační výtky se rozpadají do dvou rovin. Tou první je výtku nedostatečného zdůvodnění postupu žalovaného i správního orgánu prvního stupně, spočívající v neodůvodněném posouzení náhrad poskytnutých zaměstnancům jako jejich příjem s důsledkem postupu podle §69 daňového řádu, tedy tvrzená nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalovaného. Druhou rovinou je výtku nesprávného posouzení právní otázky týkající se charakteru vyplácených náhrad jako platby, která je, dle žalovaného i soudu, nesprávně považována za příjem.

Skutečností je, že zákon o daních z příjmů přímou a přesně vyjádřenou obecnou definici pojmu „příjem“ neobsahuje a omezuje se na popis jednotlivých konkrétních forem příjmů. K této otázce se již podrobně vyjadřoval Nejvyšší správní soud, který ve svém rozsudku ze dne 12. ledna 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136, uvedl, že „...z důvodové zprávy k návrhu tohoto zákona (Federální shromáždění, tisk č. 1408, volební období 1990-1992) nicméně vyplývá, že „předmětem daně jsou zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy. Rozsah příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, reaguje na potřebu vyloučení dvojího zdanění a na specifický charakter některých druhů příjmů, u nichž není i při tendenci k maximálně širokému daňovému základu účelné, aby byly zdaňovány. ... Rozdělení příjmů podle hlavních pramenů odpovídá potřebě respektovat rozdíly při stanovení základu i při vybírání daně, které

především z praktických důvodů bude rozdílné. Zdanitelným příjmem nebudou náhrady škod, při jejichž úhradě nedochází ke zvýšení poplatníkovu majetku, na rozdíl od náhrad za ztrátu příjmu (náhrad ušlého zisku, náhrad ušlé mzdy apod.)“. Z dikce citovaného zákona dále vyplývá, že základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi v příslušném zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (§ 5 odst. 1)...“

Na základě výše uvedeného a s přihlédnutím k filosofii zákona o daních z příjmů a jeho jednotlivým částem tak lze učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka.

Zákon o daních z příjmů dále potom pozitivně i negativně vymezuje, které z příjmů jsou předmětem daně (jsou tedy oním „navýšením majetku“) a vstupují proto do základu daně a dani tak podléhají, a které nikoliv, neboť uvedené znaky nenesou a příjmem ke zdanění proto nejsou.

Zákon tak dává jasně najevo (ve vztahu ke zdanění příjmů fyzických osob v obecné rovině v § 3), které příjmy za navýšení majetku nepovažuje a proto je ani nezahrnuje do povinnosti zdanění; v další části zákona pak některé z příjmů, které by jinak dani podléhaly, neboť nesou ony znaky „příjmu“ (neboť jsou navýšením majetku), od daně osvobozuje (§ 4).

Aby mohl být tedy předmětný příjem zařazen do kategorie příjmů osvobozených, musí nejprve být předmětem daně z příjmů.

Z uvedené logiky tedy vyplývá, že (zjednodušeně řečeno) náhrady, které nevnaší do majetkové sféry subjektu navýšení majetku, nemohou být předmětem daně. To je kritérium, které musí být při zkoumání charakteru „příjmu“ pro účely zdanění vždy zkoumáno.

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou všechny příjmy těchto osob, kromě příjmů vyloučených obecně z předmětu daně podle § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů a příjmů vyloučených speciálně pro jednotlivé druhy příjmů vymezené v § 6 až § 10 zmiňovaného zákona (u příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků tak dále nejsou předmětem daně příjmy vymezené v § 6 odst. 7 a odst. 11 zákona o daních z příjmů).

Podle § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů se však za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně, kromě příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 odst. 4, dále nejsou (obecně řečeno) náhrady, které zaměstnavatel zaměstnanci vyplácí, a jež lze podřadit pod některý z titulů uvedených v písm. a) až písm. d) téhož ustanovení.

Pro souzenou věc je podstatné, že zákon za příjem ze závislé činnosti nepovažuje podle písm. c) zmíněného ustanovení částky přijaté zaměstnancem zálohově od zaměstnavatele, aby je jeho jménem vydal, nebo částky, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje, které za zaměstnavatele vynaložil ze svého tak, jako by je vynaložil přímo zaměstnavatel; podle písm. d) pak ani náhrady za opotřebení vlastního

nářadí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle zákoníku práce.

Následující odst. 8 uvádí, že hradí-li zaměstnavatel zaměstnanci výdaje (náhrady) podle odstavce 7 písm. b) až d) paušální částkou, považují se tyto výdaje za prokázané do výše paušálu stanoveného zvláštními předpisy nebo paušálu uvedeného v kolektivní smlouvě, popř. ve vnitřním předpise zaměstnavatele za předpokladu, že výše paušálu byla zaměstnavatelem prokazatelně stanovena na základě kalkulace skutečných výdajů. Stejným způsobem postupuje zaměstnavatel při stanovení paušálu v případech, kdy dojde ke změně podmínek, za nichž byl paušál stanoven. Jde-li o paušál za použití vlastního nářadí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce zaměstnance, které by jinak byly odpisovány, uzná se jen do výše, v jaké by zaměstnavatel uplatňoval odpisy srovnatelného hmotného majetku při rovnoměrném odpisování v dalších letech odpisování.

Podstatné pro věc je tedy to, že pro případy uvedené v § 6 odst. 7 písm. b), c) a d) zákon o daních z příjmů umožňuje paušalizaci částek výdajů (resp. jejich náhrad), pokud se pravidelně opakují a lze je zprůměrnovat, aniž by je zaměstnanec musel dokladovat. Aby vyplacená částka zaměstnanci formou paušální náhrady nebyla předmětem jeho daně (nebyla předmětem jeho příjmů), musí navíc zaměstnavatel vycházet z kalkulace skutečných nákladů a jeho poskytování musí být obsaženo buď v kolektivní smlouvě nebo ve vnitřním předpisu zaměstnavatele.

Ze stejné logiky vychází i právní předpisy, upravující pracovněprávní vztahy. Jsou založeny na principu, že náklady, které vznikají zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce, nese zaměstnavatel. Tuto zásadu obecně vyjadřuje nyní např. § 2 odst. 4 zákoníku práce (č. 262/2006 Sb.). Pokud tedy při výkonu práce nebo v souvislosti s ním vzniknou zaměstnanci výdaje, má zaměstnavatel povinnost tyto (za zákonem stanovených podmínek) zaměstnanci nahradit.

Znamená to, že se musí vždy jednat o náhrady jen takových výdajů, které vzniknou zaměstnanci v souvislosti s výkonem jeho práce. Požaduje-li tedy zaměstnavatel po svém zaměstnanci určité vlastnosti či splnění některých předpokladů pro výkon práce, pak také odpovídá za jejich udržování a je proto na místě, aby splnění těchto předpokladů pro výkon funkce zaměstnavatel prověřoval. Je jisté, že pro prověření některých schopností existují přímé příkazy plynoucí z právních předpisů (např. řidiči z povolání, příslušníci ozbrojených sborů). Kdyby totiž požadavky pro řádný výkon práce kladené zaměstnavatelem na zaměstnance nebyly nutné k výkonu funkce, na kterou je zaměstnanec zařazen, pak by jistě náklady, v tomto případě na střeleckou a fyzickou kondici, nebyly nutnými náklady souvisejícími s výkonem jeho funkce a nemohly by ovlivnit základ daně zaměstnavatele, ale naopak by byly příjmem zaměstnance. Tato podstatná skutečnost však nebyla předmětem zkoumání žádného z daňových orgánů. Jistě by byla zcela rozdílně posuzována situace v případě, kdy by shodné paušální náhrady byly vypláceny např. administrativním pracovníkům žalobce, kteří k výkonu své práce nepotřebují střeleckou a fyzickou zdatnost, na rozdíl od zaměstnanců, u nichž je tomu naopak.

Základem filosofie při zkoumání oprávněnosti náhrady těchto nákladů musí být však i ekonomické hledisko – tedy neklást na zaměstnavatele nároky, jež by se mohly

neblaze odrazit v jeho ekonomické sféře, jestliže lze problém uspokojení potřeb řešit účelněji a hospodárněji. Nelze například rozumně požadovat po zaměstnavateli zbudování vlastních prostor pro udržování fyzické kondice a střelecké průpravy svých zaměstnanců, která je nezbytnou podmínkou pro výkon jejich práce, to obzvláště za situace, kdy zaměstnanci jsou rozptýleni na větším teritoriu, jestliže lze stanovit paušální částku na náhradu výdajů za pronájem tělocvičny či střelnice.

Přitom musí být rovněž zachována rozumná rovnováha. Na jedné straně neklást zaměstnavateli ekonomické bariéry pro zajištění výkonu jím provozované činnosti a na straně druhé zamezit přelévání finančních prostředků na mzdy do nezdanitelných částek, kterou je právě náhrada nákladů vynaložených zaměstnancem a které mu vzniknou v bezprostřední souvislosti s výkonem práce.

Touto interpretační úvahou zmíněného ustanovení se proto měl zabývat jak žalovaný, tak i krajský soud ve svém rozhodnutí.

Nadto je třeba mít na mysli, že aby mohl žalovaný přistoupit k postupu podle § 69 daňového řádu, tedy ve své podstatě „navýšit“ daň, kterou měl žalobce povinnost srazit a odvést z daňových základů svých zaměstnanců, musí nabýt jistoty, že se skutečně jedná o příjmy zaměstnanců, které vstupují do jejich základu daně.

Vhodným měřítkem pro posouzení charakteru příjmu, jež spočívá v přijetí paušální náhrady za užití vlastní střelné zbraně a na udržování fyzické a střelecké kondice by mohlo být srovnání shodné činnosti provedené zaměstnancem pro zaměstnavatele (majícím příjem ze zdroje uvedeného v § 6 zákona o daních z příjmů, jak je tomu v souzeném případě) a provedené podnikatelem, fyzickou osobou, která sama provádí ochranu objektů či osob (mající příjem pro zdanění ze zdroje uvedeného v § 7 zákona o daních z příjmů). Jistě by nebylo sporu o tom, že podnikatel, vykonávající shodnou činnost sám, by výdaje spojené s užíváním střelné zbraně, jakož i tělocvičny a na udržování střelecké kondice mohl daňově uplatnit, ovšem po splnění dalších zákonných podmínek. Nebylo by jistě sporu ani o tom, že takové výdaje by nehradil z prostředků již dříve zdaněných; nebyly by posuzovány jako výdaje na osobní potřebu, které nelze daňově zohlednit. K takovému postupu by však mohl být nucen zaměstnanec žalobce, pokud ten na zaměstnancích požaduje pro řádný výkon práce držení vlastní zbraně, střeleckou a fyzickou kondici.

Při realizaci práva státu na vybírání daní je nutno respektovat i práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu.

Vždy je nutno šetřit podstatu a smysl základního práva každého na vlastnictví; je proto nutné dbát na to, aby přijatou interpretací nedošlo k vybočení ze zákonného podkladu pro stanovení daňové povinnosti. Aby tedy interpretací zákonných ustanovení nebyla rozšířena daňová povinnost na situaci, na kterou by při řádné (mírnější) interpretaci zákona daňová povinnost nedopadla; takovým postupem by byla zasažena základní práva každého garantovaná čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (k tomu srov. nálezy

Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, oba na <http://nalus.usoud.cz>).

Žalovaný zcela nesprávně postavil argumentaci svého rozhodnutí na závěru, že náhrady vyplácené zaměstnancům na udržování střelecké a fyzické kondice nemohou být zákonem míněnou paušální náhradou netvořící předmět daně z příjmů, neboť zákon č. 288/1995 Sb., o střelných zbraních a střelivu, nepředepisuje majitelům zbrojních průkazů žádnou další cvičnou střelbu. Z uvedeného důvodu náhradu výdajů spojenou s fyzickou a střeleckou průpravou označil za zdanitelný příjem zaměstnanců a žalobci jejich výši „dodanil“ postupem podle § 69 daňového řádu. Další argumentační rovinu nesl žalovaný tím směrem, že pokud zmíněná vnitřní směrnice, na základě které byly paušální částky vypláceny, byla nazvána „Poskytování náhrad spojených s používáním vlastní střelné zbraně zaměstnance pro činnost společnosti“, pak při zachování zákonných podmínek mohl žalovaný vyplácet toliko náhradu za opotřebení zbraně, nikoliv však již na střeleckou či fyzickou průpravu, neboť tyto nesouvisí s užíváním zbraně. Takový ryze formalistický výklad, vycházející toliko z názvu směrnice, provedl bez dalšího zdůvodnění, ačkoliv obsahem zmíněné směrnice byla i kalkulace nákladů za užívání tělocvičny i udržování střelecké kondice.

Stejně chybnou formalistickou cestou při posouzení oprávněnosti vyplacených náhrad se však vydal i krajský soud. Ten navíc na jedné straně správně připustil, že není vyloučeno, aby žalobce vydal vnitřní právní předpis, který by v souladu s § 6 odst. 7, 8 zákona o daních z příjmů upravoval otázku náhrad spojených s nezbytnou fyzickou a střeleckou průpravou jeho zaměstnanců, které by při splnění zákonných předpokladů nebyly předmětem daně, avšak svůj zamítavý závěr opřel o argumentaci vycházející ryze z jazykové interpretace jejího názvu; uvedl (např. str. 14 rozsudku), že směrnice se týkala poskytování náhrad spojených s užíváním vlastní střelné zbraně, aniž by napřel svoji pozornost rovněž k jejímu skutečnému obsahu.

Nejvyšší správní soud dává rovněž žalobci za pravdu v tom, že ačkoliv se ve správním řízení domáhal aplikace zmíněné směrnice dle jejího obsahu, v žalobě pak vytýkal žalovanému, že se nevypořádal s jeho odvolacími námitkami ve smyslu § 50 odst. 7 daňového řádu [vyloučení aplikace § 6 odst. 7 písm. c), odst. 8 zákona o daních z příjmů], soud k této námitce pouze uvedl, že se s ní žalovaný vypořádal (str. 15 rozsudku), aniž by pro takový závěr vyslovil patřičnou úvahu.

Za pravdu musí dát zdejší soud rovněž žalobci v tom, že ačkoliv ten uváděl jak v odvolání, tak i v žalobě, že paušální částky za použití zbraně byly vypláceny jen zaměstnancům, kteří předložili doklad o pořízení zbraně, není v textu napadeného rozsudku této pasáži věnována žádná pozornost.

Kasační stížnost byla shledána důvodnou, Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu napadených výroků dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení, v němž se, vázán právním názorem vysloveným

v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), bude věnovat veškerým námitkám žalobce, uvedenou Směrnici posoudí podle jejího obsahu a bude se věnovat úvaze o charakteru poskytovaných paušálních náhrad, ve světle toho, co bylo zdejším soudem shora řečeno. Rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 28. února 2008

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu