



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **Národní centrum ošetrovatelství a nelékařských zdravotnických oborů**, se sídlem Vinařská 6, Brno, zastoupeného JUDr. Ing. Lukášem Prudilem, Ph. D., advokátem se sídlem Bašty 8, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 7. 2010, čj. 10634/10-1200-701996, ve spojení s rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 3. 2011, čj. 3612/11-1200-701996, a proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 7. 2010, čj. 10632/10-1200-701996, ve spojení s rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 3. 2011, čj. 3611/11-1200-701996, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2012, čj. 30 Af 94/2010 - 87,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 11. 2009, čj. 290205/09/288913704153, Finanční úřad Brno I (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 ve výši 195 360 Kč. Současně uložil žalobci povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně, tj. 39 072 Kč.

2. Finanční ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) zamítlo odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 21. 7. 2010, čj. 10632/10-1200-701996.

3. Rozhodnutím ze dne 16. 3. 2011, čj. 3611/11-1200-701996, finanční ředitelství změnilo v rámci přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele rozhodnutí čj. 10632/10-1200-701996 tak, že dodatečně vyměřená daň z příjmů právnických osob se mění z částky 195 360 Kč na částku 154 800 Kč a penále se mění z částky 39 072 Kč na částku 30 960 Kč.

4. Dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 11. 2009, čj. 290213/09/288913704153, správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 ve výši 144 120 Kč. Dále žalobci dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 623 847 Kč a uložil žalobci povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně, tj. 28 824 Kč, a ve výši 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. 31 192 Kč, tj. celkem 60 016 Kč.

5. Finanční ředitelství zamítlo odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 21. 7. 2010, čj. 10634/10-1200-701996.

6. Rozhodnutím ze dne 16. 3. 2011, čj. 3612/11-1200-701996, finanční ředitelství změnilo v rámci přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele rozhodnutí čj. 10634/10-1200-701996 tak, že dodatečně vyměřená daň z příjmů právnických osob se mění z částky 144 120 Kč na částku 107 580 Kč a penále se mění z částky 60 016 Kč na částku 52 708 Kč.

II.

7. Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobami u Krajského soudu v Brně, který usnesením ze dne 25. 5. 2012, čj. 30 Af 94/2010 – 56, spojil řízení o těchto žalobách, přičemž věc byla nadále vedena pod sp. zn. 30 Af 94/2010. Rozsudkem ze dne 30. 5. 2012, čj. 30 Af 94/2010 – 87, krajský soud žaloby zamítl.

8. Podle krajského soudu je fond odměn tvořen ze zisku po zdanění a v následujících zdaňovacích obdobích jsou z něj hrazeny mzdové náklady. Prostředky fondu se proto vrací zpět do hospodaření žalobce a mají zřejmou věcnou souvztažnost ke mzdovým nákladům. Mzdové náklady totiž představují výdaj žalobce a vznikla-li nutnost čerpat z fondu odměn, žalobce převedl prostředky z fondu odměn do hospodaření k běžnému využití na krytí mzdových nákladů, které překročily jiné zdroje žalobce. Žalobce podle zákona nemohl čerpat prostředky fondu odměn na jiné než mzdové náklady.

9. Zřejmá byla i časová souvztažnost mzdových nákladů roku 2006 a 2008 a čerpání fondu odměn v obou letech. Jakkoliv byl fond odměn tvořen v jiných letech, byly do něj průběžně ukládány zdaněné prostředky, které se následně mohly použít v hospodaření příspěvkové organizace. Bylo proto zřejmé, že v určitém období tyto prostředky opět vstoupí zpět do běžného hospodaření příspěvkové organizace a budou použity ke krytí konkrétních mzdových nákladů toho roku, ve kterém byly čerpány.

10. Krajský soud byl proto přesvědčen, že prostředky převedené z fondu odměn jsou příjmem žalobce, přičemž z tohoto příjmu byly hrazeny mzdové náklady. Zvýšený výdaj na mzdové prostředky byl vynaložen ve vztahu k příjmu – čerpaným prostředkům, který je však v důsledku svého předchozího zdanění vyloučen ze zdanění v tom roce, ve kterém byl z fondu čerpán. Prostředky čerpané z fondu odměn jsou proto výdaji podle § 25 odst. 1 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. K těmto prostředkům nelze uplatnit náklady proto, že byly na úhradu výdajů již jednou zdaněny, a proto nemohou být opětovně zahrnuty do základu daně [viz § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů].

11. Krajský soud neshledal důvodnou argumentaci, kterou žalobce doplnil při jednání. Listiny, které předložil, nebyly pro posuzovanou věc relevantní. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, čj. 5 Afs 45/2011 – 94, č. 2626/2012 Sb. NSS (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), nedopadal na daný případ, protože se zabýval odlišnou právní otázkou. Ačkoliv se obecně vyjádřil i ke vztahu účetnictví a stanovení základu daně z příjmů, podle krajského soudu s ním shora vyslovený právní názor není v rozporu. Stanovisko Generálního finančního ředitelství ze dne 18. 4. 2012 se týkalo nakládání s prostředky podle zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pravidlech územních rozpočtů“), a navíc se zřejmě vztahuje k situaci, kdy zřizovatel čerpá prostředky z příspěvkové organizace. I v tomto stanovisku je však uvedeno, že čerpáním prostředků, které nejsou zdanitelnými příjmy, nevznikají daňové účinné výdaje.

III.

12. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

13. Stěžovatel namítl, že krajský soud nedefinoval pojem „příjem“. Ustanovení § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů chápe příjem jako plnění, podle § 18 odst. 1 téhož zákona se však tento pojem používá jako legislativní zkratka pro *„příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem“*.

14. Lze rozlišit dva významy pojmu „příjem“, totiž příjem ve smyslu peněžního toku („brutto“) a příjem ve smyslu nárůstu majetku („netto“). Čerpání fondu odměn ovšem nepředstavuje žádný z těchto příjmů.

15. Náklady hrazené z fondu odměn byly vyloučeny podle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. Podle stěžovatele se však nejedná o náklady vynaložené na příjmy, ale o náklady z nich pořízené. Prostředky čerpané z fondu odměn nebyly příjmem. S touto otázkou se krajský soud vypořádal pouze kuse.

16. Krajský soud se nevypořádal ani s tím, že při úhradě nákladů z fondů jsou na straně výnosů dva výnosy, a to 648 – aktivace fondu a 602 – tržby, a na straně nákladů pouze jedna částka, a to stejná jako aktivace fondu. Zákon o daních z příjmů nestanoví, že daňový subjekt by měl zjišťovat původ zdrojů, ze kterých jsou hrazeny daňově uznatelné náklady.

17. Stěžovatel uzavřel, že krajský soud dostatečně nevzal v úvahu stanovisko Ministerstva financí, resp. Generálního finančního ředitelství, podle kterého čerpáním prostředků, které nepředstavovaly zdanitelné příjmy, nevznikají daňově účinné výdaje (náklady) a naopak, že čerpáním prostředků, které představovaly zdanitelné a již zdaněné příjmy, vznikají daňově účinné výdaje (náklady). Skutečnost, že se stanovisko týkalo zákona o pravidlech územních rozpočtů, nebyla podle stěžovatele podstatná. Znění tohoto předpisu je totiž obdobné jako znění zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (viz § 56 a násl. rozpočtových pravidel a § 29 a násl. zákona o pravidlech územních rozpočtů).

IV.

18. Ve vyjádření ke kasační stížnosti finanční ředitelství uvedlo, že snížením (užitím) fondu odměn dochází ke vzniku výnosu daňového poplatníka. Tento výnos je účtován na účet 648 v přímé souvislosti s účtováním nákladů (účet mzdových nákladů), které jsou navíc přímo hrazeny z tohoto výnosu. Předmětem daně jsou podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů příjmy (výnosy) z veškeré činnosti, pokud není stanoveno jinak. Použití fondu je vyjmuta ze zdanění podle § 23 odst. 4 téhož zákona.

19. Finanční ředitelství bylo toho názoru, že postup požadovaný stěžovatelem by vedl ke vzniku nedůvodné nerovnosti mezi daňovými poplatníky. Fondové hospodaření musí mít neutrální dopad do základu daně z příjmů právnických osob, protože se hospodaří s prostředky předchozího vytvořeného zisku.

20. Finanční ředitelství podotklo, že i podnikatelé mohou dobrovolně tvořit rezervní fond. Tvorba účelových fondů je rozvahovou operací, stejně jako jejich použití. Použití fondu tedy probíhá mimo náklady a výnosy, bez dopadu do výsledku hospodaření, do základu daně i do jmění. U podnikatelů z titulu vyplacení odměny z fondu nevzniká náklad ani výnos. Situace, kdy příspěvkové organizace účtují o použití fondu do výnosů a z titulu vyplacení odměny účtují o nákladu, nemůže mít do základu daně jiný dopad. Všechny položky hrazené ze zisku nemohou ovlivnit základ daně u žádného z poplatníků. Tvrzení o dvou výnosech a jednom nákladu proto nemá účetní ani daňový smysl.

21. Pokud by ve fondu odměn nebyly žádné rezervní prostředky, stěžovatel by je nemohl použít, nevznikl by tudíž žádný náklad. Zvýšené nároky na platy, příp. odměny zaměstnanců by státní příspěvková organizace musela řešit požadavkem na příspěvek na provoz od svého zřizovatele. To znamená, že vzniklý mzdový náklad by byl kryt výnosem z provozní dotace a taková situace by znovu neutrálně dopadala na základ daně. Jinými slovy, příspěvková organizace nemůže vyplatit vyšší mzdy, platy a odměny za práci, než na které dostala účelové státní prostředky, nemá-li jiné zdroje ve fondech. Takové použití fondů může být i rozpočtováno. Věcná a časová souvislost účtovaného výnosu a nákladu je proto zřejmá a nepochybná. Stejně tak je zřejmá souvislost příjmu podle § 23 odst. 4 zákona o daních z příjmů a výdaje podle § 25 odst. 1 písm. i) téhož zákona.

22. Finanční ředitelství dále uvedlo, že stanovisko Generálního finančního ředitelství je obecné a nerozlišuje mezi zdaněním příspěvkových organizací provozujících zdravotnické zařízení (jako stěžovatel), které uplatňují tzv. široký základ daně z příjmů

právníků osob podle § 18 odst. 5 zákona o daních z příjmů, a ostatních příspěvkových organizací, které uplatňují běžný režim zdanění podle § 18 odst. 4 tohoto zákona. Rozdíl spočívá v tom, že v případě širokého základu daně se dotace a příspěvky na provoz přijaté od provozovatele zdaňují a související náklady jsou daňové uznatelné. U běžného režimu se tyto dotace a příspěvky nezdaňují a související náklady nejsou daňové uznatelné. Stanovisko Generálního finančního ředitelství se proto posuzované věci netýká a jeho závěry svědčí ku prospěchu stěžovatele pouze zdánlivě. Bylo-li by však toto stanovisko aplikováno, použití fondů by u stěžovatele mělo být zdaněno, protože jeho zdrojem byly zdanitelné příjmy podle § 18 odst. 5 zákona o daních z příjmů a související náklady by byly daňové uznatelné.

V.

23. V replice k vyjádření finančního ředitelství stěžovatel uvedl, že finanční ředitelství nevysvětlilo, proč snížením (užitím) fondu odměn dochází ke vzniku výnosu daňového poplatníka. Česká právní úprava postrádá definici výnosů, proto je třeba vycházet z definice obsažené v mezinárodních standardech. Stěžovatel poukázal na Mezinárodní standardy pro finanční reportování, jejichž aplikace je zakotvena v § 23a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a citoval z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 18: *„Výtěžek, důchod je v Koncepčním rámci pro sestavování a předkládání účetní závěrky definován jako zvýšení ekonomických užitků v průběhu účetního období formou nabytí aktiv či zvýšení jejich hodnoty, anebo snížení závazků, jehož důsledkem je takové zvýšení vlastního kapitálu, které nesouvisí s jeho zvýšením na základě příspěvků vlastníků. Důchod zahrnuje jak výnosy z běžných činností, tak také přínosy ze zhodnocení aktiv. Výnosy z běžných činností jsou ty části důchodu, které vznikají na základě běžných činností účetní jednotky, různě pojmenované jako tržby, honoráře, odměny, úroky, dividendy a licenční poplatky. Cílem tohoto standardu je stanovit účetní řešení výnosů vznikajících z různých typů transakcí a událostí.“* Z uvedeného stěžovateli vyplynulo, že čerpání fondu odměn, což je v podstatě snížení pasiv, nepředstavuje výnos ani příjem. Nemůže být tudíž předmětem daně podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Čerpání fondů příspěvkových organizací by mělo být řešeno snížením aktiv, nikoliv zúčtováním výnosů.

24. Tvrzení finančního ředitelství, že i podnikatelé mohou dobrovolně tvořit rezervní fond, bylo zavádějící. Podle § 67 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, společnost s ručením omezením a akciová společnost vytvářejí povinně rezervní fond ze zisku běžného účetního období po zdanění. Čerpání fondů u obchodních společností je rozvahovou operací, v souladu s postupy účtování podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, a podle účetního standardu č. 018. Naproti tomu příspěvkové organizace zřízené podle rozpočtových pravidel vytváří pouze čtyři povinné fondy podle § 56 odst. 1 tohoto zákona a do tří z nich rozdělují zlepšený hospodářský výsledek. Čerpání fondů u příspěvkových organizací je výsledkovou operací podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, a podle účetního standardu č. 520.

25. Stěžovatel dále podotkl, že přímá souvislost není jen s čerpáním fondu, ale existuje také přímá souvislost vyplácených mezd s dosaženými tržbami za výkony. Jedná se o případy, kdy organizace uskuteční školení nad plánovaný počet a výkony nad plánovaný rámec je nutno uhradit z fondu odměn. Zaúčtování pak probíhá následujícím způsobem: prostředky na vyplacení mezd zaměstnancům za realizaci školení jsou čerpány z fondu odměn 411/648, mzdy jsou následně proplaceny a zaúčtovány do nákladů 52x/3xx a zároveň je účastníkům školení účtována úhrada nákladů včetně kalkulovaného zisku 311/602. Na straně výnosů je pak na účtu 648 částka rovnající se mzdovým nákladům a na účtu 602 jsou zaúčtovány tržby za realizované školení. Pokud by stěžovatel přednostně vázal mzdové náklady na snížení pasiv a vyloučil je z daňově uznatelných nákladů, k tržbám, které jsou předmětem daně, by nezůstaly žádné mzdové náklady, které při realizaci školení tvoří podstatnou část nákladů. Žádné ustanovení zákona o daních z příjmů takový postup neukládá.

26. Tvrzení finančního ředitelství, že situace, kdy příspěvkové organizace účtují o použití fondu do výnosů a z titulu vyplacení odměny účtují o nákladu, nemůže mít do základu daně jiný dopad, se neopírá o náležitý ekonomický či účetní rozbor.

VI.

27. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

28. Kasační stížnost není důvodná.

29. Stěžovatel nedůvodně vytkl krajskému soudu, že nedefinoval pojem „příjem“. Skutečnost, že soud nedefinuje veškeré právní pojmy, s nimiž v odůvodnění pracuje, nezpůsobuje sama o sobě nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí pro nedostatek důvodů nebo nesrozumitelnost. Takovou vadou by rozhodnutí mohlo trpět tehdy, pokud by v důsledku nedefinování určitého pojmu nebylo zřejmé, k jakému konkrétnímu závěru soud dospěl a jakými úvahami se při tom řídil. V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud takové pochybení krajského soudu neshledal. Ostatně ani stěžovatel netvrdil, že by neporozuměl tomu, co krajský soud myslel pojmem „příjem“, jeho výtky směřovaly spíše k nesprávnému právnímu posouzení otázky, zda je čerpání fondu odměn příjmem.

30. V kasační stížnosti stěžovatel namítl, že čerpání fondu odměn nepředstavuje příjem. Sám stěžovatel však zaúčtoval čerpání fondu odměn ve prospěch účtu 6480600 a uplatnil tuto částku v daňovém přiznání jako „příjem, který se nezahrnuje do základu daně“, tedy jako položku snižující výsledek hospodaření. Argumentace stěžovatele je tak vnitřně rozporná s jeho předchozím tvrzením uvedeném v daňovém přiznání. Pojem „příjem“ nemusí znamenat vždy položku ovlivňující základ daně.

31. Stěžovatel je příspěvkovou organizací zřízenou Ministerstvem zdravotnictví na základě zákona č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, ve znění pozdějších předpisů. Pro posouzení sporné otázky, jakým způsobem v daňovém přiznání zohlednit čerpání prostředků z fondu odměn, je proto třeba vyjít z pravidel, jimiž se řídí hospodaření příspěvkových organizací a využívání fondu odměn, který tyto organizace mohou zřídit.

32. Pojem „fond“ je obecně chápán jako účelově určený vlastní zdroj financování činnosti účetní jednotky. Fondy se dělí na majetkové fondy a peněžní fondy. Majetkové fondy jsou součástí vlastního jmění účetní jednotky. Peněžní fondy představují zdroje krytí peněžních prostředků, které budou účelově využity podle pravidel o tvorbě a čerpání fondů. Fond odměn patří mezi peněžní fondy a jeho tvorba a využití se řídí zákony o rozpočtových pravidlech. Porušení těchto pravidel se považuje za porušení rozpočtové kázně.

33. Fond odměn je vytvářen ze zlepšeného hospodářského výsledku (§ 59 odst. 1 rozpočtových pravidel pro příspěvkové organizace zřízené státem; srov. § 32 zákona o pravidlech územních rozpočtů), přičemž hospodářský výsledek příspěvkové organizace představuje výsledek hospodaření z hlavní činnosti a zisk vytvořený v jiné činnosti po zdanění (§ 55 odst. 1 téhož zákona). Přednostně se z fondu odměn hradí případné překročení prostředků na platy (§ 59 odst. 2 rozpočtových pravidel). Odměny lze vyplatit pouze tehdy, pokud tato primární povinnost není ohrožena. Pokud by příspěvková organizace vyplatila z fondu odměn odměny a v důsledku toho nebyla schopna z fondu pokrýt případné překročení prostředků na platy, dopustila by se porušení rozpočtové kázně (§ 44 rozpočtových pravidel ve spojení s § 6 odst. 2 nařízení vlády č. 447/2000 Sb., o způsobu usměrňování výše prostředků vynakládaných na platy a na odměny za pracovní pohotovost zaměstnanců odměňovaných podle zákona o platu a odměně za pracovní pohotovost v rozpočtových a v některých dalších organizacích a orgánech, ve znění do 31. 12. 2010). Účel použití prostředků z fondu odměn je tedy pevně vázán a čerpání těchto prostředků podléhá rozhodnutí a kontrole zřizovatele.

34. Pokud stěžovatel využil finančních prostředků fondu odměn v souladu s výše uvedenými pravidly, prostředky z tohoto mimorozpočtového fondu byly vráceny zpět do rozpočtu. O užití (snížení) fondu je třeba v souladu s účetními předpisy účtovat do výnosů (§ 22 odst. 4 vyhlášky č. 505/2002 Sb.; srov. také Český účetní standard č. 520, bod 3.5.5.).

35. V tomto smyslu je tedy užití fondu odměn výnosem stěžovatele, který se ale nezahrnuje do základu daně. Správce daně postupoval v souladu s tímto závěrem, protože ponechal předmětnou položku na ř. 140 daňového přiznání, tj. v položce „*příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona [o daních z příjmů], s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a) a b) zákona, nezahrnované do základu daně*“. Čerpání z fondu odměn tedy nepodléhá zdanění. Jedná se o prostředky, které již byly zdaněny. Nedojde tedy k nepřipustnému dvojímu zdanění.

36. Nejvyšší správní soud souhlasil s finančním ředitelstvím, že je třeba zohlednit rozdíl mezi náklady na platy a náklady na odměny. Platy jsou primárně hrazeny z příspěvku na provoz poskytnutého zřizovatelem. Fond odměn se použije až při překročení závazného limitu prostředků na platy, což se zjistí k 31. prosinci daného roku.

37. Věcná souvislost mezi fondem odměn a náklady na odměny je dána právě úzkou možností využití tohoto fondu. Příspěvková organizace může překročit prostředky určené na platy nebo vyplatit odměny jen tehdy, existuje-li ve fondu odměn dostatek prostředků, jinak by došlo k porušení rozpočtové kázně. Jinými slovy, náklady, o kterých stěžovatel tvrdí, že by měly být daňově uznatelné, mohou vzniknout jen tehdy, jsou-li kryty fondem

odměn. Pokud ve fondu odměn není dostatek finančních prostředků, zřizovatel nemůže rozhodnout o čerpání prostředků z fondu odměn na překročení prostředků na platy nebo na odměny. Vznik těchto nákladů je tedy vázán na existenci odpovídající částky ve fondu odměn.

38. Zároveň prostředky, které jsou ve fondu odměn obsaženy, již byly zdaněny, protože fond odměn je vytvářen ze zlepšeného hospodářského výsledku po zdanění. Čerpání těchto prostředků (tj. jejich navrácení do rozpočtu) proto nesnižuje ani jinak neovlivňuje základ daně. Prostředky, které jsou čerpány z fondu odměn, nemohou být do základu daně zahrnuty podruhé [srov. § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů].

39. Právě pro výše popsanou úzkou věcnou souvislost a bezprostřední vztah mezi prostředky z fondu odměn a účelem, na který mohou být v souladu s rozpočtovými pravidly využity, je třeba u příspěvkových organizací vykládat § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních tak, že za daňově uznatelné náklady nelze uznat náklady vynaložené v souvislosti s čerpáním fondu odměn. Tato operace představuje výnos nezahrnovaný do základu daně, který se promítne na řádku 140 daňového přiznání. Náklady vynaložené v souvislosti s těmito prostředky základ daně rovněž neovlivňují.

40. Tímto způsobem je zachován neutrální dopad čerpání prostředků z fondu odměn na základ daně – nezdanitelnému výnosu odpovídá nedaňový náklad. Jak totiž finanční ředitelství správně podotklo ve vyjádření ke kasační stížnosti, hospodaření s prostředky z fondu odměn musí mít neutrální daňový dopad, protože se jedná o hospodaření s prostředky vytvořenými z předchozího „zisku“ (zlepšeného hospodářského výsledku). Jinými slovy, odměny (případně zvýšené nároky na platy) mohou být z předchozího „zisku“ vyplaceny jen tehdy, pokud byl určitý „zisk“ vytvořen.

41. Nejvyšší správní soud proto souhlasil s finančním ředitelstvím a krajským soudem, že náklady vynaložené na odměny nebo na překročení prostředků na platy, které jsou čerpány z fondu odměn, nejsou daňovými náklady a neovlivňují základ daně.

42. Stěžovatel nedůvodně vytkl krajskému soudu, že se dostatečně nevypořádal se stanoviskem Generálního finančního ředitelství. Krajský soud uvedl, že toto stanovisko nepovažuje pro nyní posuzovanou věc za rozhodné, nicméně že závěry předmětného stanoviska nejsou v rozporu se závěry krajského soudu, protože podle stanoviska čerpáním prostředků nepředstavujících zdanitelné příjmy nevznikají ani daňově účinné výdaje. Tento závěr krajského soudu stěžovatel nijak nevyvrátil.

43. Nejvyšší správní soud neshledal rozsudek krajského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

44. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 27. listopadu 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senát