



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **H+H stavební společnost, spol. s r. o.**, se sídlem v Praze 4, Stříbrského ulice, objekt Tesco II, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze, Štěpánská 28, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 4. 2007, č. j. 8 Ca 255/2005 - 33,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobci **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá shora označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), jímž byla zrušena jeho rozhodnutí č. j. FŘ-8023/11/2004 ze dne 15. 6. 2005, č. j. FŘ-8021/11/2004 ze dne 15. 6. 2005 a č. j. FŘ-8022/11/2004 ze dne 10. 6. 2005. Těmito rozhodnutími stěžovatel zamítl odvolání žalobce proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu – Jižní Město (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 5. 2004 na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků.

V kasační stížnosti uplatňuje důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Namítá, že do jeho kompetence nespadá posuzování

vztahů mezi jednatelem či společníky a danou obchodní společností dle § 136 obchodního zákoníku. Správce daně pouze v daném případě posuzoval charakter příjmů z hlediska zákona o daních z příjmů. Ve zrušených rozhodnutích uvedl, že „správce daně nikterak nezkrátil odvolatele ani Ing. F. Hamadu na svých právech, ani nezpochybnil právo uzavřít smlouvu o dílo č. 2/08/1999 ze dne 11. 8. 1999 podle obchodního zákoníku“ a „není zpochybněna ani možnost práce pro společnost prostřednictvím svých společníků“. Zároveň je v rozhodnutích uvedeno, že příjmy jednatele patří do § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Tímto se odvolací orgán vyjádřil k námitce ve věci § 136 obchodního zákoníku. Ustanovení § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) bylo naplněno tímto konstatováním se závěrem, že pro správce daně není rozhodující typ smluvního vztahu, ale obsah činnosti, ze které plyne zdanitelný příjem.

Živnostenské oprávnění právnické osoby může být vydáno pouze na základě autorizace fyzické osoby. Právnická osoba nemůže být nikdy nositelem autorizace, proto může odborné činnosti vykonávat jen prostřednictvím odpovědného autorizovaného zástupce. Odborná činnost právnické osoby může být vykonávána právě jen fyzickými osobami s odbornou způsobilostí, tj. vždy pod vlastním jménem autorizované osoby. Autorizace je pouze vázána na fyzickou osobu. Stěžovatel je toho názoru, že se touto věcí ve svém rozhodnutí dostatečně vypořádal.

Stěžovatel se domnívá, že jeho závěry jsou oprávněné. Z daňového hlediska pan Ing. Hamada prováděl pro společnost uvedené práce z titulu společníka a nikoli jako samostatně výdělečná osoba a proto příjmy plynoucí z předmětných faktur patří pod režim § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Žalobcův výklad aplikace ustanovení § 136 obchodního zákoníku není rozhodující pro určení druhu příjmů dle zákona o daních z příjmů.

Otázka výdajů, které měl jednatel-společník vynaložit při své práci pro společnost je dle stěžovatele v tomto případě nepodstatná a nelze vyplacené příjmy snižovat o položky, které byly touto osobou údajně uplatněny. Z předmětné smlouvy o dílo a faktur nevyplývá, že by v předmětných platbách dohodnutých ve smlouvě měly být zahrnuty i částky, které by měly charakter příjmů vyloučených ze zdanění dle § 6 odst. 7 a 9 zákona o daních z příjmů. Jiné doklady k vyplaceným částkám nebyly předloženy a tato skutečnost je zřejmá z faktur, kde se vždy jedná o odměnu za práci pro společnost a nikoliv o částky vynaložené za zaměstnavatele. Dané odměny za práci pro společnost byly dohodnuty předem, tudíž ani nemohou zahrnovat částky, které by měly být vynaloženy teprve v průběhu prací za zaměstnavatele, jak je uvedeno v rozsudku. Stěžovatel v této věci v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že předmětem dodatečného předepsání daňové povinnosti jsou přijaté a zaúčtované faktury za práci dle předmětné smlouvy o dílo. Žádné jiné příjmy vyplacené Ing. Hamadovi nebyly předmětem rozhodování stěžovatele a ani nebyly v předmětných fakturách obsaženy. Pokud by součástí plateb byly částky náhrad výdajů vynaložených jménem zaměstnavatele, stěžovatel by postupoval v souladu s § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů a tuto skutečnost by ve svém rozhodnutí i uvedl.

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

Žalobce se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 11. 9. 2007. Domnívá se, že se stěžovatel nevypořádal s důvody uvedenými v odvolání. Cituje ustanovení § 136 obchodního zákoníku, dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, a na usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 385/04. Dle žalobce se stěžovatel měl zabývat ustanovením § 136 obchodního zákoníku a zkoumat uzavřenou smlouvu o dílo. I kdyby otázka platnosti smlouvy o dílo byla předmětem dosud neukončeného řízení, měl ji stěžovatel posoudit jako předběžnou otázku dle § 28 daňového řádu. Stěžovatel se dle žalobce mylně domnívá,

že právnická osoba nikdy nemůže být nositelem autorizace a odborné činnosti tak může vykonávat jen prostřednictvím odpovědných autorizovaných zástupců- fyzických osob a pod jménem těchto autorizovaných osob, a dále, že z uvedeného tvrzení lze dovodit, že společník a jednatel žalobce, který je současně osobou samostatně výdělečně činnou, má se žalobcem zcela shodný předmět činnosti. Živnostenské oprávnění udělené fyzické osobě samo o sobě bez dalšího neautorizuje právnickou osobu k provádění prací, jež jsou obsahem tohoto oprávnění, i když nositel tohoto oprávnění je ustanoven na živnostenských oprávněních této právnické osoby.

Dále se žalobce domnívá, že je zcela správný soudem vyslovený názor, že se stěžovatel nevypořádal s námitkou žalobce, že převážná část příjmů žalobce, i v případě že budou z daňového hlediska posuzovány jako příjmy dle § 6 zákona o daních z příjmů, nebude považována za příjem ze závislé činnosti a nebude předmětem daně v souladu se zněním § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů s přihlédnutím k § 6 odst. 2 téhož zákona, když stěžovatel tuto námitku označil za nepodstatnou, neboť ze smlouvy o dílo neplyne zahrnutí uvedených částek do ceny za dílo, kterou je třeba považovat za odměnu za práci pro společnost.

Správce daně provedené zjištění skutkového stavu považuje žalobce jako zcela nedostačující pro posouzení věci. Správce daně se dle názoru žalobce nevypořádal se zdůvodněním svého rozhodnutí včetně uvedení právních předpisů a všemi důvody v odvolání namítanými. Žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že správce daně zahájil dne 14. 7. 2003 u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999, 2000 a 2001. Při kontrole správce daně zjistil, že žalobce zaúčtoval do daňových nákladů za kontrolované období roku 1999 částku 864 928 Kč (na základě faktur č. 728/99, č. 504/99 a č. 226/99 za provedené a předané inženýrské a stavební práce), za rok 2000 částku 404 055 Kč (na základě faktury č. 12/00) a za rok 2001 částku 600 000 Kč (na základě faktur č. 438/01 a č. 719/01). Výše uvedenými fakturami jednatel firmy Ing. Hamada jako podnikající fyzická osoba vyúčtoval žalobci inženýrské a stavební práce, jež prováděl pro žalobce na základě smlouvy o dílo č. 02/08/99. Správce daně výše vyplacené částky posoudil jako příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Ve zprávě o kontrole konstatoval zastření skutečného stavu stavem formálně právním ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu s tím, že společník žalobce je současně v jedné osobě osobou samostatně výdělečně činnou a pro obojí platí shodný předmět činnosti - provádění staveb včetně jejich změn, udržovacích prací na nich a jejich odstraňování. Ing. Hamada se k výsledkům kontrolních zjištění do protokolu dne 25. 2. 2004 vyjádřil tak, že s výsledky nesouhlasí a předložil přehled příjmů a výdajů firmy Ing. Hamada za rok 1999 a 2000. Uvedl, že z těchto přehledů je zřejmé, že se na příjmech podíleli i jiné právnické a fyzické osoby včetně osoby spolupracující E. H. Dále zdůraznil, že inženýrská činnost nebyla v letech 1999 a 2000 činností volnou. Živnostenské oprávnění k této činnosti měl pouze Ing. Hamada jako fyzická osoba a proto pro žalobce tuto činnost na základě smlouvy o dílo vykonával. Na vyjádření žalobce reagoval správce daně ve zprávě o kontrole tak, že provedl dne 7. 4. 2004 místní šetření u daňového subjektu Ing. Hamada, při kterém zjistil, že fyzická osoba Ing. Hamada neprováděla v letech 1999 až 2001 služby pro jiného odběratele než pro žalobce. Tyto služby zajišťovala subdodávkami a pracovníky, se kterými uzavírala dohody o provedení práce. Na základě kontrolních zjištění pak správce daně vydal platební výměry, kterými žalobci předepsal daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za kontrolovaná období. Platební výměry napadl žalobce odvoláními.

V odvolání namítal, že § 136 obchodního zákoníku jednateli umožňoval do 1. 1. 2001 podnikat v oboru stejném jako společnost. K závěru správce daně o tom, že předmět podnikání jednatele společnosti Ing. Hamady jako podnikající fyzické osoby a žalobce je shodný, žalobce uvedl, že tento závěr nelze přijmout, přičemž vymezil obsahovou náplň živností žalobce a jednatele Ing. Hamady. Žalobce dále namítal, že pokud správce daně zahrnul vyplacené částky do příjmů spadajících pod režim § 6 zákona o daních z příjmů, měl taktéž přihlídnout k tomu, že jednatel Ing. Hamada sám vyúčtované práce nevykonával osobně, nýbrž tyto zajišťoval subdodávkami. Během kontroly byly správci daně předloženy doklady prokazující tuto skutečnost. Dále uvedl, že z předmětu smlouvy o dílo vyplynulo, že se nejednalo o výkony náležející do kompetence společníků nebo jednatelů. Dle názoru žalobce příjmy dosažené na základě fakturovaného plnění realizovaného formou subdodávek nelze posuzovat jako příjmy za práci společníka a jednatele dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Žalobce taktéž brojil proti nedostatečnému odůvodnění aplikace § 6 zákona o daních z příjmů a nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu. Stěžovatel odvolání žalobce žalobou napadenými rozhodnutími zamítl.

Městský soud k žalobě žalobce napadená rozhodnutí stěžovatele zrušil, neboť dospěl k závěru, že tato jsou stížena nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, neboť stěžovatel neodůvodnil výrok svých rozhodnutí dostatečně přezkoumatelným způsobem, když argumentoval dílem nesrozumitelně a dílem nedostatečně, a omezil se pouze na vyvrácení některých žalobcových tvrzení (část z nich ponechal bez povšimnutí).

V kasační stížnosti proti rozsudku městského soudu stěžovatel tvrdí důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

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

Stěžovatel nesouhlasí se závěry soudu o nepřezkoumatelnosti svých rozhodnutí. Namítá, že do jeho kompetence nespadá posuzování vztahů mezi jednateli či společníky a danou obchodní společností dle § 136 obchodního zákoníku. Správce daně pouze v daném případě posuzoval charakter příjmů z hlediska zákona o daních z příjmů. Ve zrušených rozhodnutích uvedl, že „správce daně nikterak nezkrátil odvolatele ani Ing. F. Hamadu na svých právech, ani nepochybnil právo uzavřít smlouvu o dílo č. 2/08/1999 ze dne 11. 8. 1999 podle obchodního zákoníku“ a „není zpochybněna ani možnost práce pro společnost prostřednictvím svých společníků“. Stěžovatel má za to, že tímto svým povinnostem stanovených v § 50 odst. 7 daňového řádu dostál.

S tvrzením stěžovatele nelze souhlasit.

V daném případě žalobce v odvolání namítal, že § 136 obchodního zákoníku jednateli společnosti umožňoval do 1. 1. 2001 podnikat v oboru stejném jako sama společnost. Po uzákonění zákazu konkurence pak nebyla důsledkem jeho porušení neplatnost a neúčinnost takto uzavřených smluv, nýbrž právo společnosti domáhat se náhrady škody. Shodnou námitku žalobce učinil obsahem žaloby. Městský soud tuto shledal důvodnou. V rozsudku konstatoval, že stěžovatel byl povinen se s námitkou vypořádat - buď ji akceptovat nebo odmítnout anebo vyložit, proč ji nepovažuje za významnou. Pokud měl stěžovatel za to, že předmětná argumentace žalobce je pro posouzení věci irelevantní, měl tento názor v odůvodnění napadených rozhodnutí výslovně uvést a vyložit, proč jej zastává.

Výše uvedeným závěrům městského soudu nelze ničeho vytknout. Pokud se stěžovatel domníval, že povinnosti vypořádat se s argumentací žalobce dostál tím, že v odůvodnění svého

rozhodnutí uvedl, že „správce daně nikterak nezkrátil odvolatele ani Ing. F. Hamadu na svých právech, ani nezpochybnil právo uzavřít smlouvu o dílo č. 2/08/1999 ze dne 11. 8. 1999 podle obchodního zákoníku“ a není zpochybněna ani možnost práce pro společnost prostřednictvím svých společníků, nelze s ním souhlasit.

Podle § 50 odst. 7 daňového řádu se musí odvolací orgán v odůvodnění rozhodnutí vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými, jinak nedodrží zásadu zákonnosti daňového řízení. K této otázce existuje četná judikatura, např. Nejvyššího správního soudu - rozsudek č. j. 7 Afs 10/2003 - 72, č. 369/2004 Sb. NSS, nebo rozsudek č. j. 7 Afs 13/2003 - 71, č. 728/2005 Sb. NSS, (oba uveřejněny na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), nebo rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6 A 48/92 - 23, uveřejněný v časopise Správní právo pod č. 27, v němž soud vyslovil, že „Z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a - v případě rozhodování o relativně neurčité sankci - jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši. Rozhodnutí, jehož odůvodnění obsahuje toliko obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správními, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybějí.“

Pokud se odvolací orgán v rozhodnutích o odvoláních nevypořádá se všemi odvolacími námitkami, jde o vadu řízení, která způsobuje nezákonnost napadeného správního rozhodnutí. Výše uvedeným povinností v daném případě stěžovatel nedostal. Z textu odvolání je přitom zřejmé, že žalobce považoval argumentaci k § 136 obchodního zákoníku za důležitou. Povinnost vypořádat se se všemi důvody uvedenými v odvolání zakotvenou v § 50 odst. 7 daňového řádu nelze interpretovat tak, že odvolací orgán posoudí pouze ty námitky, které považuje za významné a ostatní nechá bez povšimnutí. I za situace, kdy stěžovatel považuje některé z odvolacích námitek za irelevantní, je nutné, aby uvedl, proč tak činí, resp. v daném případě vyložil, proč je otázka platnosti či účinnosti žalobcem předložené smlouvy o dílo dle § 136 obchodního zákoníku pro posouzení charakteru příjmů ze smlouvy vyplývajících bez významu.

To však stěžovatel neučinil. Pouhé konstatování, že není zpochybněno právo žalobce uzavřít smlouvu o dílo ani možnost práce pro společnost, je nedostačující. Odvolací orgán na konkrétně vznesenou námitku žalobce nereagoval způsobem, jež mu ukládá § 50 odst. 7 daňového řádu. Z odůvodnění jeho rozhodnutí není seznatelné, proč argumentaci žalobce považoval za bezvýznamnou, resp. proč je posouzení platnosti smlouvy o dílo s ohledem na ustanovení § 136 pro posouzení charakteru příjmů z této smlouvy, podle něj, irelevantní.

Stěžovatel dále brojí proti závěru krajského soudu o nepřezkoumatelnosti té části svého rozhodnutí, kdy argumentoval shodností předmětu podnikání žalobce a Ing. Hamady jako fyzické osoby a jednatele v jedné osobě. Stěžovatel má za to, že se touto otázkou v rozhodnutí o odvolání dostatečně zabýval.

Z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele i ze závěrů zprávy o kontrole je patrné, že závěr stěžovatele o shodnosti předmětu podnikání vyplývající z živnostenských oprávnění žalobce a jednatele společnosti Ing. Hamady byl pro stěžovatele stěžejní a že právě tento závěr vedl k podřazení příjmů pod § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud připouští, že tato okolnost může být pro správce daně významným a užitečným vodítkem při posuzování toho, zda se jedná o závislou činnost. V této souvislosti odkazuje zdejší soud na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 81/2004 - 52 ze dne 22. 12. 2004, dle kterého „Pod legislativní zkratkou práce společníka (jednatele) společnosti s ručením

*omezeným je třeba ve smyslu daňových zákonů rozumět jakoukoli jeho činnost vykonávanou pro společnost, která představuje běžnou činnost společnosti vyplývající z předmětu činnosti společnosti. Takovou činností se podílí na dosažení zisku, fungování a prosperitě společnosti. Z hlediska zařazení příjmů jednatele společnosti s ručením omezeným za činnost pro tuto společnost do kategorie příjmů ze závislé činnosti není podstatné, zda byla o této činnosti a způsobu jejího výkonu a odměňování uzavřena mezi společníkem (jednatelem) a společností smlouva, dle kterého právního předpisu byla uzavřena a jaký je její obsah. Jestliže jde o činnost, která má povahu práce pro společnost, jsou příjmy plynoucí z ní jednatelem vždy považovány za příjmy ze závislé činnosti dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a to i tehdy, jestliže jednatel vlastní k výkonu této činnosti živnostenské oprávnění.“*

Dále Nejvyšší správní soud odkazuje na svůj rozsudek ze dne 28. 7. 2004, č. j. 6 Afs 9/2003 - 59, uveřejněný ve Sb. rozhodnutí NSS pod č. 889/2006, podle něhož „Vykonává-li společník společnosti s ručením omezeným pro tuto společnost činnost, jež má jinak charakter samostatné výdělečné činnosti, a podléhá tak zdanění podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pak se na základě fikce stanovené v § 6 odst. 1 písm. b) téhož zákona považuje příjem z této činnosti pro daňové účely za příjem ze závislé činnosti. Takový příjem – bez ohledu na právní předpis, který upravuje vzájemná práva a povinnosti společníka a společnosti z pohledu závazkového, bez ohledu na smluvní typ, který vzájemná práva a povinnosti z pohledu závazkového zakládá, a bez ohledu na způsob výkonu práce a vyplacení odměny za ni – je příjmem, který podléhá zdanění podle § 6 odst. 1 písm. b) tohoto zákona.“

Stěžovatel v závěru svých rozhodnutí uvedl, že fakturované práce měly být prováděny samotným žalobcem z titulu živnostenského oprávnění, nikoli firmou Ing. Hamada na základě smlouvy o dílo. V textu rozhodnutí stěžovatel zdůraznil, že žalobce byl oprávněn provádět předmětné fakturované práce, neboť odpovědným zástupcem z hlediska odborné způsobilosti nutné k vydání živnostenského listu žalobce na činnost provádění staveb včetně jejich změn, udržovacích prací na nich a jejich odstraňování je jako autorizovaný inženýr jednatel Ing. Hamada.

Výše uvedené závěry stěžovatele neshledává Nejvyšší správní soud nepřezkoumatelnými pro nesrozumitelnost, tak jak je označil městský soud, nýbrž nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů. Stěžovatel v nich poukázal na to, že předmětné vyfakturované práce mohl či měl vykonávat žalobce sám, aniž by tento svůj závěr náležitě odůvodnil a reagoval na veškerou odvolací argumentaci žalobce. Žalobce v odvolání rozsáhle namítal, že předmět činnosti fy Ing. Hamada není shodný s předmětem činnosti společnosti žalobce. Na podporu svých tvrzení v odvolání vymezil obsah živností žalobce a Ing. Hamady, přičemž poukazyval na to, že Ing. Hamada disponoval na rozdíl od žalobce živností – inženýrská činnost a taktéž odkazoval na § 44 a § 46 stavebního zákona a tvrdil, že provádění stavebních prací nelze ztotožnit s realizací staveb. Stěžovatel mimo závěr výše uvedený na odvolací námítky žalobce nereagoval.

Brojí-li stěžovatel proti závěru soudu o důvodnosti námítky, dle které se stěžovatel nevypořádal s tvrzením žalobce, že převážná část příjmů podniku jednatele byly částky sloužící na úhradu výdajů vynaložených podnikem jednatele na nákup výkonů k realizaci prací či jiných plnění výhradně pro žalobce a nejednalo se tak o příjmy jednatele za práci, nelze s ním ani tentokrát souhlasit.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že z předmětné smlouvy o dílo a faktur nevyplývá, že by v předmětných platbách dohodnutých ve smlouvě měly být zahrnuty i částky, které by měly charakter příjmů vyloučených ze zdanění dle § 6 odst. 7 a 9 zákona o daních z příjmů. Jiné

doklady k vyplaceným částkám nebyly předloženy a tato skutečnost je zřejmá z faktur, kde se vždy jedná o odměnu za práci pro společnost a nikoliv o částky vynaložené za zaměstnavatele. Dále tvrdí, že předmětné odměny za práci pro společnost byly dohodnuty předem, tudíž ani nemohou zahrnovat částky, které by měly být vynaloženy teprve v průběhu prací za zaměstnavatele, jak je uvedeno v rozsudku. Pokud by součástí plateb byly částky náhrad výdajů vynaložených jménem zaměstnavatele, stěžovatel by postupoval v souladu s § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů a tuto skutečnost by ve svém rozhodnutí i uvedl.

Městský soud předmětnou žalobní námitku označil za důvodnou, když z rozhodnutí stěžovatele není zřejmé, zda ji stěžovatel považoval za důvodnou či nikoli, případně, zda ji shledal podstatnou. Stejný názor zastává i Nejvyšší správní soud.

Žalobce ve vyjádření k výsledkům daňové kontroly, stejně jako v podaných odvoláních, namítal aplikaci § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů a stěžovateli vytýkal, že nepostupoval v souladu s § 31 odst. 1, 2 daňového řádu, neboť posoudil veškeré vyplacené odměny ze smluv o dílo jako příjmy za práci pro společnost a nezohlednil žalobcem předložené důkazy. Žalobce v průběhu daňové kontroly správci daně doložil, že část plnění ze smlouvy o dílo realizoval formou subdodávek, přičemž tyto nelze dle žalobce posuzovat jako příjmy za práci jednatele dle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel na odvolací námitky žalobce ani v tomto případě nereagoval. I za situace, kdy je stěžovatel přesvědčen o nemožnosti aplikace § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jak naznačil v kasační stížnosti, byl povinen svůj názor v rozhodnutí o odvolání uvést a řádně odůvodnit. Stěžovatel v rozporu s § 50 odst. 7 daňového řádu svůj postup poprvé částečně odůvodnil až ve vyjádření k žalobě a dále v kasační stížnosti, což je nepřípustné. Pokud stěžovatel již v průběhu daňového řízení předložil správci daně doklady, které dle jeho názoru prokazovaly skutečnost, že jednatel žalobce Ing. Hamada realizoval plnění ze smlouvy o dílo taktéž formou subdodávek a že při realizaci díla vynaložil výdaje ve smyslu § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů, byl stěžovatel povinen v rámci dokazování posoudit a zhodnotit žalobcem předložené důkazy (§ 31 odst. 1, 2 daňového řádu). Stěžovatel zásadu volného hodnocení důkazů nerespektoval, ani nepřihlédl ke všemu, co v řízení vyšlo najevo, a konal tedy v rozporu s § 2 odst. 3 daňového řádu. V této souvislosti poukazuje Nejvyšší správní soud na náleží Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006 sp. zn. II. ÚS 664/04, týkající se, mimo jiné, problematiky § 31 odst. 4 zák. č. 337/1992 Sb., v němž Ústavní soud uvedl: „Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy.“

Shodně s názorem městského soudu Nejvyšší správní soud shledává napadená rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelnými a to pro nedostatek odůvodnění. Městský soud nepochybil, pokud žalobou napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že důvod kasační stížnosti podřazený pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl v projednávané věci prokázán. Proto Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.) a žalobci, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žalobci se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 29. října 2008

JUDr. Ludmila Valentová  
předsedkyně senátu