ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Plzni,** se sídlem v Plzni, Hálkova 14, za účasti společnosti **B., spol. s r. o.** , zastoupené JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem se sídlem v Plzni, Hálkova 24, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 12. 2004, č. j. 30 Ca 20/2001 - 62,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 12. 2004, č. j. 30 Ca 20/2001 - 62, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 11. 12. 2000, č. j. 5333/110/2000, jímž bylo zamítnuto odvolání společnosti B., spol. s r. o. (dále jen „daňový subjekt“), proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Klatovech (dále též „správce daně“) ze dne 18. 4. 2000, č. j. 34149/00/133920/1465. Krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že před tím, než správce daně podrobí určitý příjem dani z příjmů fyzických osob, musí zkoumat, zda se v dané věci jedná o příjem, který je předmětem této daně. Byl-li poskytnut dar, je tento předmětem daně z příjmů fyzických osob pouze tehdy, pokud se jedná o dar přijatý v souvislosti s výkonem činností podle ust. § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Stěžovatel však vyslovil, že příjmy plynoucí panu K. za činnost vykonávanou pro daňový subjekt na základě toho, že je zároveň zaměstnancem a jednatelem daňového subjektu, mají jednoznačně povahu příjmů ze závislé činnosti dle ust. § 6 odst. 1 písm. y) cit. zákona, a proto ani nezkoumal souvislost daru s výkonem činností podle tohoto ustanovení. Daňový subjekt však může darovat svému zaměstnanci a jednateli dar, který v případě, že nebude poskytnut

v souvislosti s výkonem činností dle ust. § 6 zákona o daních z příjmů, nebude předmětem daně z příjmů. Vzhledem k okolnosti, že dosavadní zjištění stěžovatele nepostačovala k učinění si závěru, zda dar byl či nebyl poskytnut v souvislosti se závislou činností, krajský soud napadené rozhodnutí stěžovatele zrušil.

Jako právní důvod své kasační stížnosti uvedl stěžovatel ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Stěžovatel má za to, že ust. § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů zamezuje obcházení daňových povinností zaměstnanci a zaměstnavateli tím, že by plnění související s výkonem závislé činnosti byla označována jako dar podléhající dani darovací se zvýhodněným daňovým režimem, proto popírají závěry krajského soudu smysl specifikované právní úpravy. Rozhodujícím pro daňové řízení není způsob, jakým smluvní strany označily právní úkon, na jehož základě byla vyplacena určitá částka, neboť správce daně může v daňovém řízení využít ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"). Souvislost s výkonem závislé činnosti je dána právě tím, že posuzované příjmy plynou od zaměstnavatele jeho zaměstnanci, proto je u takových příjmů vždy nutno posuzovat, zda by na ně měla nárok jiná osoba, která není zaměstnancem dané společnosti. Právní vztah mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem označený formálně jako dar na řešení bytové situace tak ve skutečnosti zastíral výplatu peněžních prostředků zaměstnanci v souvislosti s výkonem závislé činnosti. Proto stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět krajskému soudu k dalšímu řízení. Současně požádal soud o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Daňový subjekt ve svém vyjádření zdůraznil, že stěžovatel se ve své kasační stížnosti zcela evidentně vyhýbá zásadní otázce, které spočívá v absenci jakéhokoliv dokazování souvislosti přijetí daru s výkonem závislé činnosti. Pokud taková souvislost není v řízení prokázána, není možno hodnotu daru zahrnout do příjmů zdaňovaných daní za závislé činnosti tak, jak se stalo v přezkoumávaném řízení.

Ze správního spisu, který soudu předložil stěžovatel, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Protokolem o ústním jednání ze dne 3. 4. 2000, č. j. 26477/00/133930/1636, byla u daňového subjektu zahájena daňová kontrola, ze které byla dne 3. 4. 2000 vyhotovena zpráva o daňové kontrole č. j. 26481/00/133930/1636, z níž vyplynulo, že daňový subjekt poskytl na základě darovací smlouvy peněžitý dar ve výši 400 000 Kč Ing. P. K. na řešení jeho vlastní bytové situace. Dále bylo objasněno, že na základě pracovní smlouvy ze dne 1. 10. 1992 byl Ing. K. zaměstnán u daňového subjektu jako ředitel společnosti a že dále byl i jednatelem daňového subjektu. Vzhledem k okolnosti, že správce daně zjistil, že ačkoliv byl dar příjmem dle ust. § 6 zákona o daních z příjmů, daňový subjekt ho nezahrnul do měsíčního základu daně z příjmů ze závislé činnosti Ing. K. v lednu roku 2000, porušil tak ust. § 3 odst. 1 písm. a) cit. zákona. Proto mu byla platebním výměrem záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti za uvedené období vyměřena. Součástí správního spisu je i odvolání daňového subjektu, ve kterém daňový subjekt namítá, že darovací smlouva je jiným právním vztahem než pracovní poměr, že poskytnutí daru je aktem naprosto dobrovolným, proto tyto dva právní vztahy nelze směšovat, což učinil správce daně. Závěr správce daně by vedl k absurdnímu závěru, že každá fyzická či právnická osoba by měla upřeno právo svobodně darovat svůj majetek určité skupině lidí jen proto, že jsou jejími zaměstnanci, hraničí s porušováním ústavních práv osob a organizací. V posuzovaném případě má Ing. K. obvyklý a trvalý příjem,

proto jestliže se daňový subjekt rozhodl poskytnout mu dar nikoliv za odvedenou práci, ale jako dobrovolné a nevynutitelné plnění, nemá stát právo nutit dárci jinou vůli než měl v okamžiku darování.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle ust. 3 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6).

Dle odst. 4 písm. a) cit. ustanovení předmětem daně nejsou příjmy získané nabytím akcií nebo podílových listů podle zvláštního zákona, zděděním, vydáním nebo darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva, s výjimkou příjmů z nich plynoucích a s výjimkou darů přijatých v souvislosti s výkonem činnosti podle § 6 nebo s podnikáním anebo s jinou samostatnou výdělečnou činností; předmětem daně u fyzických osob, provozujících školská a zdravotnická zařízení a zařízení na ochranu opuštěných zvířat, nebo ohrožených druhů zvířat, není však příjem získaný nabytím daru v souvislosti s provozováním těchto činností.

Podle ust. § 6 odst. 1 písm. a) cit. zákona příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku.

Zásadní stížní námitkou stěžovatele je nesouhlas se závěry krajského soudu prezentovanými v odůvodnění jeho rozhodnutí. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že se se stížními body stěžovatele pro důvody níže uvedené ztotožňuje, a proto považuje rozsudek krajského soudu za nezákonný.

Pro posouzení vlastního předmětu sporu je klíčovou otázka výkladu slovního spojení „v souvislosti s výkonem činnosti podle § 6“, které užívá ust. § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů proto, aby bylo pod předmět daně z příjmů zahrnuto i jiné plnění než to, které je formálně označeno jak mzda; mimo jiných i dary. Je zde tedy zcela zřejmý úmysl zákonodárce pojmout pod předmět daně z příjmů co nejširší okruh možných plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci. Jedinou podmínkou, kterou je nutno splnit, je okolnost, že takovýto typ plnění musí být poskytnut v souvislosti s výkonem závislé činnosti. Zákon o daních z příjmů však ve svých ustanoveních nestanoví, že by bylo nutno prokazovat, že obdarovaný vykonal pro dárce (svého zaměstnavatele) nějakou „práci navíc“ a jako protihodnotu za tuto práci dostal od svého zaměstnavatele dar. Naopak pojem „v souvislosti s výkonem činnosti podle § 6“ je nutno chápat šířeji, tj. tak, že podstatným je samotná existence vztahu mezi dárcem a obdarovaným, která naplňuje znaky uvedené v ust. § 6 zákona o daních z příjmů. Nelze tak souhlasit s výkladem, který ve svých podáních činí daňový subjekt, jenž uvedený pojem nesprávně zužuje právě na nutnost existence nějaké protihodnoty, když je zřejmé, že sama podstata institutu darování existenci protihodnoty vylučuje, neboť pak by se nejednalo o darování, nýbrž např. o směnu.

Nelze se ztotožnit se závěry krajského soudu a současně daňového subjektu, že by výkladem stěžovatele byl zákon o daních z příjmů vykládán absurdním způsobem. Naopak je nutno zdůraznit, že by tak bylo umožněno praktické obcházení zákona tím,

že by se příjmy získané zaměstnanci v souvislosti v výkonem činnosti dle ust. § 6 zákona o daních z příjmů formálně vykazovaly jako dar, neboť poskytnutí daru je na rozdíl od poskytnutí mzdy a obdobného příjmu zdaněno nižší sazbou. Tento úmysl zákonodárce je rovněž zřejmý i z ust. § 6 odst. 3 písm. c) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění platném pro projednávanou věc, který vylučuje použití daně darovací mimo jiné i na bezúplatná nabytí majetku, která jsou příjmem a jsou předmětem daně z příjmů.

Pro souzenou věc je však podstatná skutečnost, že jak daňový subjekt, tak i krajský soud, ve svých argumentacích zcela otáčí základní princip daňového řízení vyjádřený v ust. § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků, a to princip existence důkazního břemene. V daném případě to totiž není správce daně, jehož povinností by bylo prokázat souvislost mezi poskytnutým darem a výkonem závislé činnosti dle zákona o daních z příjmů. Naopak daňový subjekt měl, za situace, kdy správce daně vyjádřil své pochybnosti týkající se zahrnutí, resp. nezahrnutí, daru do záloh na daň z příjmů, v daňovém řízení povinnost vyvrátit pochybnosti správce daně o účelu poskytnutého peněžitého plnění, tedy prokázat, že zde není žádná přímá souvislost mezi darováním a výkonem závislé činnosti, neboť na něm v daňovém řízení spočívalo důkazní břemeno. Jak je však zřejmé ze správního spisu, jehož stručný přehled byl pro úplnost učiněn výše, daňový subjekt žádné takové námitky nevznesl. Ve svém odvolání proti platebnímu výměru se omezil pouze na zdůraznění odlišností mezi darováním a pracovním vztahem. Nikterak však nedokládá, že by daňový subjekt neposkytl dar svému zaměstnanci právě pro tu skutečnost, že je jeho zaměstnancem. Proto to byl daňový subjekt, kdo v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, a závěr stěžovatele tak byl zcela v souladu s právními předpisy.

Nejvyšší správní soud považuje v této souvislosti za vhodné podotknout, že výše uvedeným výkladem zákona o daních z příjmů v žádném případě nedochází k porušování práv daňového subjektu tím, že by mu bylo zakazováno, aby nakládal se svým majetkem tak, že by část daroval svým zaměstnancům. Naopak, je zcela svobodnou vůlí daňového subjektu, aby zacházel se svým vlastnictvím způsobem, jaký uzná za vhodný. Avšak ani tato svobodná vůle nezbavuje daňový subjekt povinnosti řídit se při svých úkonech příslušnými právními předpisy, tj. v souzeném případě zohlednit výplatu daru svému zaměstnanci i při stanovení a odvedení zálohy na daň z příjmů tohoto zaměstnance. Je užívanou praxí, že v případě, že zaměstnavatel poskytuje svému zaměstnanci např. služební automobil i pro soukromé účely, jedná se taktéž o příjem z hlediska zákona o daních z příjmů, i když zde neexistuje přímá souvislosti mezi poskytnutým plněním a určitou prací vykonanou takovým zaměstnancem.

Z výše uvedeného je proto zřejmé, že rozsudek Krajského soudu v Plzni je stižen nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky; kasační stížnost stěžovatele je tak s ohledem na dikci ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodná. Nejvyšší správní soud proto postupoval v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. tak, že napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 citovaného zákona, dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je Krajský soud v Plzni vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (ust. § 110 odst. 3 s. ř. s.).

S ohledem na rozhodnutí o meritu věci se Nejvyšší správní soud nezabýval samostatně žádostí stěžovatele o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soudu v Plzni 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 31. května 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu