

Spis 8 Afs 10/2009 byl spojen se spisem číslo 8 Afs 8/2009 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera, v právní věci žalobkyně: **VESNA, a. s.**, se sídlem Čeperka 306, Pardubice, zastoupené JUDr. Tomášem Plavcem, advokátem se sídlem Rooseveltova 335, Chrudim, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 6. 2008, čj. 5529/08-1100-607351, čj. 5530/08-1100-607351 a čj. 5531/08-1100-607351, o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 11. 2008, čj. 31 Ca 152/2008 - 16, čj. 31 Ca 153/2008 - 15 a čj. 31 Ca 154/2008 - 15,

**t a k t o :**

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 8/2009, sp. zn. 8 Afs 9/2009 a sp. zn. 8 Afs 10/2009 **se spojují** ke společnému projednání a rozhodnutí. Věc bude vedena pod sp. zn. 8 Afs 8/2009.
- II. Kasační stížnosti **se zamítají**.
- III. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.
- IV. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

Žalovaný rozhodnutími ze dne 5. 6. 2008, čj. 5529/08-1100-607351, čj. 5530/08-1100-607351 a čj. 5531/08-1100-607351, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 24. 8. 2007, čj. 166456/07/248912/2956, čj. 166458/07/248912/2956 a čj. 166459/07/248912/2956, kterými správce daně předepsal žalobkyni k přímému placení daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2004 ve výši 30 931 Kč, za zdaňovací období roku 2005 ve výši 79 464 Kč a za zdaňovací období roku 2006 ve výši 60 403 Kč.

**II.**

Žalobkyně napadla shora označená rozhodnutí žalovaného žalobami u Krajského soudu v Hradci Králové, který je rozsudky ze dne 24. 11. 2008, čj. 31 Ca 152/2008 - 16, čj. 31 Ca 153/2008 - 15 a čj. 31 Ca 154/2008 - 15, zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

Krajský soud nepřisvědčil námitce žalobkyně, že žalovaný i správce daně „*nesprávně, v rozporu s ustanovením § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, posoudili tantiémy vyplácené členům představenstva a členům dozorčí rady jako příjem ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. c) zákona...*“.

Krajský soud provedl výklad pojmu „tantiéma“, dovodil, že tantiému lze považovat za podíl na zisku akciové společnosti určený pro členy představenstva a členy dozorčí rady, a uzavřel, že jde o nenárokovou odměnu poskytovanou akciovou společností členům jejich orgánů formou podílu na čistém zisku společnosti mimo úhrady nákladů spojených s výkonem jejich funkce.

K námitce žalobkyně, že „*ust. § 6 zákona o daních z příjmů hovoří o příjmech výlučně z pracovního vztahu a příjmech za práci členů družstev, kdežto u členů statutárních orgánů obchodních společností hovoří pouze o odměnách...*“, přičemž v tomto vymezení spatřuje rozlišení výplaty odměn členům statutárních orgánů za odvedenou práci oproti podílům na zisku, krajský soud uvedl, že odměny poskytované členům statutárních orgánů je v tomto ohledu nutné podřadit pod pojem „příjem“ dle § 6 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), s tím, že „*pojem tantiéma se tomuto pojmu odměna nijak nevymyká*“. Krajský soud se tak neztotožnil s námitkou, že zákonodárce vědomým použitím pojmu „odměny“ zamýšlel vyloučit některé druhy příjmů členů orgánů obchodních společností z podrobení dani dle § 6 odst. 1 písm. c) zákona.

K žalobkyní provedenému výkladu pojmu „tantiéma“ krajský soud uvedl, že jakkoliv zákonodárce v § 187 odst. 1 obchodního zákoníku pojmově rozlišil mezi rozhodováním valné hromady společnosti „*o stanovení tantiém*“ dle písm. f) cit. ustanovení a rozhodováním o „*odměňování*“ členů představenstva a dozorčí rady dle písm. g) cit. ustanovení, tato skutečnost nemůže být překážkou posouzení tantiémy jakožto odměny.

Krajský soud konečně nepřisvědčil ani žalobní námitce, podle níž legislativní zkratka „dividendový příjem“ zavedená v § 19 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2007 (tj. v části druhé zákona, pojednávající o dani z příjmů právnických osob), nemůže být brána v úvahu při interpretaci § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů a vyloučit tak podřazení pojmu „tantiéma“ pod posledně citované ustanovení. Krajský soud se neztotožnil ani s *in eventum* uplatněnou námitkou, podle níž případná aplikace legislativní zkratky „dividendový příjem“ v § 19 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů nebrání zdanění tantiém zvláštní sazbou daně dle § 36 odst. 2 písm. a) téhož zákona, jelikož lze tantiému pod pojem „dividendového příjmu“ podřadit.

### III.

Žalobkyně (stěžovatelka) brojila proti rozsudkům krajského soudu kasačními stížnostmi z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatelka výslovně nekonkretizovala právní otázku, kterou měl krajský soud nesprávně posoudit. Z kontextu kasačních stížností je však zřejmé, že nesouhlasí s krajským soudem, pokud jde o podřazení tantiémy pod příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, provedené podle ní v rozporu s § 36 odst. 2 písm. a) téhož zákona. Nad rámec této obecné stížní námitky poté stěžovatelka v souvislosti s jejím výkladem tří pojmů,

kteřý považuje za zásadní pro posouzení dané otázky, na některých místech uplatnila dílčí stížní námitky.

K pojmu „odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob“ dle § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů stěžovatelka zopakovala svou žalobní námitku, že zákonodárce vědomým použitím pojmu „odměny“ zamýšlel vyloučit některé druhy příjmů členů orgánů obchodních společností z podrobení dani dle § 6 odst. 1 téhož zákona. Uvedené stěžovatelka dokládá rozdílným použitím pojmů „odměna“ a „příjem“ v rámci § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zároveň uvedla, že se krajský soud v tomto ohledu s žalobními námitkami dostatečně nelypořádal.

Podobně k pojmu „tantiéma“ zopakovala stěžovatelka v žalobách provedený výklad a opětovně poukázala na pojmové rozlišení v § 187 odst. 1 písm. f) a g) obchodního zákoníku a z toho rezultující neslučitelnost pojmů „odměna“ a „tantiéma“. Zároveň konstatovala, že krajský soud pominul historický výklad, „*když v minulosti vždy byly tantiémy podrobeny zvláštní dani*“.

I v rámci výkladu pojmu „dividendový příjem“ stěžovatelka setrvala u dříve uplatněné námitky nesprávné aplikace § 19 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2007 s tím, že s ohledem na systematické zařazení uvedené normy nelze tam zavedenou legislativní zkratku brát v úvahu při interpretaci § 36 odst. 2 písm. a) téhož zákona. Stěžovatelka z opatrnosti *in eventum* uvedla, že „*i pokud by z definice obsažené v § 19 daňového zákona bylo vycházeno, je žalobce přesvědčen, že pojem dividendové příjmy zahrnuje též tantiémy*“. Svůj závěr přitom opřela o skutečnost, že dané ustanovení [oproti § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů] výslovně nehovoří o majetkové účasti v akciové společnosti, nýbrž o pouhé účasti v ní. Stěžovatelka konstatovala, že „*zde krajský soud zcela nesprávně nadřazuje diskutabilní výklad prováděný právní literaturou jednoznačnému znění zákona*“.

Stěžovatelka konečně namítla, že zákonodárce dal vědomým rozlišením pojmů „příjem“ a „odměna“ v rámci § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů jednoznačně najevo záměr podrobit tantiémy zdanění zvláštní sazbou daně. Argumentovala podobným rozlišením zdanění příjmů členů družstev za jejich práci pro družstvo a zdanění podílů na zisku z jejich členství v družstvu, aby dovedla, že zákonodárce zcela úmyslně usiloval odlišně zdanit příjmy vyplývající z pracovní nebo obdobné činnosti a příjmy plynoucí z „osobní“ účasti na společnosti.

Stěžovatelka uzavřela, že i v případě nepřijetí jeho výkladu daná ustanovení vzbuzují „*závažné pochybnosti o úmyslu zákonodárce*“ a dle zásady *in dubio mitius* by měl být přijat výklad „*ve prospěch poplatníka*“.

#### IV.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasačních stížností.

#### V.1

Nejvyšší správní soud předně shledal, že kasační stížnosti směřují proti právně i skutkově souvisejícím rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové, proto je spojil ke společnému projednání a rozhodnutí (§ 39 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.).

#### V.2

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasačních stížností v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnosti nejsou důvodné.

Stěžovatelka především namítla nesprávnou kvalifikaci tantiémy jako předmětu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Považuje totiž vyplácené tantiémy za příjem, z něhož se daň vybírá zvláštní sazbou daně ze samostatného základu daně dle § 36 odst. 2 písm. a) zákona.

Podle § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů jsou „odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob“ příjmem ze závislé činnosti. Podle odst. 3 se „příjmy podle odstavce 1...rozumějí příjmy pravidelné nebo jednorázové bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoli“.

Dle § 36 odst. 2 písm. a) bodu 1. zákona o daních z příjmů jsou zvláštní sazbě daně ve výši 15 % ze samostatného základu daně podrobeny mj. „dividendové příjmy“.

V § 19 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2007, je zavedena legislativní zkratka „dividendové příjmy“ tak, že jimi jsou „příjmy z účasti v akciové společnosti a příjmy z podílu na zisku z podílového listu“. Ze zvláštní části důvodové zprávy vlády ze dne 11. 7. 2003 k zákonu č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (sněmovní tisk č. 402/0), pak vyplývá, že zákonodárce „navrhuje...zavést legislativní zkratku "dividendové příjmy" a sjednotit používání tohoto pojmu v celém zákoně o daních z příjmů“.

Dle § 5 odst. 5 zákona o daních z příjmů se „(d)o základu daně...nezahrnují příjmy osvobozené od daně a příjmy, pro které je dále stanoveno, že se z nich daň vybírá zvláštní sazbou daně podle § 36 ze samostatného základu daně“.

Pro posouzení sporné právní otázky je se zřetelem k § 5 odst. 5 zákona o daních z příjmů je předně nutné zvážit, zda je tantiéma dividendovým příjmem ve smyslu § 36 odst. 2 písm. a) bodu 1. zákona.

Námítka, podle níž při interpretaci daného ustanovení není s ohledem na systematiku zákona možno přihlédnout k legislativní zkratce zavedené v § 19 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2007, tedy v části pojednávající o dani z příjmů právnických osob, není přílehavá. Používá-li právní předpis na více místech pojmu, pro který sám zavádí legislativní zkratku, je nutno tento pojem vykládat pro účely celého právního předpisu shodně, nadto pak v situaci, kdy je z úmyslu zákonodárce zachyceného *cum grano salis* ve shora citované důvodové zprávě zřejmé, že smyslem zavedení legislativní zkratky bylo sjednocení používání pojmu v celém předpisu.

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k interpretaci pojmu „příjmy z účasti na akciové společnosti“, který je s ohledem na § 36 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 19 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů pro posouzení shora vymezené právní otázky klíčový.

Z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu v oblasti interpretace právních norem je zřejmé, že „(p)rávní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích“ (rozsudek ze dne 26. 10. 2005, čj. 2 Afs 81/2004 - 54, č. 791/2006 Sb. NSS). Obdobně pak Nejvyšší správní soud dovodil, že „(p)rávní řád České republiky tvoří jednotný celek, jehož jednotlivé části jsou spolu ve vzájemných systémových souvislostech. Konkrétní pravidlo chování proto bývá vyjádřeno často nikoliv v jediném předpise, ale v několika předpisech, případně neposkytuje-li jeden právní předpis jednoznačnou odpověď na určitou právní otázku,

je nezbytné vyložit ji v systémových souvislostech s předpisy ostatními tak, aby tato otázka byla spravedlivě a rozumně zodpovězena.“ (rozsudek ze dne 13. 5. 2004, čj. 1 As 9/2003 - 90, č. 360/2004 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud proto vyložil slovní spojení „příjmy z účasti na akciové společnosti“ se zřetelem k právní úpravě obsažené v obchodním zákoníku. Pouze takový výklad je totiž v souladu se shora uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu způsobilý vyhovět požadavku předvídatelnosti práva a principům legitimního očekávání a právní jistoty, jež jsou imanentní demokratickému právnímu státu.

Podle § 59 odst. 1 obchodního zákoníku je vkladem společníka „*soubrn peněžních prostředků...nebo jiných penězí ocenitelných hodnot..., které se určitá osoba zavazuje vložit do společnosti za účelem nabytí nebo zvýšení účasti ve společnosti*“. Souladně pak dle § 61 odst. 1 věty první obchodního zákoníku „*(p)odíl představuje účast společníka ve společnosti a z ní plynoucí práva a povinnosti*“.

Z uvedených ustanovení je nepochybné, že pojem „účasť“ je třeba v posuzované věci a v souladu s obchodně právní terminologií spojit s takovou účastí ve společnosti, která je vyjádřena podílem ve smyslu § 61 odst. 1 obchodního zákoníku. Slovní spojení „příjmy z účasti na akciové společnosti“ nemůže být v tomto kontextu vykládáno jinak, než jako příjmy plynoucí z titulu účasti ve společnosti, ve smyslu práva souvisejícího s podílem ve společnosti podle § 61 odst. 1 obchodního zákoníku.

Nejvyšší správní soud musel posoudit, zda je tantiéma příjmem plynoucím oprávněné osobě z účasti ve společnosti tak, aby jí bylo možné podřadit pod dividendový příjem ve smyslu § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Podle § 178 odst. 3 obchodního zákoníku může valná hromada stanovit ze zisku schváleného k rozdělení „*podíl členů představenstva a členů dozorčí rady na zisku (tantiému)*“. Tantiémou se tak rozumí odměna, která může být na základě rozhodnutí valné hromady vyplácena členům představenstva či dozorčí rady akciové společnosti ze zisku společnosti. Je však zřejmé, že tantiéma není pojmově nijak závislá na účasti ve společnosti ve shora uvedeném smyslu, ale pouze na členství v orgánech akciové společnosti (v představenstvu či v dozorčí radě). Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil ani stížní námitce, že tantiému lze podřadit pod pojem „dividendových příjmů“ proto, že § 19 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů výslovně nepožaduje majetkovou účast ve společnosti. Nelze než zopakovat, že v případě členů představenstva a dozorčí rady nejde o účast ve společnosti, ale o členství v jejích orgánech. Krajský soud proto nepochybil, posoudil-li (obdobně jako správce daně a žalovaný) tantiémy vyplácené členům představenstva a dozorčí rady stěžovatelky jako příjmy, které nemohou být podrobeny zvláštní sazbě daně podle § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, jelikož nejde o příjmy, které by oprávněné osobě plynuly z účasti ve společnosti.

Stěžovatelka namítla i nesprávné posouzení tantiémy jako příjmu podléhajícího dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů s tím, že tantiémy nelze považovat za „*odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob*“ podle citovaného ustanovení. Argument pro tento závěr shledávala v rozlišení pojmů „příjem“ a „odměna“ v § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů a obdobně i v pojmovém rozlišení v § 187 odst. 1 písm. f) a g) obchodního zákoníku.

Nejvyšší správní soud především připomíná, že pojem „tantiéma“ byl správními orgány i krajským soudem v předcházejícím řízení podroben relativně obsáhlému výkladu, a to včetně odkazů na relevantní odbornou literaturu. Nejvyšší správní soud pak již shora v rámci odůvodnění vymezil některé aspekty institutu tantiémy. Dále je pak nutné posoudit, zda jde o příjem podřaditelný § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, tedy o „*odměny členů statutárních a dalších orgánů právnických osob*“.

Tantiémy představují podíl členů představenstva a členů dozorčí rady na zisku. Jde o nenárokovou odměnu, o níž může valná hromada akciové společnosti rozhodnout v případě, kdy je hospodaření akciové společnosti ziskové. Tantiémy nejsou vázány na účast ve společnosti, ale na členství v jejích orgánech. Jejich výše je dána rozhodnutím valné hromady (ta bývá v tomto ohledu vázána stanovami), která může při stanovení výše tantiém jednotlivých osob posuzovat např. délku doby členství v orgánu, postavení osoby v orgánu apod.

Odměny ve smyslu § 187 odst. 1 písm. g) obchodního zákoníku i tantiémy dle § 178 odst. 3 a 187 odst. 1 písm. f) obchodního zákoníku jsou odměnami za výkon funkce člena orgánů akciové společnosti. Zatímco odměny dle písm. g) citovaného ustanovení je možné vyplácet členům představenstva či dozorčí rady pravidelně (nejčastěji měsíčně na základě smlouvy o výkonu funkce), tantiémy takový charakter s ohledem na vazbu na (nejistou) ziskovost společnosti nutně postrádají. Pasáž stanov akciové společnosti, pojednávající o vyplácení tantiém, lze s jistou rezervou považovat za premiový řád *sui generis*, a to pouze pro případ ziskovosti společnosti.

Ke stěžovatelkou opakovaně namítanému pojmovému rozlišení příjmů a odměn v rámci § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jež jí vede k přesvědčení o tom, že zákonodárce tím zamýšlel vyjmout tantiémy ze zdanění jako příjmů ze závislé činnosti a naopak je podrobit zvláštní sazbě daně, lze přistoupit pouze v obecné rovině, tedy stejně, jak činí stěžovatelka. Ta nad rámec upozornění na užití rozdílných pojmů v citovaném ustanovení nenabízí žádné odůvodnění, s nímž by mohl Nejvyšší správní soud polemizovat. Nezbyvá mu tak než konstatovat, že z pouhého (byť nesporného) použití rozdílných pojmů „příjem“ a „odměna“ v § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze bez dalšího dovést vyjmutí tantiém z režimu zdanění podle písm. c) citovaného ustanovení. Dílčí a rovněž obecná námitka stěžovatelky, že se krajský soud s některými jejími závěry dostatečně nevypořádal, není příležitá. Krajský soud se, podobně jako správní orgány, zabýval věcí v dostatečné míře a podrobně odůvodnil svůj právní názor.

Obdobně Nejvyšší správní soud nahlédl na použití rozdílných obrátů v rámci § 187 odst. 1 obchodního zákoníku. Ani zde totiž stěžovatelka kromě poukazu na zmíněnou diferenci nenabídla argumenty, které by bylo možno v odůvodnění tohoto rozsudku vypořádat. Nelze tak než konstatovat, že z pouhého odlišení tantiémy od odměny členům orgánů akciové společnosti za výkon jejich funkce nelze bez dalšího usuzovat na to, že budou tyto příjmy podrobeny rozdílnému zdanění. Namítla-li stěžovatelka, že krajský soud opomněl historický výklad, nelze jí přisvědčit. Skutečnost, že v minulosti mohly být tantiémy podrobeny zvláštní sazbě daně z příjmů, nemůže sama o sobě ovlivnit shora podaný výklad současné právní úpravy zdanění tohoto typu příjmu.

K podřazení tantiém pod příjmy dle § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů tak Nejvyšší správní soud s odkazem na shora uvedené uzavírá, že tantiémy jsou odměnou, jež náleží členům statutárního orgánu stěžovatelky a členům dozorčí rady stěžovatelky za splnění podmínek uvedených v § 178 odst. 3 a § 187 odst. 1 písm. f) obchodního zákoníku. Zároveň tantiémy odpovídají vymezení příjmů v § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů, a to přes jejich nenárokový a z povahy věci nepravidelný charakter. Přestože jde nesporně o institut odlišný od odměn poskytovaných na základě rozhodnutí valné hromady podle § 187 odst. 1 písm. g) obchodního zákoníku, mají zásadní společné rysy, zejména pokud jde o titul, z něhož oprávněné osobě plynou. Z ničeho neplyne, že by tantiémy nebyly předmětem daně podle § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Neobstojí ani zjevně účelová argumentace stěžovatelky, že v případě podílu na zisku členů družstev zákonodárce předvídá zdanění zvláštní sazbou daně,

příčemž členství v družstvu může spočívat i pouze v „pracovní či jiné účasti v družstvu“. Je totiž zřejmé, že byt' může být jednou z podmínek členství v družstvu, danou stanovami dle § 226 odst. 2 obchodního zákoníku, i pracovní vztah člena k družstvu, jedná se pouze o podmínku fakultativní, která nemá vliv na nutnost splnění jiných podmínek pro členství v družstvu, zejména pokud jde o povinnost splacení členského vkladu určeného stanovami (základní členský vklad) nebo ve stanovách určené části základního členského vkladu (vstupní vklad) dle § 223 odst. 3 obchodního zákoníku.

K námitce stěžovatelky poukazující na nutnost aplikovat v jejím případě zásadu *in dubio mitius*, Nejvyšší správní soud uvádí, že v daném případě s ohledem na výše provedený výklad relevantních ustanovení nemohlo být rozumných pochybností o podrobení tantiém zdanění dle § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Nelze než podotknout, že předmětná zásada má místo pouze tam, kde právní úprava ne zcela vyhovuje požadavku předvídatelnosti práva např. tím, že je zcela nepřehledná. V takovém případě, kdy je adresátem veřejné moci zvolený výklad v mezích rozumného posouzení přípustný a možný, je pak dle této zásady nutno vůči němu postupovat mírněji a šetřit tak podstatu a smysl jeho základních práv a svobod. Lze konstatovat, že kdyby stěžovatelka nabízela ke svým tvrzením argumenty, které by byly způsobilé vyvolat rozumné pochybnosti o shora uvedené interpretaci relevantních ustanovení, mohla by tato zásada najít své uplatnění. O takový případ však v tomto případě nešlo. Stěžovatelka v kasační stížnosti naopak na několika místech opakuje argumenty již na jiných místech uvedené a zůstává v rovině kategorických tvrzení o „úmyslu zákonodárce“ či „jednoznačném znění zákona“, která se nadto v některých případech vzájemně popírají. Ani této námitce stěžovatelky tak nemohl Nejvyšší správní soud vyhovět.

Nejvyšší správní soud neshledal napadené rozsudky krajského soudu nezákonnými, proto kasační stížnosti zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti podle obsahu spisů nevznikly.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 22. října 2009

JUDr. Michal Mazanec  
předseda senátu