



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Pražská teplárenská, a. s.**, se sídlem Partyzánská 1/7, Praha 7, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 6. 2007, č. j. 11 Ca 11/2007 – 63,

**t a k t o :**

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 6. 2007, č. j. 11 Ca 11/2007 – 63, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

### **O d ů v o d n ě n í :**

Rozsudkem ze dne 14. 6. 2007, č. j. 11 Ca 11/2007 - 63 zamítl Městský soud v Praze žalobu, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 9. 11. 2006, č. j. FŘ - 15789/11/06, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 7 (dále jen „finanční úřad“) ze dne 12. 5. 2006, č. j. 57621/06/007914/4068, jímž finanční úřad předepsal stěžovateli k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2003 ve výši 93 026 Kč. V odůvodnění městský soud uvedl, že z pojistných smluv je zřejmé, že smlouva uzavřená mezi stěžovatelem a pojišťovnou Allianz upravuje pojištění nikoli stěžovatele jako obchodní společnosti, ale přímo členů představenstva a dalších fyzických osob, jimž náleží právo svým jednáním stěžovatele zavazovat. Stěžovatel v tomto smluvním vztahu vystupoval jako pojistník, tedy jako osoba hradící pojistné. Předmětem uvedené smlouvy tedy bylo, že stěžovatel jako pojistník plnil příslušné pojišťovně pojistné za osobu pojištěnou. Mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že se jedná o pojištění, které stěžovatel není povinen hradit ze zákona. Stěžovatel tímto způsobem zabezpečoval pojištění odpovědnosti členů představenstva a dalších orgánů společnosti, přičemž tyto osoby mohly popř. uzavřít obdobné smlouvy svým jménem jako pojistník a pojištěný v jedné osobě. K odkazu stěžovatele na zápis z jednání koordinačního výboru s Komorou daňových poradců konaného dne 23. 5. 2001 městský soud uvedl, že konkrétní problém posouzení vyplaceného pojistného společností za obdobné skutkové situace, která nastala v posuzovaném případě, nebyl předmětem jednání, neboť podle bodu 2 citovaného zápisu bylo řešení pojištění škody způsobené jednáním třetí

osoby. Z uvedeného zápisu nevyplývá, že by byla řešena situace, která nastala v daném případě, tj. situace, kdy obchodní společnost uzavře s pojišťovnou takovou smlouvu, podle níž není pojištěna tato společnost, ale pojištěným je fyzická osoba jednající jménem společnosti, a je tedy pojištěna odpovědnost této fyzické osoby. Z uvedeného zápisu je zřejmé pouze to, že se koordinační výbor zabýval situací, kdy je uzavřena smlouva mezi obchodní společností a pojišťovnou, aniž by byla konkrétně řešena otázka, že pojištěným subjektem není smluvní strana, ale subjekt třetí. Závěry vyvozované stěžovatelem v žalobě ze zápisu z jednání koordinačního výboru jednoznačně nevyplývají. Městský soud dále neshledal případnou argumentaci stěžovatele týkající se úpravy práv a povinností smluvních stran podle ust. § 50 a § 794 o. z. a ust. § 194 a § 201 obch. zák. Předmětem daňového řízení byla výše daňové povinnosti stěžovatele, přičemž je třeba aplikovat právní předpisy práva veřejného, zatímco právní předpisy práva soukromého z povahy věci na veřejnoprávní vztah daňového subjektu a správce daně ve věci daňové aplikovat nelze. Městský soud při rozhodování přihlédl také k tomu, že z důvodu právní jistoty se zákonem č. 492/2000 Sb., upřesnilo, že daňově uznatelným nákladem právnické osoby není pojistné hrazené za člena statutárního orgánu a dalšího orgánu právnické osoby a za jednatele společnosti s ručením omezeným z titulu odpovědnosti za škodu společnosti způsobenou při výkonu funkce. Vyplývá-li z obsahu smluvních podmínek, že peněžní částky pojistného jsou uhrazené společností jako pojistníkem na základě pojistné smlouvy uzavřené ve prospěch třetí osoby, tj. ve prospěch poplatníka s příjmy ze závislé činnosti a s jeho souhlasem, posoudí se uvedené plnění jako zdanitelný příjem plynoucí poplatníkovi v souvislosti s výkonem závislé činnosti podle ust. § 6 odst. 1 písm. d) a odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Městský soud v této souvislosti odkázal na ust. § 50 o. z., podle kterého je třetí osoba oprávněná z takové smlouvy okamžikem, kdy s touto smlouvou projeví souhlas. Pokud v dané věci stěžovatel uhradil pojistné fyzickým osobám, kterým přísluší oprávnění jednat a svým jednáním zavazovat stěžovatele jako obchodní společnost, jedná se o pojištění těchto fyzických osob, které není žádným právním předpisem osvobozeno od placení daně a nepochybně se jedná o příjem uvedených fyzických osob. Nejde o plnění na pojistném, k němuž by stěžovatel byl právním předpisem povinen, ale o nadstandardní úkon stěžovatele jako zaměstnavatele vůči vybraným zaměstnancům, kterým za ně a v jejich prospěch zajistil vyplacení pojistného plnění v případě, že by tyto osoby svým jednáním jako osoby jednající za stěžovatele způsobily stěžovateli škodu a přicházela by v úvahu odpovědnost těchto osob za takto způsobenou škodu. Finanční orgány tedy posoudily předmět řízení správně a důvodně dospěly k závěru, že stěžovatel byl povinen z uvedených příjmů srážet zálohu na daň podle ust. § 38 h zákona o daních z příjmů a odvádět místně příslušnému správci daně. Jestliže tak neučinil, byl finanční úřad oprávněn vydat napadený platební výměr.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., ve které namítal, že finanční ředitelství rozhodovalo na základě skutkové podstaty, která nemá oporu ve spise, neboť nebyl doložen souhlas členů orgánů společnosti s uzavřenou pojistnou smlouvou. Naopak byly doloženy smlouvy s členy orgánů společnosti, v nichž se tito výslovně zavazují k odpovědnosti za škodu, kterou způsobí porušením povinností při výkonu funkce. Finanční ředitelství tedy rozhodovalo v rozporu s těmito doklady založenými ve spise. Stěžovatel dále uvedl, že ve správním řízení mělo být prokázáno, v čem je naplněna podstata vymezená v ust. § 6 odst. 1 a odst. 3 zákona o daních z příjmů. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136, vyplývá, že za zdanitelný příjem je nutno považovat pouze příjem skutečný, nikoliv toliko zdánlivý. U poplatníka se tedy musí navýšení majetku reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. Vzhledem k tomu, že členové orgánů stěžovatele nebyli smluvní stranou pojistné smlouvy a ani k ní nedali dodatečný souhlas, nebylo pro ně pojistné zaplacené stěžovatelem pojišťovně nikterak využitelné. Takovým by se stalo až v okamžiku,

kdy by nastala pojistná událost a pokud by člen orgánu vyslovil souhlas s pojistnou smlouvou a plnění z ní, k čemuž však v daném případě nedošlo. Finanční ředitelství tedy nesplnilo svou povinnost vyplývající z ust. § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to ovlivnilo zákonnost, neboť nebylo žádným způsobem prokázáno reálné navýšení majetku poplatníků. Městský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda úhradou pojistného stěžovatelem na základě pojistné smlouvy o pojištění odpovědnosti členů orgánů právnických osob uzavřené stěžovatelem jako pojistníkem a pojišťovnou jako pojistitelem dochází k nepeněžnímu příjmu člena orgánu právnické osoby. Smluvními stranami pojistného vztahu byl pouze stěžovatel a pojišťovna, jednalo se o dvoustranný smluvní vztah, přičemž členové orgánů stěžovatele smluvní stranou nejsou. Členové orgánů ke smlouvě nedali souhlas, a to ani při uzavírání smlouvy, ani dodatečně. V právním státě není možné, aby subjektu vznikla daňová povinnost z důvodu vzniku právního vztahu mezi dvěma jinými subjekty nezávisle na vůli tohoto subjektu, neboť by to vedlo k absolutní právní nejistotě daňových subjektů a mohlo být velmi lehce zneužíváno. Členové orgánů stěžovatele neměli žádný vliv na obsah pojistné smlouvy a pojistných podmínek, k úhradě pojistného byl zavázán pouze stěžovatel a uzavření pojistné smlouvy nezbavovalo členy orgánů odpovědnosti za jimi způsobenou škodu. Členové orgánů stěžovatele mají i po uzavření pojistné smlouvy zákonný závazek k náhradě škody a úhradou pojistného nemůže docházet k jakémukoliv nepeněžnímu plnění v jejich prospěch, jež by vstupovalo do základu daně ze závislé činnosti. K nepeněžnímu plnění by mohlo dojít na straně členů orgánů stěžovatele jedině při realizaci pojištění. V takovém případě by totiž pojištěný člen orgánu stěžovatele mohl svými úkony a vůlí ovlivnit to, zda dojde k realizaci pojistného či nikoliv. V této souvislosti stěžovatel opakovaně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136. Stěžovatel dále namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., protože městský soud svůj závěr, že členové orgánů stěžovatele mohli v případě zájmu uzavřít pojistné smlouvy svým jménem jako pojistník a pojištěný v jedné osobě, vyvodil bez jakéhokoli dokazování a žádné dokazování v tomto směru nebylo prováděno ani v řízení před správním orgánem. Zjišťování skutečnosti by vyústilo v konstatování, že pojistný trh takové pojištění vůbec nenabízí. Konstatování městského soudu, že zápis z jednání koordinačního výboru s Komorou daňových poradců se nezabýval otázkou zdanění pojistného placeného společností na základě pojistné smlouvy, jejímiž smluvními stranami jsou pouze společnost jako pojistník a pojišťovna jako pojistitel, je v rozporu s obsahem tohoto zápisu. Stěžovatel dále namítal, že městský soud své konstatování o souhlasu členů orgánů společnosti nepodkládá žádným důkazem, který by byl proveden v daňovém řízení nebo v řízení před soudem. Na neexistenci souhlasu členů orgánů přitom stěžovatel poukazyval již v žalobě. Z výše uvedených důvodů navrhl stěžovatel zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou všechny druhy příjmů plynoucí zaměstnanci v peněžní i nepeněžní podobě, s výjimkou příjmů z předmětu daně vyňatých, přičemž mohou spočívat i v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance nebo v cenovém zvýhodnění. Ve smyslu ust. § 3 odst. 2 zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně nejen příjmy peněžní, ale i příjmy nepeněžní, tzv. naturální plnění. Nepeněžní příjem představuje pro zaměstnance vždy nabytí určité výhody či zvýhodnění a za takový příjem se 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. Podle finančního ředitelství je nedůvodná námitka, že pojistná smlouva byla uzavřena bez účastenství a souhlasu s takovým účastenstvím. Z dodatku k pojistné smlouvě o pojištění odpovědnosti za škodu členů orgánů právnických osob totiž 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 čl. 2 odst. 3 Všeobecných pojistných podmínek“. Ze smluvního ujednání dále vyplývá, že Allianz pojišťovna, a. s. poskytne plnění pojistníkovi, pokud má společnost s členy představenstva nebo dozorčí rady 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. Stěžovatel pochybil, protože pojistné, které hradil za členy statutárního orgánu, neposoudil jako zdanitelný příjem plynoucí v souvislosti s výkonem závislé činnosti podle ust. § 6 odst. 1 písm. d) a odst. 3 zákona o daních z příjmů a nesrazil, jako plátce daně, postupem upraveným v ust. § 38h odst. 1 zákona o daní z příjmů zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků a tuto neodvedl správci daně. Z výše uvedených skutečností vyplývá nedůvodnost kasační stížnosti, neboť rozhodnutí finančního ředitelství a finančního úřadu obsahují zákonem stanovené náležitosti rozhodnutí, jsou platná a byla vydána v souladu se zákonem o daních z příjmů i zákonem o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám shledal vadu uvedenou v odstavci 3, k níž musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda lze napadený rozsudek v rozsahu vymezeném stížními body přezkoumat. Ze soudního spisu vyplývá, že stěžovatel v žalobě opíral mimo jiné svou argumentaci o ustanovení občanského a obchodního zákoníku, ale městský soud tuto jeho argumentaci neshledal „případnou“ s tím, že právní předpisy práva soukromého nelze z povahy věci na veřejnoprávní vztah daňového subjektu a správce daně aplikovat.

S výše citovaným závěrem městského soudu se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Jak zdůraznil Ústavní soud v nálezu ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. I. ÚS 429/01 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), není již v moderním právním pojetí „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 náležejí 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 Sb. 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.“

Pro danou věc z výše uvedeného vyplývá, že pokud správce daně vycházel při stanovení daňové povinnosti z pojistné smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a Allianz pojišťovnou, a. s., tedy nepochybně ze soukromoprávního vztahu, jehož právní úprava byla v roce 2003, obsažena v části osmé hlavě patnácté občanského zákoníku (nyní zákon č. 37/2004 Sb., o pojistné smlouvě a o změně souvisejících zákonů), nelze žalobní argumentaci stěžovatele poukazující na některá ustanovení občanského a obchodního zákoníku odmítnout pouhým konstatováním,

že soukromoprávní předpisy není možné na veřejnoprávní vztah ve věci daňové aplikovat. Takové „vypořádání se“ s žalobní námitkou je podle Nejvyššího správního soudu ryze formální a nedostatečné, a neodpovídá proto zákonným požadavkům na odůvodnění soudního rozhodnutí (§ 75 odst. 2 a § 54 odst. 2 s. ř. s.). Městský soud se tedy de facto s touto žalobní námitkou vůbec nevypořádal, a napadený rozsudek je proto v této části nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., přičemž k této vadě Nejvyšší správní soud přihlédl z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

V této souvislosti Nejvyšší správní soud dále upozorňuje na logický rozpor obsažený v odůvodnění napadeného rozsudku, který spočívá v tom, že ačkoliv městský soud v prvním odstavci na str. 7 výslovně vyloučil aplikovatelnost právních předpisů práva soukromého na daný případ, v odstavci bezprostředně následujícím sám odkázal na ust. § 50 o. z. (viz str. 7 napadeného rozsudku).

Nejvyšší správní soud se dále zabýval stížními body, ve kterých stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel poukazoval na to, že pokud městský soud v odůvodnění uvedl, že členové představenstva, popř. další osoby působící v orgánech společnosti, mohly v případě svého zájmu uzavřít obdobně pojistné smlouvy svým jménem jako pojistník a pojištěný v jedné osobě, tak tento závěr vyslovil, aniž by provedl jakékoliv dokazování a navíc pojišťný trh takový typ pojištění vůbec nenabízí.

Podle Nejvyššího správního soudu není z uvedené argumentace zřejmé, jakou souvislost má případná možnost členů statutárních orgánů uzavřít pojistnou smlouvu vlastním jménem jako pojistník a pojištěný v jedné osobě se spornou otázkou, zda lze pojistné zaplacené stěžovatelem z titulu předmětné pojistné smlouvy považovat za nepeněžitý příjem členů statutárních orgánů. Jelikož k tomu městský soud nic dalšího neuvedl, je citovaná část napadeného rozsudku nepřezkoumatelná. Proto je bezpředmětné zabývat se námitkou stěžovatele, že pojišťný trh nenabízí městským soudem zmiňovaný typ pojištění.

Stěžovatel dále označil za nepřezkoumatelný napadený rozsudek v části zabývající se závěry, ke kterým dospěl koordinační výbor na svém zasedání dne 23. 5. 2001 a které formuloval v zápisu. Na tento zápis poukázal stěžovatel v žalobě. Z tohoto zápisu podle Nejvyššího správního soudu vyplývá, že koordinační výbor se otázkou, která je v posuzované věci předmětem sporu, dosti podrobně zabýval (viz str. 14 až 18 zápisu) a závěry, ke kterým dospěl, jednoznačně podporují právní názor stěžovatele. Tvrzení městského soudu, že tomu tak není, resp. že závěry vyvozované stěžovatelem z tohoto zápisu jednoznačně nevyplývají, proto nemůže obstát.

Navíc je třeba zdůraznit, že pokud městský soud považoval za nutné poměrně obsáhle objasňovat, proč nelze závěry v zápise obsažené aplikovat na daný případ, měl se v první řadě zabývat otázkou, zda vůbec lze předmětný zápis považovat za důkazní prostředek způsobilý přispět ke správnému a úplnému zjištění skutkového stavu věci.

Stěžovatel rovněž dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z toho, že městský soud svůj závěr o existenci souhlasu pojištěných osob nepodložil žádným důkazem. V daném případě bylo podle Nejvyššího správního soudu zcela na místě zabývat se otázkou, zda byl dán souhlas členů statutárních orgánů s pojistnými smlouvami týkajícími se pojištění jejich odpovědnosti při výkonu funkce (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2007, č. j. 3 Ads 105/2005 - 44). Městský soud však pouze obecně uvedl, že „Vyplývá-li

z obsahu smluvních podmínek, že peněžní částky pojistného jsou uhrazené 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 (člena statutárního orgánu či jednatele), posoudí se uvedené plnění jako zdanitelný příjem plynoucí poplatníkovi v souvislosti s výkonem závislé činnosti“. Namítal-li stěžovatel v této souvislosti nepřezkoumatelnost, je tato jeho námitka důvodná, neboť městský soud přesto, že stěžovatel v žalobě opakovaně uváděl, že pojištěné osoby nevyslovily souhlas s předmětnou pojistnou smlouvou, se v napadeném rozsudku otázkou, zda dotčené osoby projevíly s předmětnou smlouvou souhlas, vůbec nezabýval. To je další důvod pro závěr o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73).

Jelikož se městský soud přezkoumatelným způsobem nevypořádal se žalobními námitkami, na nichž byl postaven základ žaloby, nezabýval se Nejvyšší správní soud stížními body, ve kterých stěžovatel uplatnil důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., protože takový přezkum by byl předčasný.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení, v němž je městský soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. února 2009

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu