



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr.Hany Veberové a soudců Mgr.Marka Bedřicha a Mgr.Davida Hipšra v právní věci žalobce **Pražská teplárenská, a.s.**, IČ 45273600, se sídlem v Praze 7, Partyzánská 1/7, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 9.11.2006, č.j.: FŘ-15788/11/06

t a k t o:

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl.m.Prahu ze dne 9.11.2006, č.j.: FŘ – 15788/11/06, s e z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení v částce 5.000,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění

Žalobce se žalobou, doručenou k Městskému soudu v Praze dne 12.1.2007, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též žalovaného správního orgánu), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce ze dne 13.6.2006 proti platebnímu výměru, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 7 dne 12.5.2006, č.j.: 57573/06/007914/4068, jímž byla žalobci uložena povinnost zaplatit daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků ve výši 22.116,-Kč za zdaňovací období roku 2002.

Žalobce v podané žalobě namítl, že nesouhlasí s výrokem žalovaného, kterým se odvolání žalobce zamítá s odůvodněním, že finanční orgány obou stupňů opírají své rozhodnutí o právní kvalifikaci, podle níž pojistné, zaplacené na základě pojistných smluv, uzavřených mezi První americko-českou pojišťovnou, a.s., jako pojistitelem a Pražskou

teplárenskou, a.s., jako pojistníkem ve věci pojištění odpovědnosti za škody způsobené členy představenstva a dozorčí rady ze dne 14.5.2001, ve znění dodatku č.1 ze dne 28.5.2002, a dále smlouvy, uzavřené mezi Allianz pojišťovnou, a.s., jako pojistitelem a Pražskou teplárenskou, a.s., jako pojistníkem ve věci pojištění odpovědnosti za škody členů orgánů právnických osob ze dne 30.7.2002, je nepeněžním příjmem členů představenstva a dozorčí rady, respektive členů orgánů právnických osob ve smyslu ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů.

Žalobce namítl, že správce daně v předchozím řízení neodůvodnil, v čem tento nepeněžní příjem konkrétně skutečně spočívá, čímž nesplnil svou povinnost, vyplývající z ustanovení § 31 odst.2 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nej přesněji.

Žalobce v podané žalobě rovněž vyjádřil nesouhlas s uvedeným právním posouzením věci s odůvodněním, že citované pojistné smlouvy byly uzavřeny toliko mezi pojišťovnou na straně jedné a žalobcem na straně druhé. Účastníkem těchto smluv nebyli v žádném ze sporných případů členové představenstva ani dozorčí rady, pojistné smlouvy kryly případy vzniku škody třetím osobám, tj. osobám odlišným od pojištěných i pojistitele, které je povinna hradit společnost a zaplacenou náhradu potom vymáhat na členech představenstva, dozorčí rady či prokuristovi. Tyto osoby (za situace, kdy by tyto pojistné smlouvy byly posuzovány jako smlouvy ve prospěch třetí osoby), by byly ze smluv oprávněny ve smyslu ustanovení § 50 občanského zákona jen tehdy, pokud by s takovou smlouvou vyslovily souhlas. Souhlas některé z těchto „třetích“ osob může být podle ustanovení § 794 odst.2 občanského zákoníku dán také dodatečně při uplatnění práv, vyplývajících z pojistné události.

Žalobce namítl, že žádná z těchto skutečností nenastala. Pojistné smlouvy byly uzavírány bez účastenství či souhlasu s takovým účastenstvím na smlouvě členů představenstva a dozorčí rady a tento souhlas nebyl vysloven ani dodatečně. Z pojistných smluv nebylo žádáno ani poskytnuto žádné pojistné plnění, rovněž nebyly uzavírány se členy představenstva ani dozorčí rady žádné dohody o vzdání se nároku na náhradu škody, vzniklé společnosti z titulu výkonu jejich funkce. Zaplacení pojistného společností na základě výše citovaných pojistných smluv tedy nenaplnňuje podstatu, vymezenou v ustanovení § 6 odst. 1 a 3 zákona o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

Žalobce dále v podané žalobě namítl, že v tomto případě není naplněno ani ustanovení § 6 odst.3 zákona o daních z příjmů v tom směru, že by mohlo jít o jinou formu plnění, prováděného zaměstnavatelem za zaměstnance. V daném případě společnost (zaměstnavatel) pojistné smlouvy uzavřela bez účastenství a souhlasu s takovým účastenstvím na smlouvě členů představenstva a dozorčí rady (zaměstnanců) a navíc nezbavila členy představenstva a dozorčí rady povinnosti plnit náhradu škody vůči společnosti. Žádný právní předpis neukládá členům představenstva, dozorčí rady či prokuristům povinnost pojištit odpovědnost za škodu způsobenou třetím osobám při výkonu jejich funkce. Neobstojí proto ani případné tvrzení, že by platbou takového pojistného plnila společnost za své jmenované orgány jejich zákonnou povinnost. Žalobce poukázal rovněž na skutečnost, že shodný právní názor jako žalobce zastávají rovněž i Ministerstvo financí České republiky a Komora daňových poradců České republiky.

Žalovaný správní orgán ve svém vyjádření k obsahu podané žaloby ze dne 6.3.2007 uvedl, že žalovaný i správce daně postupovali v souladu s právními předpisy, řídili se ustanoveními procesního zákona, kterým je zákon o správě daní a poplatků, a rozhodli v souladu se zákonem o daních z příjmů. Proto žalovaný navrhl žalobu zamítnout.

K uplatněným žalobním námitkám žalovaný uvedl, že správce daně po zhodnocení předložených důkazních prostředků posoudil pojistné, které hradil daňový subjekt za členy

statutárního orgánu a dalších orgánů právnické osoby, jako zdanitelný příjem, plynoucí v souvislosti s výkonem závislé činnosti podle ustanovení § 6 odst.1 písm.d/ a § 6 odst.3 zákona o daních z příjmů, a že uvedené pojištění není pojištěním podle ustanovení § 6 odst.9 písm.c/ zákona o daních z příjmů ani podle ustanovení § 6 odst.9 písm.y/ zákona o daních z příjmů. Nejde tak o příjem osvobozený od daně, ale o nepeněžní příjem pojištěných zaměstnanců, který spočívá v jiné formě plnění.

K jednotlivým žalobním námitkám žalovaný uvedl, že příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků jsou definovány v ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů a podstatným rysem závislé činnosti je skutečnost, že není vykonávána pod vlastním jménem a na vlastní účet poplatníka (zaměstnance), ale podle pokynů toho, kdo příjem vyplácí (plátce příjmů). Pro kvalifikaci příjmů spadajících pod ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů není rozhodující, na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou, zda například na základě smlouvy uzavřené podle zákoníku práce, občanského či obchodního zákoníku. Rozhodující je vždy skutečný obsah právního úkonu. Za pojištění odpovědnosti člena orgánu společnosti za škodu z důvodů právní jistoty se zákonem č. 492/2000 Sb. upřesnilo, že daňově uznatelným nákladem (výdajem) právnické osoby není pojistné, hrazené za člena statutárního orgánu a dalšího orgánu právnické osoby, za jednatele společnosti s ručením omezeným z titulu odpovědnosti za škodu společnosti při výkonu funkce. Vyplývá-li z obsahu smluvních podmínek, že peněžní částky pojistného jsou uhrazeny společností jako pojistníkem na základě pojistné smlouvy, uzavřené ve prospěch jiné – třetí - osoby, tj. ve prospěch poplatníka s příjmy ze závislé činnosti a s jeho souhlasem, posoudí se uvedené plnění jako zdanitelný příjem, plynoucí v souvislosti s výkonem závislé činnosti podle ustanovení § 6 odst.1 písm.d/ a odst.3 zákona o daních z příjmů.

Žalovaný má za to, že pojistné, které hradí zaměstnavatel za zaměstnance ze svých finančních prostředků, se posoudí jako jiné plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance a u zaměstnance jako příjem, který je předmětem daně. Výjimkou je pouze pojistné za sociální a zdravotní pojištění. Rozhodující pro daňové účely je i způsob sjednání pojistné smlouvy. Smlouva musí být sjednána mezi zaměstnancem jako pojistníkem a pojišťovnou. To znamená, že daňové osvobození se nevztahuje na pojistnou smlouvu, kterou sjednal pro zaměstnance jako pojistný zaměstnavatel, tj. kde zaměstnanec vystupuje pouze jako osoba pojištěná a není sám vlastníkem pojistky. Předmětem daně z příjmů fyzických jsou všechny druhy příjmů, plynoucí zaměstnanci v peněžní i nepeněžní podobě, s výjimkou příjmů z předmětu daně vyňatých. Jde-li o nepeněžní plnění, musí být na jedné straně ten, kdo plní, tj. zaměstnavatel, a na druhé straně osoba, v jejíž prospěch je plněno. Nepeněžní příjem představuje pro zaměstnance vždy nabytí určité výhody či zvýhodnění. Za nepeněžní plnění se u zaměstnance považuje nejen naturální mzda, ale takový příjem může plynout i nabytím určité věci, služby nebo poskytnutím majetkového práva či nemovitosti. Příjem zaměstnance může spočívat i v jiné formě plnění, prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance.

Žalovaný považuje za nedůvodnou námitku, že zjištění správce daně je nesprávné a neopírá se o ustanovení zákona o daních z příjmů nebo jiného právního předpisu. Rovněž nedůvodnou shledal žalovaný námitku o tom, že pojistná smlouva byla uzavřena bez účasti a souhlasu s takovým účastenstvím, neboť z dodatku k pojistné smlouvě o pojištění odpovědnosti za škodu orgánů právnických osob vyplývá, že smlouva byla uzavřena na pojištěné riziko „odpovědnost za škodu způsobenou v souvislosti s výkonem funkce člena představenstva, člena dozorčí rady, jednatele nebo dalších osob ve smyslu článku 2 všeobecných pojistných podmínek“. Ze smluvních ujednání dále vyplývá, že Allianz pojišťovna poskytne plnění pojistníkovi, pokud má společnost se členy představenstva nebo dozorčí rady společností uzavřenou smlouvu o náhradě škody vzniklé třetím osobám na základě porušení povinnosti v souvislosti s výkonem funkce. Povinnost pojištěných osob nahradit škodu přechází v tomto případě na pojistníka, tj. na společnost.

Žalovaný dále uvedl, že správci daně byly při daňové kontrole předloženy písemnosti, na základě kterých bylo možno posoudit - v souladu se zákonem o daních z příjmů - pojistné jako nepeněžní příjem podle ustanovení § 6 odst.3 zákona o daních z příjmů. Námitka žalobce, že nehradí pojistné za zaměstnance, ale za sebe, je nedůvodná, neboť bez tohoto smluvního vztahu by statutární zástupce nebo prokurista byli nuceni pojistnou smlouvu uzavřít sám. Tím, že smlouvu uzavřel žalobce, tak pouze tento právní akt fakticky vykonal za statutárního zástupce či prokuristu. Úhradu závazků z této smlouvy vyplývajících provedl rovněž žalobce.

Žalovaný tak vyjádřil názor, že neporušil ustanovení § 31 odst.2 zákona o správě daní, neboť po zhodnocení předložených dokladů posoudil pojistné, hrazené žalobcem za členy orgánů právnické osoby, jako nepeněžní příjmy ze závislé činnosti. Nepostupoval tedy ani v rozporu s ustanovením § 16 odst.4 písm.c/ zákona o daních z příjmů, když žalobce nevyužil právo předložit důkazní prostředky ke svým tvrzením. Pojistné bylo posouzeno jako příjmy ze závislé činnosti podle ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů, žalobce byl povinen z těchto příjmů srážet zálohu na daň a odvádět ji místně příslušnému správci daně v zákonem stanovených lhůtách. Jestliže tak neučinil, byl správce daně oprávněn vydat napadený platební výměr.

Žalobce využil svého práva a k obsahu vyjádření žalovaného správního orgánu podal dne 27.3.2007 repliku, v níž uvedl, že žalovaný správní úřad souhlas třetí osoby s uzavřenou pojistnou smlouvou dovozuje z pojistných podmínek společnosti Allianz, aniž by měl doloženo, že společnosti s členy představenstva či dozorčí rady skutečně uzavřela smlouvy o náhradě škody vzniklé třetím osobám na základě porušení povinnosti v souvislosti s výkonem funkce. Žalovaný neinterpretuje pojistné podmínky přesně, když společnost neuzavřela s členy představenstva ani dozorčí rady ani prokuristy žádné smlouvy o náhradě škody, takže nesprávně byla předpokládána aplikace ustanovení § 194 a § 200 obchodního zákoníku, pro plnění pojišťovny podle pojistných podmínek, které tvoří přílohu pojistné smlouvy. Žalobce vyjádřil nesouhlas s tvrzením žalovaného, že pokud by společnost neuzavřela pojistnou smlouvu o pojištění škody způsobené třetím osobám členy představenstva a dozorčí rady respektive prokuristou, byly by tyto osoby povinny uzavřít takovou pojistnou smlouvu samy. Tato právní povinnost není platnou právní úpravou založena a není možné jí ani prezumovat.

Spisový materiál správního orgánu, který byl soudu předložen, obsahuje vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období od 1.1.2002 do 1.12.2002, z něhož vyplývá, že odvodová povinnost žalobce za uvedené zdaňovací období činila 44.343.250,-Kč, tato částka byla odvedena na účet finančního úřadu. Správní spis dále obsahuje pojistné smlouvy č. 400007292 a č.400010059, uzavřené mezi Pražskou teplárenskou a.s., a Allianz pojišťovnou a.s., a týkající se pojištění odpovědnosti za škodu členů orgánů právnických osob. Dále spis obsahuje smlouvy o úpravě vztahů mezi společností a členy jejího orgánu po vymezení vztahu o vzájemných právech a povinnostech mezi členy orgánů akciové společnosti, které byly uzavřeny mezi žalobcem a ing.P. Š., Mgr.J. H., ing.L. P. a ing.J. S.

Ze zprávy o výsledku kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, provedené u žalobce Finančním úřadem pro Prahu 7 ve dnech 7.12.2005 až 25.4.2006, bylo zjištěno, že společnost Pražská teplárenská a.s., uzavřela v roce 2001 s pojišťovnou Allianz pojistnou smlouvu č. 400007292 a v roce 2002 pojistnou smlouvu č. 400010059, o pojištění odpovědnosti za škodu členů orgánů právnických osob. V roce 2002 bylo toto pojistné „přidaně“ pouze členům představenstva a členům dozorčí rady, kteří nebyli zaměstnanci Pražské teplárenské a.s. Nebylo zohledněno nové znění pojistné smlouvy č. 400010059, podle které jsou pojištěni i prokuristé. Někteří ze zaměstnanců si toto pojistné zahrnuli do svého daňového přiznání, ostatním bude toto pojištění „dodaně“ v měsíci únoru a srpnu 2002 tak, jak bylo toto pojistné zaúčtováno na účet. Za rok 2002 tak

bylo žalobci na zálohové dani doměřeno celkem 24.667,-Kč. Zpráva o daňové kontrole byla projednána se žalobcem v rámci ústního jednání v daňovém řízení, které bylo provedeno ve dnech 7.3.2006 a 25.4.2006.

Společnost Pražská teplárenská, a.s., se k průběhu daňového řízení vyjádřila písemně dne 30.3.2006, v tomto vyjádření shodně s podanou žalobou namítala, že zjištění správce daně, týkající se právní kvalifikace nepeněžního příjmu členů orgánů žalobce považuje za nesprávné.

Platebním výměrem ze dne 12.5.2006, č.j. 57573/06/007914/4068, byla žalobci předepsána na základě zprávy o daňové kontrole k přímému zaplacení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2002 ve výši 22.116,-Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce dne 13.6.2006 odvolání, v němž shodně s podanou žalobou namítl, že uvedené platební výměry byly vydány v rozporu s procesními i hmotněprávními předpisy s tím, že v odvolacím řízení by měly být změněny tak, aby vyměřená daň byla snížena o tu část, která vyplývá z pojištění škod členů orgánů právnických osob.

V průběhu odvolacího řízení při ústním jednání dne 17.7.2006 předložil žalobce smlouvy o úpravě vztahu mezi společností a členem jejího orgánu se členy představenstva a dozorčí rady, vztahují se k osobám, kterým bylo v rámci provedené kontroly doměřeno pojistné odpovědnosti za škodu.

O podaném odvolání rozhodl žalovaný správní orgán žalobou napadeným rozhodnutím, jenž odvolání zamítl s odůvodněním, že odvolací orgán neshledal, že by byla porušena zásada zákonnosti, zakotvena v ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní. Pojistné bylo posouzeno jako příjmy ze závislé činnosti podle ustanovení § 6 odst.1 písm.d) v návaznosti na odstavec 3 téhož ustanovení zákona o daních z příjmů. Žalobce byl povinen z těchto příjmů srážet zálohu na daň podle ustanovení § 38 h) zákona o daních z příjmů a odvádět je místně příslušnému správci daně v zákonem stanovených lhůtách, a jestliže tak neučinil, byl správce daně oprávněn vydat napadený platební výměr podle ustanovení § 69 odst.1 zákona o správě daní a poplatků.

Při ústním jednání u Městského soudu v Praze dne 14.6.2007 zástupkyně žalobce odkázala na písemné vyhotovení podané žaloby a poukázala na rozpor v odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž je zmíněna smlouva, která byla ukončena již v roce 2001. Dále zdůraznila, že jde o smlouvy, které uzavřela společnost, žádný z členů představenstva ani jiných orgánů nevyslovil se smlouvou souhlas, nebyl smlouvou vázán a proto není logické, aby měl z titulu smlouvy daňovou povinnost.

Zástupkyně žalovaného správního orgánu u jednání uvedla s odkazem na písemné vyjádření k žalobě a na odůvodnění napadeného rozhodnutí, že šlo o pojištění odpovědnosti členů statutárních orgánů, které bylo žalobcem (zaměstnavatelem) hrazeno za jeho zaměstnance. Nejde o pojištění, které by vyplývalo ze zákona, ani o pojištění, osvobozené zákonem od daně. Tyto výdaje jsou proto potřeba posuzovat jako jiné plnění a u zaměstnance jde o zdanitelný příjem podle ustanovení § 6 odstavec 1 písmeno d/ a odstavce 3 zákona o daních z příjmů. Předmětné žalobcem uhrazené částky byly posouzeny jako zvýhodnění poplatníků, které měl zaměstnavatel podle ustanovení § 38h téhož zákona povinnost zdanit.

O podané žalobě rozhodl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 14.6.2007, č.j. 11 Ca 10/2007-73, jímž zamítl žalobu a vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Soud dospěl k závěru, že obě smlouvy, které žalobce uzavřel s První americkou vzájemnou pojišťovnou a s pojišťovnou Allianz, upravují pojištění přímo členů představenstva a dalších fyzických osob, jimž náleží právo svým jednáním žalobce

zavazovat. Žalobce v tomto vztahu vystupoval jako pojistník, tedy jako osoba hradící pojistné. Soud dospěl k závěru, že nejde o plnění pojistného, k němuž by byl žalobce právním předpisem povinen, ale o nadstandardní úkon žalobce jako zaměstnavatele vůči vybraným zaměstnancům, kterým za ně a v jejich prospěch zajistil vyplacení pojistného plnění v případě, že by tyto osoby svým jednáním způsobily žalobci škodu a přicházela by v úvahu odpovědnost těchto osob za takto způsobenou škodu.

Uvedený rozsudek městského soudu byl k žalobcem podané kasační stížnosti zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19.2.2009, č.j. 7 Afs 67/2007-111 a věc byla městskému soudu vrácena k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že městský soud se nevypořádal dostatečně se žalobními námitkami a jeho rozsudek ze dne 14.6.2007 je nepřezkoumatelný pro nedostatek odůvodnění.

Městský soud v Praze na základě výše uvedeného znovu přezkoumal podle ustanovení § 75 zákona č.150/2002 Sb., soudního řádu správního ve znění pozdějších předpisů, napadené rozhodnutí v mezích žalobou uplatněných námitek. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Při rozhodování byl Městský soud v Praze vázán právním názorem, jež byl vyjádřen ve výše uvedeném zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu (ustanovení § 110 odst.3 s.ř.s.). přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 s.ř.s).

Věc soud znovu posoudil takto :

V dané věci předepsaly finanční orgány žalobci k úhradě k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2002. Předmětem sporu mezi účastníky řízení bylo právní posouzení otázky, zda v daném případě šlo ze strany žalobce o plnění ve prospěch třetí osoby, respektive zda členové představenstva a další vyjmenované osoby měli z titulu plnění žalobcem na uvedené pojistné smlouvy nepeněžitý příjem či nikoliv.

Při posuzování důvodnosti žalobních námitek vycházel Městský soud v Praze především z obsahu výše uvedených pojistných smluv, z nichž je zřejmé, že obě smlouvy, které žalobce uzavřel jak s První americkou vzájemnou pojišťovnou, tak s Allianz pojišťovnou, upravují pojištění nikoli žalobce jako obchodní společnosti, ale přímo členů představenstva a dalších fyzických osob, jimž náleží právo svým jednáním zavazovat žalobce. Žalobce v uvedeném smluvním vztahu vystupoval jako pojistník, tedy jako osoba, hradící pojistné. Předmětem uvedených smluv tedy bylo, že – zjednodušeně řečeno - žalobce jako pojistník plnil příslušné pojišťovně pojistné za osobu pojištěnou.

Podle ustanovení § 6 odstavec 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2002 (dále jen ZDP), příjmy ze závislé činnosti se rozumějí příjmy pravidelné nebo jednorázové bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoli, zda je od zaměstnavatele dostává zaměstnanec nebo osoba, na kterou přešlo příslušné právo podle zvláštních předpisů, a zda jsou vypláceny nebo připisovány k dobru anebo spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance, kteří jsou poplatníky z příjmů ze závislé činnosti. Příjmem se rozumí rovněž částka, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnutá práva, služby nebo věci, kromě bytu, v němž měl zaměstnanec bydliště po dobu dvou let bezprostředně před jeho koupí, nižší, než je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, nebo cena, kterou účtuje jiným osobám, jakož i částka stanovená podle odstavce 6.

Podle ustanovení § 6 odstavec 9 písmeno d/ ZDP jsou od daně - kromě příjmů uvedených v ustanovení § 4 - dále osvobozeny nepeněžní plnění, poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění a u zaměstnavatelů, kteří nevytvořili zisk, na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce; jde-li však o poskytnutí zahraniční rekreace včetně zahraničních zájezdů, je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 10.000,- Kč za kalendářní rok. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance,

Podle ustanovení § 38h ZDP plátce daně srazí zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (dále jen "záloha") ze zdanitelné mzdy. Zdanitelnou mzdou se rozumí úhrn příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků (dále jen "mzda") zúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období, vyjma příjmů zdanitelných srážkou podle zvláštní sazby daně, snížený o

- částky, které jsou od daně osvobozeny,
- částky sražené nebo zaměstnancem uhrazené na pojistné na sociální zabezpečení, na příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a na pojistné na všeobecné zdravotní pojištění (dále jen "pojistné"), které je podle zvláštních předpisů povinen platit zaměstnanec; u zaměstnanců, na které se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, o příspěvky na toto zahraniční pojištění,
- prokázané nezdanitelné částky základu daně; základ daně pro výpočet zálohy za kalendářní měsíc se sníží o 1/12 nezdanitelné částky ze základu daně podle ustanovení § 15 odst. 1 písm. a), b), d) až g),
- jednu dvanáctinu předpokládané úhrnné výše ročního úroku jako nezdanitelné částky podle ustanovení § 15 odst. 10 zaokrouhleného na celé stokoruny dolů za kalendářní měsíc, nejvýše však o jednu dvanáctinu limitu stanoveného v ustanovení § 15 odst. 11, za předpokladu, že poplatník platí splátky úvěru ve výši stanovené stavební spořitelnou nebo bankou. Při zahájení nebo skončení splácení úvěru v průběhu roku se měsíční snížení zjistí jako částka předpokládaného ročního úroku rozvržená rovnoměrně na kalendářní měsíce, v nichž bude úvěr splácen.

Podle ustanovení § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí (dále jen ZSDP), daň nebo úhradu na zajištění daně, kterou byl plátce daně povinen srazit nebo vybrat z daňového základu, odvede správci daně ve lhůtě stanovené tímto nebo zvláštním zákonem. Pokud tyto daňové částky nebyly srazeny nebo vybrány ve stanovené výši nebo odvedeny ve stanovené lhůtě, předepíše správce daně plátcí daně tyto částky k přímému placení. Správce daně může v odůvodněných případech stanovit plátcí daně lhůtu pro odvod sražené daně jinak; proti tomuto rozhodnutí je přípustné odvolání. Neprovede-li plátce srážku daně nebo nevybere-li daň ve stanovené výši, a to ani dodatečně, je základem pro výpočet daně částka, z níž by po sražení daně zbyla částka, která byla plátcem poplatníkovi vyplacena. Plátcí daně uvedení v odstavci 1 podají vždy po uplynutí zdaňovacího období nebo po ukončení činnosti, která je předmětem zdanění, vyúčtování daně na tiskopise vydaném ministerstvem. Vyúčtování se podává místně

příslušnému správci daně do třiceti dnů od lhůty, v níž byl plátce daně povinen podat za rozhodné období poslední daňové přiznání nebo hlášení. Pokud u některé daně není stanovena povinnost podávat daňové přiznání nebo hlášení, předkládá se vyúčtování daně do třiceti dnů ode dne, v němž byl plátce daně povinen za rozhodné období odvést poslední daňovou povinnost. Správce daně údaje ve vyúčtování daně přezkouší porovnáním s údaji ve vlastní evidenci daňových povinností a jejich úhrad, případné rozdíly vyčíslí, ve spolupráci s plátcem daně tyto rozdíly vysvětlí a odstraní je.

Mezi účastníky řízení nebylo sporu, že v dané věci se jedná o pojištění (plnění), které žalobce jako obchodní společnost není povinna ze zákona hradit. Šlo o smluvní vztah, jímž žalobce zabezpečoval pojištění odpovědnosti členů představenstva a dalších orgánů společnosti, přičemž tyto osoby mohly v případě svého zájmu uzavřít obdobné pojistné smlouvy svým jménem jako pojistník a pojištěný v jedné osobě. Pojistné smlouvy byly uzavírány bez účastenství či souhlasu s takovým účastenstvím na smlouvě členů představenstva a dozorčí rady a tento souhlas nebyl vysloven ani dodatečně. Z pojistných smluv nebylo žádáno ani poskytnuto žádné pojistné plnění, rovněž nebyly uzavírány se členy představenstva ani dozorčí rady žádné dohody o vzdání se nároku na náhradu škody, vzniklé společnosti z titulu výkonu jejich funkce. Zaplacení pojistného společností na základě výše citovaných pojistných smluv tedy nenaplnuje podstatu, vymezenou v ustanovení § 6 odst. 1 a 3 zákona o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 68/2001 – 127, publikovaného ve Sbírce rozhodnutí NSS č. 843/2006, vyplývá, 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 12.1.2006, 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 poplatníkovy 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 ustanovení § 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.

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 článkem 11 odst.1 Listiny základních práv a svobod (k tomu viz 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 dostupné na <http://nalus.usoud.cz>).

Žalovaný odvolací finanční orgán postavil argumentaci napadeného rozhodnutí na závěru, že pojistné, které hradí zaměstnavatel za zaměstnance ze svých finančních prostředků, se posoudí jako jiné plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance a u zaměstnance jako příjem, který je předmětem daně. Výjimkou je pouze pojistné za sociální a zdravotní pojištění. Rozhodující pro daňové účely je i způsob sjednání pojistné smlouvy. Smlouva musí být sjednána mezi zaměstnancem jako pojistníkem a pojišťovnou. To znamená, že daňové osvobození se nevztahuje na pojistnou smlouvu, kterou sjednal pro zaměstnance jako pojistný zaměstnavatel, tj. kde zaměstnanec vystupuje pouze jako osoba pojištěná a není sám vlastníkem pojistky. Předmětem daně z příjmů fyzických jsou všechny druhy příjmů, plynoucí zaměstnanci v peněžní i nepeněžní podobě, s výjimkou příjmů z předmětu daně vyňatých. Jde-li o nepeněžní plnění, musí být na jedné straně ten, kdo plní, tj. zaměstnavatel, a na druhé straně osoba, v jejíž prospěch je plněno. žádnou další cvičnou střelbu. Z uvedeného důvodu pojistné, které žalobce hradil za členy statutárního orgánu a dalších orgánů právnické osoby, označil za zdanitelný příjem zaměstnanců a žalobci jejich výši „dodanil“ postupem podle ustanovení § 69 zákona o správě daní a poplatků.

Podle názoru soudu je nutné též odlišit citaci zákona v odstavci třetím § 6 ZDP, pojednávající o příjmu jako příjmu, který je daňovému subjektu vyplácen nebo připisován k dobru, od citace, uvedené v ustanovení § 38h odst.1 téhož zákona, v němž je zaměstnavateli plátce daně uložena povinnost srazit zálohu na daň již při zúčtování příjmu ze závislé činnosti. Tuto povinnost má plátce daně nezávisle na tom, zda tento zdanitelný příjem byl již poplatníkovi vyplácen, nebo připisán k dobru. Nutno tedy odlišit pojem "úhrn příjmů, které jsou plátcem daně zúčtovány nebo vyplaceny" od pojmu "příjmy, které jsou vypláceny poplatníkovi nebo připisovány mu k dobru". Soud se neztotožňuje s názorem, vysloveným žalovaným ve vyjádření k žalobě, v němž žalovaný za "připsání příjmu k dobru" považuje již okolnost, že byla ve prospěch výše uvedených fyzických osob žalobcem uzavřena pojistná smlouva, z čehož potom žalovaný nesprávně vyvozuje závěr, že již okamžikem uzavření takové smlouvy, kdy daňovému subjektu vznikla povinnost hradit podle smlouvy pojistné, bylo povinností poplatníka uvést toto pojistné v daňovém přiznání ve zdaňovacím období, v jehož průběhu plátce daně provedl zúčtování daně.

Lze žalovanému v této souvislosti připomenout, že zákonodárce - jak je zřejmé z odlišné dikce ustanovení § 6 odst.3 ZDP - odlišuje "příjem vyplácený nebo připisovaný k dobru" od příjmu, o němž pojednává ustanovení § 38h odst.1 téhož zákona, t.j. jako o příjmu "zúčtovaném nebo poplatníkovi vypláceném", kdy povinnost plátce mzdy - jak již soud zdůraznil shora - srazit zálohu na daň vzniká již v okamžiku, kdy ještě příjem - v daném případě zjevně pojistné plnění podle uzavřené pojistné smlouvy - ani nebyl osobám, v jejichž

prospěch byly pojistné smlouvy žalobcem uzavřeny, vyplacen. Je proto nutno odlišit povinnosti plátce mzdy v citovaném ustanovení § 38h odst.1 ZDP zakotvené, od povinnosti poplatníka označit v daňovém přiznání zdanitelný příjem za to které zdaňovací období, když tuto povinnost má poplatník pouze za předpokladu, že mu již v tom kterém zdaňovacím období buď příjem byl vyplacen, tj. v hotovosti, nebo připsán k dobru, například již připsán na účtu některého peněžního ústavu. Za příjem třetím osobám podle smlouvy vyplacený nebo připsaný k dobru nelze tedy dle názoru soudu považovat příjem toliko v tom kterém zdaňovacím období žalobcem zúčtované pojistné, pokud nebylo poplatníkovi vyplaceno ani mu připsán k dobru.

Žalovaný odvolací správní úřad dospěl k závěru, že daňové osvobození se nevztahuje na pojistnou smlouvu, kterou sjednal pro zaměstnance jako pojistný zaměstnavatel, tj. kde zaměstnanec vystupuje pouze jako osoba pojištěná a není sám vlastníkem pojistky. Uvedený závěr jednoznačně z právní úpravy výše uvedené nevyplývá. Předmětem daně z příjmů fyzických jsou všechny druhy příjmů, plynoucí zaměstnanci v peněžní i nepeněžní podobě, s výjimkou příjmů z předmětu daně vyňatých. Jde-li o nepeněžní plnění, jak žalobcem zaplacené pojistné podle uzavřených pojistných smluv finanční orgány posoudily, musí být na jedné straně ten, kdo plní, tj. zaměstnavatel, a na druhé straně osoba, v jejíž prospěch je plněno. Lze souhlasit se závěrem žalovaného, že nepeněžní příjem představuje pro zaměstnance vždy nabytí určité výhody či zvýhodnění. Za nepeněžní plnění se u zaměstnance považuje nejen naturální mzda, ale takový příjem může plynout i nabytím určité věci, služby nebo poskytnutím majetkového práva či nemovitosti. Příjem zaměstnance může spočívat i v jiné formě plnění, prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance, to však pouze v případě, že členové statutárního orgánu žalobce či další osoby, na jejichž jednání jménem obchodní společnosti se uzavřené pojistné smlouvy vztahovaly, by byly účastníky smlouvy či by s uzavřením takových smluv vyslovily svůj souhlas. O takový případ se však v dané věci nejednalo, žalobce uzavřel uvedené pojistné smlouvy bez účastenství a souhlasu členů představenstva a dozorčí rady a z těchto důvodů zaplacení pojistného žalobcem na základě uzavřených pojistných smluv nenaplněovalo předpoklady pro postup finančních orgánů podle ustanovení § 6 odstavců 1 a 3 ZDP.

V důsledku nesprávné interpretace právních předpisů daňovými orgány došlo k nezákonnému zdanění příjmu žalobce, což v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu představuje vybočení z článku 11 odst.5 Listiny základních práv a svobod, z něhož vyplývá, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Nejvyšší správní soud již dříve opakovaně vyslovil, že daně jsou v zásadě přípustným zásahem do vlastnického práva, ovšem při respektování principů právního státu, zejména povinnosti interpretovat daňové právo v případě konkurence více srovnatelně přesvědčivých výkladů ve prospěch soukromé osoby.

Důvodnou shledal Městský soud v Praze žalobní námitku, v níž žalobce uvedl, že předmětné pojistné smlouvy byly uzavřeny toliko mezi pojišťovnou na straně jedné a žalobcem na straně druhé. Účastníkem těchto smluv nebyli v žádném ze sporných případů členové představenstva ani dozorčí rady, pojistné smlouvy kryly případy vzniku škody třetím osobám, tj. osobám odlišným od pojištěných i pojistitele, které je povinna hradit společnost a zaplacenou náhradu potom vymáhat na členech představenstva, dozorčí rady či prokuristovi.

Namítal-li žalobce v podané žalobě nesprávnost uvedeného závěru finančních orgánů s ohledem na závěry z jednání Koordinačního sboru a Komory daňových poradců, tato námitka nebyla soudem shledána důvodnou. Konkrétní problém posouzení vyplaceného pojistného společností za obdobné skutkové situace, která nastala v posuzovaném případě, nebyl předmětem jednání, neboť podle bodu 2 zápisu z jednání (na nějž žaloba výslovně odkazuje) bylo řešení pojištění škody způsobené jednáním třetí osoby. Z uvedeného zápisu

nevyplyvá, že by byla řešena situace, která nastala v daném případě, totiž že obchodní společnost uzavře takovou smlouvu s pojišťovnou, podle níž není pojištěna tato obchodní společnost (respektive její odpovědnost za případnou škodu), ale pojištěným je fyzická osoba jednající jménem obchodní společnosti (člen statutárního orgánu) a je tedy pojištěna odpovědnost této fyzické osoby.

Žalovaný odvolací správní úřad se s uvedeným zápisem z jednání nedostatečně vypořádal v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce předložil uvedený zápis jako návrh na provedení důkazu, přičemž z odůvodnění napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda žalovaný hodnotil uvedený zápis jako důkaz či jeho provedení odmítl (v takovém případě by bylo nutné v odůvodnění rozhodnutí stručně a jasně uvést, z jakého důvodu nebyl zápis jako důkaz osvědčen). Ze zápisu je zřejmé, že se koordinační sbor zabýval mimo jiné i situací, kdy je uzavřena smlouva mezi obchodní společností a pojišťovnou, kdy pojištěným subjektem není smluvní strana (obchodní společnost), ale subjekt třetí. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí proto není jasné, z jakých konkrétních skutkových či právních důvodů považuje žalovaný odvolací správní úřad závěry, které žalobce ze zápisu z jednání koordinačního sboru a Komory daňových poradců vyvozuje, za závěry, které na posuzovaný případ nedopadají. Protože se žalovaný odvolací správní úřad nevypořádal náležitě s odvolacími námitkami žalobce, dospěl soud k závěru, že odvolací řízení bylo tímto postupem žalovaného zatíženo vadou, která mohla mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci samé (ustanovení § 50 ZSDP).

Právní argumentace žalobce v podané žalobě, týkající se úpravy práv a povinností smluvních stran podle ustanovení § 50 a § 794 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákona v platném znění (týkajících se tzv. smlouvy ve prospěch třetí osoby) a ustanovení § 194 a § 201 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákona v platném znění (o odpovědnosti a povinnosti členů statutárních orgánů obchodní společnosti k náhradě škody způsobené společností) neshledal soud případnou. Žalobou napadené rozhodnutí se neopírá o uvedené právní ustanovení, neboť předmětem daňového řízení byla výše daňové povinnosti žalobce, k jejíž určení bylo třeba aplikovat právní předpisy práva veřejného (zákon o dani z příjmů, zákon o správě daní a poplatků).

Na tomto místě je proto třeba konstatovat, že žalobce v průběhu daňového řízení ani v rámci řízení odvolacího uvedenými námitkami neargumentoval. Nebylo proto pochybením žalovaného, pokud uvedenou argumentaci v odůvodnění rozhodnutí o odvolání nijak nezohlednil. Jak vyplývá z výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu, Ústavní soud ČR v nálezu ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. I. ÚS 429/01 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), zdůraznil, že v moderním právním pojetí není již „hranice mezi právem veřejným a soukromým chápána tak ostře, jako v době minulé, takže soukromoprávní prvky lze mnohdy vysledovat i v právním vztahu v zásadě veřejnoprávním a naopak.“ I když daňové předpisy náleží k právu veřejnému, nelze mít za to, že mezi právem veřejným a soukromým existuje nepřekonatelná mez a že předpisy práva veřejného jsou v daňových věcech aplikovatelné zcela bez ohledu na předpisy práva soukromého. Právo soukromé a právo veřejné jsou dvě pouze relativně oddělené části jednotného právního řádu, přičemž relativnost jejich oddělení spočívá v tom, že primárně směřují k ochraně odlišných zájmů. To však neznamená, že veřejné právo nemůže odkazovat či navazovat na pojmy práva soukromého nebo tyto pojmy recipovat a naopak (srovnej nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 2. 2007, sp. zn. I. ÚS 531/05, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). Obdobný právní názor vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 9. 2006, č. j. 2 As 50/2005 – 53, zveřejněném ve Sbírce NSS pod č. 1034/2007, kde mimo jiné uvedl, „že veřejné a soukromé právo v moderní společnosti nejsou dva světy oddělené „čínskou zdí“, v nichž by platila zcela a principiálně odlišná pravidla, nýbrž dvě sféry jednoho ve své podstatě jednotného a uceleného právního řádu.“

Podle ustanovení § 50 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákona, ve znění účinném pro rozhodné zdaňovací období, účastníci občanskoprávních vztahů mohou uzavřít smlouvu také ve prospěch třetí osoby. Není-li v tomto zákoně stanoveno nebo účastníky dohodnuto jinak, je tato osoba ze smlouvy oprávněna okamžikem, kdy s ní projeví souhlas. Dlužník má proti ní tytéž námitky jako proti tomu, s kým smlouvu uzavřel. Vzdá-li se tato osoba svého práva, zanikne dluh, nebylo-li dohodnuto, že v tomto případě má být plněno tomu, s nímž dlužník smlouvu uzavřel. Dokud třetí osoba nedá souhlas, platí smlouva jen mezi těmi, kdo ji uzavřeli; právo na plnění má účastník, který plnění ve prospěch třetí osoby vyhradí, nebylo-li dohodnuto jinak. Totéž platí, jestliže třetí osoba souhlas odepřela.

Žalobce namítl, že tyto „třetí“ osoby - v projednávané věci členové představenstva a další osoby, jejichž jednání zavazuje žalobce - by byly z uzavřených smluv oprávněny jen za předpokladu, pokud by s uzavřenou smlouvou vyslovily souhlas. Podle ustanovení § 794 odstavec 2 občanského zákona, ve znění účinném do 31.12.2002, bylo možné pojistnou smlouvu uzavřít i ve prospěch jiné osoby. Na pojistné smlouvy, uzavřené ve prospěch jiné osoby, se přiměřeně použije ustanovení o smlouvě ve prospěch třetí osoby (§ 50) s tím, že souhlas jiné osoby může být dán i dodatečně při uplatnění práv vyplývajících z pojistné události.

Pro posouzení důvodnosti podané žaloby z výše uvedeného vyplývá, že pokud správce daně vycházel při stanovení daňové povinnosti z pojistných smluv, uzavřených mezi stěžovatelem a První americkou vzájemnou pojišťovnou, respektive Allianz pojišťovnou, a.s., tedy nepochybně ze soukromoprávních vztahů, jejichž právní úprava byla v roce 2002 obsažena v části osmé, hlavě patnácté občanského zákoníku (nyní zákon č. 37/2004 Sb., o pojistné smlouvě a o změně souvisejících zákonů), lze učinit jednoznačný závěr o tom, že v rámci posuzování daňové povinnosti žalobce je nezbytné při úvaze o vzniku a výši daňové povinnosti vzít v úvahu i obecnou právní úpravu dané problematiky bez ohledu na to, zda je právní teorií řazena mezi úpravu soukromoprávní či veřejnoprávní. Soud má proto za to, že bude v dalším řízení na žalovaném, aby se k uvedené argumentaci žalobce vyjádřil v odůvodnění nového rozhodnutí o odvolání a řádně odůvodnil úvahu o tom, nakolik lze právní předpisy práva soukromého (občanský či obchodní zákoník) s ohledem na povahu věci aplikovat na veřejnoprávní vztah daňového subjektu a správce daně v daňové věci a jaké konkrétní závěry z uvedené aplikace na posuzovaný případ žalovaný vyvozuje. Přitom bude třeba vycházet z úplných zjištění rozhodných skutkových okolností, tj. zda a případně kdy dotčené „třetí“ osoby s uzavřenými smlouvami vyslovily svůj souhlas a jaké konkrétní účinky takový souhlas pro posouzení předmětu sporu vyvolal (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.10.2007, č.j. 3 Ads 105/2005 - 44, dostupný na www.nssoud.justice.cz), přičemž ze zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu v této projednávané věci vyplývá, že otázka nabídek pojistného trhu ohledně možnosti členů statutárních orgánů uzavřít pojistnou smlouvu vlastním jménem jako pojistník a pojištěný v jedné osobě není rozhodná pro posouzení otázky, zda lze pojistné, zaplacené žalobcem z titulu předmětných pojistných smluv považovat za nepeněžitý příjem členů statutárních orgánů.

Žalobce vznesl prostřednictvím své zástupkyně v rámci ústního jednání u soudu námitku, v níž poukázal na nesrozumitelnost odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí v důsledku nesprávného či nedostatečného uvedení pojistné smlouvy (konkrétně žalobce namítl, že žalovaný uvedl v odůvodnění rozhodnutí pojistnou smlouvu, jejíž účinnost skončila již v roce 2001). Městský soud v Praze se touto žalobní námitkou nemohl věcně zabývat, neboť námitka nebyla žalobcem uplatněna v zákonem stanovené lhůtě, když podle ustanovení § 71 odstavec 2 s.ř.s. lze žalobu rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro

podání žaloby. Žalobou napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 16.11.2006. Podle ustanovení § 72 odstavec 1 s.ř.s. lze žalobu podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení. Uvedená žalobní námitka nebyla součástí žalobních námitek v žalobě, doručené soudu dne 12.1.2007 a byla tak uplatněna po zákonem stanovené lhůtě. Nad rámec výše uvedeného je třeba uvést, že ze spisového materiálu finančních orgánů je patrné, že finanční orgány obou stupňů vycházely z faktur, založených ve spise, ze kterých vyplývá, že byly brány v úvahu i platby zaplaceného pojistného na základě smlouvy, kterou žalobce uzavřel s První americkou vzájemnou pojišťovnou. a údaje na smlouvě samotné i na faktuře souhlasí.

Protože Městský soud v Praze shledal žalobu částečně důvodnou, postupoval podle ustanovení § 78 odst. 1 s.ř.s. a žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a podle odstavce 4 téhož právního ustanovení vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Správní orgány jsou právním názorem, vysloveným Městským soudem v Praze, i výše uvedeným zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu, v dalším řízení vázány (ustanovení § 78 odst.5 s.ř.s.).

Na žalovaném správním úřadu nyní bude, aby se znovu zabýval odvoláním žalobce proti vydanému platebnímu výměru a s ohledem na výše uvedené se vypořádal se skutkovými a právními závěry správce daně s ohledem na právní názory, vyjádřené v odůvodnění tohoto rozsudku i rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19.2.2009 a své závěry znovu zohlednil při posouzení odvolacích námitek žalobce.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanoveními § 60 odst.1 a § 110 odst. 2 s.ř.s. a úspěšnému žalobci tak náleží náhrada nákladů řízení včetně nákladů v řízení o kasační stížnosti proti neúspěšnému žalovanému. Náhrada nákladů řízení představuje v dané věci zaplacený soudní poplatek z podané žaloby v částce 2.000,-Kč a zaplacený soudní poplatek z podané kasační stížnosti ve výši 3.000,-Kč, celková výše nákladů řízení žalobce tak činí 5.000,- Kč, jejichž povinnost k náhradě soud přiznal žalobci proti žalovanému.

P o u č e n í

Proti tomuto rozhodnutí lze podat za podmínek uvedených v ustanovení § 102 a následujících s.ř.s. u Městského soudu v Praze kasační stížnost, a to ve lhůtě do dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu. Podle ustanovení § 105 odst.2 s.ř.s. stěžovatel musí být v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem ; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Podle ustanovení § 104 odstavec 3 písmeno a/ s.ř.s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Praze dne 30.října 2009

JUDr. Hana V e b e r o v á ,v.r.
předsedkyně senátu