



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Jany Záviské a JUDr. Petra Indráčka v právní věci žalobkyně **Skanska a.s.** se sídlem Praha 4, Líbalova 1, v řízení zastoupené Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Brno, Divadelní 4, proti žalované **České správě sociálního zabezpečení** se sídlem Praha 5, Křížová 25, o žalobě proti rozhodnutí žalované ze dne 25.9.2012 č.j. 48091/020-9014-1.8.12-2006/154/RO/SA, ve věci pojistného sociálního zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádná z účastnic řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se podanou žalobou domáhá přezkoumání shora označeného rozhodnutí žalované, kterým bylo zamítnuto žalobkynino odvolání proti platebnímu výměru Okresní správy sociálního zabezpečení Prostějov, jímž bylo žalobkyni uloženo uhradit dlužné pojistné ve výši 1.787,- Kč a penále ve výši 168,- Kč.

Žalobkyně napadá závěr žalované o tom, že v případě úplatného užívání vozidla zaměstnancem i k soukromým účelům je nutno za obvyklou cenu takového

plnění považovat částku určenou dle § 6 odst. 6 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Má za to, že ust. § 6 odst. 6 ZDP se striktně vztahuje jen na případy bezúplatného poskytnutí vozidla zaměstnanci i k soukromým účelům, zatímco případ úplatného poskytnutí upravuje § 6 odst. 3 ZDP, který ve znění účinném od 1.1.2001 do 31.12.2014 (dále jen „ZDP₂₀₀₁“ umožňoval dvojí výklad, tzn. že za obvyklou cenu je třeba považovat buď cenu stanovenou podle § 6 odst. 6 ZDP, anebo cenu, za kterou je vozidlo poskytováno obvykle třetím osobám. Odmítá přitom i jazykový výklad žalované, podle něhož cena obvyklého poskytnutí vozidla třetím osobám nemůže být v posuzovaném případě použita, když předmětem podnikání žalobkyně není půjčování vozidel. Odkazuje se dále na judikaturu o nemožnosti výkladu zákona toliko jazykovým výkladem a na judikaturu o tom, že v případě možnosti dvojího výkladu zákona je třeba použít výklad výhodnější pro daňového poplatníka. Zdůrazňuje účel a smysl zákona, který dle žalobkyně spočívá v nalezení vždy skutečného příjmu (zvýhodnění), který je předmětem daně; opačný přístup žalované pokládá za rozporný s principem spravedlnosti.

Žalovaná navrhuje zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě opakuje argumentaci obsaženou v odůvodnění napadeného rozhodnutí, tj.

- nemožnost užití ceny, za kterou jsou vozidla poskytována třetím osobám, z důvodu, že předmětem podnikání žalobkyně není pronájem ani prodej motorových vozidel, a
- přímým odkazem na § 6 odst. 6 ZDP obsaženým v § 6 odst. 3 ZDP₂₀₀₁, z něhož žalovaná dovozuje, že jinou cenu než stanovenou v § 6 odst. 6 ZDP nelze v posuzovaném případě použít.

Krajský soud již o věci rozhodoval rozsudkem ze dne 30.1.2014 č.j. 78 Ad 76/2012-24, ten však byl pro nepřezkoumatelnost zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25.2.2015 č.j. 9 Ads 86/2014-23, www.nssoud.cz. V něm kasační soud zdejšímu soudu vytknul, že jakkoli byl jediný žalobní bod žalobkyní řádně v žalobě definován, z předcházejícího rozsudku podepsaného soudem není zřejmé, proč podepsaný soud považuje argumentaci žalobkyně za důvodnou a proč považuje žalobní argumentaci za lichou, mylnou či vyvrácenou.

Krajský soud proto znovu přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] a dospěl opět k závěru, že žaloba není důvodná.

Zpochybněná zákonná úprava problematiky zdanění úplatného užívání motorového vozidla zaměstnavatele zaměstnancem i pro soukromé účely má svůj prapůvod v zák. č. 323/1993 Sb., kterým byl ZDP novelizován s účinností od 1.1.1994.

Ust. § 6 odst. 3 ZDP ve znění účinném od 1.1.1994 do 31.12.2000 (dále jen „ZDP₁₉₉₄“ stanovilo, že příjmem se rozumí i částka, o kterou je úhrada zaměstnance za výrobky nebo služby poskytnuté zaměstnavatelem nižší než jejich obvyklá cena (§ 3 odst. 3) nebo částka podle § 6 odst. 6 anebo cena, kterou zaměstnavatel účtuje za srovnatelné výrobky nebo služby ostatním odběratelům.

Vzhledem k tomu, že relevantní novelizační bod byl k vládnímu návrhu zákona doplněn až v procesu schvalování zákona v Poslanecké sněmovně, důvodová zpráva k tomuto ustanovení neexistuje, pročež lze jen stěží usuzovat na autentický úmysl zákonodárce.

Ani judikatura zabývající se problematikou výkladu ZDP¹⁹⁹⁴ odpověď na otázku výkladu § 6 odst. 3 ZDP nepřináší, jakkoli lze usuzovat na to, že v § 6 odst. 3 tehdy užitě spojky „nebo“ nasvědčovaly alespoň z hlediska jazykového výkladu rovnocennosti:

- obvyklé ceny,
- částky podle § 6 odst. 6 a
- ceny, kterou zaměstnavatel účtuje za srovnatelné výrobky nebo služby ostatním odběratelům.

Další změně bylo ust. § 6 odst. 3 ZDP podrobeno až novelizačním zák. č. 492/2000 Sb., který přinesl znění poslední věty § 6 odst. 3 ZDP s účinností od 1.1.2001 (dále jen „ZDP²⁰⁰¹“) ve znění relevantním i pro rozhodování žalované v této konkrétní věci: *„příjem se rozumí rovněž částka, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnutá práva, služby nebo věci (...) nižší, než je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, nebo cena, kterou účtuje jiným osobám, jakož i částka stanovená podle odstavce 6.“*

V důvodové zprávě k zák. č. 492/2000 Sb. pak lze nalézt k této novelizaci toliko strohý text: *„Jedná se o legislativně technická opatření zajišťující právní jistotu poplatníků.“*, ze kterého lze nejvýše usoudit na záměr zákonodárce právní úpravu zpřesnit, a to bez dopadu na její obsah – použít tedy jen přesnější jazykové vyjádření téhož, co bylo předmětem dosavadní úpravy, aniž by se věcně obsah úpravy jakkoli změnil.

Poslední změně bylo pak ust. § 6 odst. 3 ZDP podrobeno novelizačním zákonem č. 458/2011 Sb., která přinesla text: *„příjem se rozumí rovněž částka, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnuté plnění (...) nižší, než je cena*

- a) určená podle zákona upravujícího oceňování majetku nebo cena, kterou účtuje jiným osobám,*
- b) stanovená podle odstavce 6 v případě poskytnutí motorového vozidla k používání pro služební i soukromé účely,*
- c) stanovená nařízením vlády v případě bezplatných nebo zlevněných jízdenek poskytnutých zaměstnavatelem provozujícím veřejnou dopravu osob zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům.“*

Záměrem zákonodárce bylo v případě této novelizace podle důvodové zprávy zrušit osvobození zvýhodnění poskytovaného zaměstnavatelem provozujícím veřejnou dopravu osob zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům ve formě bezplatných nebo zlevněných jízdenek. Záměrem zákonodárce tedy nebylo (patrně) ani v této chvíli obsahově měnit dosavadní úpravu, pokud se netýkala bezplatných či zlevněných jízdenek.

Teleologický i historický výklad samotného ust. § 6 odst. 3 ZDP tedy – alespoň co do odhalení autentického záměru zákonodárce – tedy v případě předmětné části § 6 odst. 3 ZDP selhává.

Jakkoli pak jazykový výklad § 6 odst. 3 ZDP₂₀₀₁ odpověď nabízí – vedlejší věta „*kteřou účtuje jiným osobám*“ se evidentně vztahuje k podstatnému jménu zaměstnavatel, tzn. včetně svého podmětu (ve vyjádřené formě) zní: „*kteřou zaměstnavatel účtuje jiným osobám*“ – a vede k závěru, že by tu musela být cena, za kterou by právě zaměstnavatel a nikdo jiný poskytoval vozidla do užívání třetím osobám, což zcela vylučuje alternativu použití ceny, za kterou je toto užívání umožněno jiným subjektem zaměstnavateli, je si podepsaný soud vědom toho, že jazykový výklad představuje podle dosavadních judikatorních závěrů toliko prvotní přiblížení se zákonu.

Krajský soud, jakkoli se takto prvotně k zákonu přiblížil, se proto neomezil jen na výklad jazykový, ale obrátil svou pozornost zpět k výkladu teleologickému, nyní však již nikoli v omezeném náhledu na ust. § 6 odst. 3 ZDP izolovaně, ale ve spojení s ostatními ustanoveními ZDP.

Svou pozornost zaměřil na otázku, co je vlastně smyslem a účelem ust. § 6 odst. 6 ZDP, na které je ustanovením § 6 odst. 3 ZDP odkazováno.

Toto ustanovení bylo v podobě textu „*poskytuje-li zaměstnavatel zaměstnanci motorové vozidlo k používání pro služební i soukromé účely, považuje se za příjem zaměstnance zahrnovaný do základu daně částka ve výši 12 % pořizovací ceny vozidla v kalendářním roce nebo 1 % i v započatém kalendářním měsíci, je-li vozidlo používáno jen část roku. Jde-li o najaté vozidlo, vychází se z pořizovací ceny vozidla u původního vlastníka, a to i v případě, že dojde k následné koupi najatého vozidla.*“ součástí již původního znění ZDP.

Důvodovou zprávu k tomuto ustanovení ovšem – patrně vzhledem k omylu digitálního repozitáře Poslanecké sněmovny – nelze dohledat, když k zák. č. 586/1992 Sb. je připojena důvodová zpráva jiného zákona.

Krajský soud má však v tomto případě úmysl zákonodárce za zřejmý – vytvořit fikci pro určitou skupinu případů (zde bezúplatné poskytnutí vozidel zaměstnancům i pro soukromé účely), tzn. nastolit stav, že ať už je obvyklá cena takového plnění ve skutečnosti jakákoli, bude pro účely ZDP stanovena vždy fiktivně podle pravidel zakotvených v § 6 odst. 6 ZDP.

Novelizace § 6 odst. 6 ZDP pak na tomto principu nastavení fikce ničeho nezměnila – srov. i text ZDP₂₀₁₀: „*poskytuje-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně motorové vozidlo k používání pro služební i soukromé účely, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši 1 % vstupní ceny vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla (...).*“

Tomuto závěru odpovídá i výklad předmětného ustanovení poskytnutý komentářovou literaturou: „*Do základu daně vcházejí též příjmy, o nichž to stanoví zákon, a jejichž výše je pro účely zdanění příjmů ze závislé činnosti určena jakožto právní fikce; příkladem je jedno procento ze vstupní ceny motorového vozidla, které zaměstnanec se svolením zaměstnavatele může používat kromě*

služebních i pro soukromé účely; nominální hodnota jednoho procenta vstupní ceny je součástí základu daně poplatníka s příjmy ze závislé činnosti. Zaměstnanec, který má možnost bezplatně užívat vozidlo i pro své soukromé účely, má určitou výhodu proti zaměstnanci, který tuto možnost nemá. Jedná se o nepeněžní příjem zaměstnance, jemuž bylo vozidlo poskytnuto vedle mzdy, který musí být zahrnut do výpočtu měsíční zdanitelné mzdy pro účely zdanění příjmů ze závislé činnosti. Podstatné je ocenění tohoto nepeněžního příjmu zaměstnance pro účely zdanění daní z příjmů fyzických osob, poplatníků s příjmy ze závislé činnosti (...) Zákon o daních z příjmů obsahuje zvláštní ocenění nepeněžního plnění pro daňové účely v případě, kdy zaměstnavatel bezplatně poskytuje zaměstnanci auto i pro soukromé účely.” (Pelc V.: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vyd. C.H.Beck Praha 2012, str. 162). Užití právní fikce přitom není v právu České republiky nikterak ojedinělé.

Krajský soud pak má ve světle základních lidských práv a svobod garantovaných Listinou základních práv a svobod (publ. pod č. 2/1993 Sb.) za nutné, aby uvedená právní fikce byla aplikována stejně na všechny srovnatelné případy, neboť jen tak lze naplnit požadavek čl. 4 odst. 3 Listiny. Zabýval se proto otázkou, zda používání osobního automobilu zaměstnancem i pro soukromé účely bezplatně je z hlediska účelu § 6 odst. 3 a 6 ZDP rovnocenné (srovnatelné) používání osobního automobilu zaměstnancem i pro soukromé účely za úplatu.

Zde má podepsaný soud za to, že z hlediska daňového nemá žádného logického opodstatnění vykládat tato ustanovení rozdílně (s výjimkou zohlednění výše úplaty). Účelem zákonné úpravy je totiž evidentně zjednodušení stanovení ceny užívání automobilu zaměstnavatele k soukromým účelům tak, aby tato cena nebyla ovlivněna místem, časem, příp. jinými dalšími individuálními okolnostmi, ať už na straně zaměstnavatele či zaměstnance.

Jedině takový výklad pak zaručí i respekt zásadě rovného zacházení se zaměstnanci (§ 16 zák. č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů), neboť pro zaměstnavatele nemůže být ani z hlediska daňového výhodnější či nevýhodnější postupovat při stanovení ceny užívání osobního automobilu k soukromým účelům odlišně vůči různým skupinám zaměstnanců [zde na jedné straně zaměstnanci užívající automobil k soukromým účelům bezplatně, na druhé ti, kteří na užívání k soukromým účelům přispívají (hodnocením široké škály důvodů pro poskytnutí automobilu i k soukromým účelům některým bezplatně, některým za úplatu se v této věci soud nezabýval, nicméně v této škále lze nalézt i příp. důvody legitimní – rozdílné podmínky výkonu konkrétní práce, rozdílné pracovní výsledky, atd.)].

Ust. § 6 odst. 6 ZDP navíc upravuje *jen* užívání motorového vozidla i k soukromým účelům, zatímco ust. § 6 odst. 3 ZDP upravuje širší okruh případů – veškerá plnění zaměstnavatele benefitující jeho zaměstnance. Ust. § 6 odst. 6 ZDP je pak vůči § 6 odst. 3 ZDP z tohoto pohledu ustanovením zvláštním, majícím podle obecných právních zásad (zde *lex specialis derogat legi generali*) aplikační přednost.

Na základě shora uvedených úvah a závěrů krajský soud shrnuje, že jediným možným výkladem vzájemného vztahu § 6 odst. 3 a 6 ZDP je ten, podle kterého je

vždy při poskytnutí motorového vozidla zaměstnanci zaměstnavatelem vycházet při stanovení obvyklé ceny užívání z fice zakotvené § 6 odst. 6 ZDP (12 % pořizovací ceny vozidla v kalendářním roce nebo 1 % i v započatém kalendářním měsíci, je-li vozidlo používáno jen část roku), bez ohledu na to, zda je vozidlo takto poskytováno bezplatně či za úplaty. Proto krajský soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Pro úplnost krajský soud dodává, že jakkoli žalovaná v napadeném rozhodnutí vychází z toho, že žalobkyně disponovala automobily poskytnutými jejím zaměstnancům na základě finančního leasingu, zatímco žalobkyně v žalobě tvrdí, že se jedná o leasing operativní (krajský soud tedy nepomíjí výtky kasačního soudu obsažené v závěru odst. [19] kasačního rozhodnutí), uvedený závěr žalované nebyl žalobkyní v žalobě nikterak zpochybněn, proto neměl podepsaný soud, vázán žalobními body, důvod se touto otázkou zabývat. Uvedený rozpor má navíc vliv toliko na určení vstupní ceny vozidla (§ 29 ZDP), přičemž toto určení není žalobou nikterak napadáno.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšné žalované nevznikly v tomto řízení podle obsahu spisu žádné náklady, které by přesahovaly její běžnou úřední činnost.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 27. března 2015

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu