



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **J. B.**, zastoupen JUDr. Michalem Hruškou, advokátem se sídlem Svatojánské nám. 47, Trutnov, 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 30. listopadu 2006, č. j. 9 Ca 214/2005 - 37,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. listopadu 2006, č. j. 9 Ca 214/2005 – 37, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2006, č. j. 9 Ca 214/2005 – 37, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 29. 10. 2004, č.j. FŘ-9960/11/04, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 (dále jen "finanční úřad") ze dne 21. 8. 2003, č. j. 304944/03/005911/3450, o vyměření daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků v částce 299 260 Kč za zdaňovací období roku 2002. Městský soud v odůvodnění rozsudku mimo jiné uvedl, že neshledal důvodnou žalobní námitku, že finanční ředitelství, ačkoliv uznalo, že stěžovatel nebyl v postavení tzv. ekonomického zaměstnavatele podle ust. § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb. ve znění účinném do 29. 12. 2002 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a že se nejednalo o mezinárodní pronájem pracovních sil, nezohlednilo v základu daně jako nezdanitelné částky představující náhrady cestovních výdajů zaměstnanců stěžovatele. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že zaměstnanci stěžovatele neměli pro rok 2002 podepsané prohlášení k dani z příjmů fyzických osob. Uplatnění nezdanitelných částek ze základu daně při výpočtu záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, mezi které náleží podle § 6 odst. 7 zákona o daních

z příjmů náhrady cestovních výdajů, upravuje ust. § 38k odst. 4 citovaného zákona, které stanoví, že plátce daně srazí zálohu podle § 38h odst. 2 a přihlédne k nezdanitelným částkám ze základu daně, podepíše-li poplatník do 30 dnů po vstupu do zaměstnání a každoročně nejpozději do 15. února za příslušné zdaňovací období prohlášení mimo jiné dle písm. a) citovaného ustanovení, jaké skutečnosti jsou u něho dány pro přiznání nezdanitelných částek ze základu daně, popř. kdy a jak se změnily. Přitom podle § 38k odst. 1 zákona o daních z příjmů je poplatník povinen prokázat plátcí daně skutečnosti rozhodné pro neuznání zdanitelných částek ze základu daně nejpozději do konce kalendářního měsíce, v němž tyto okolnosti nastaly. Stěžovatel podle kontrolního zjištění za zdaňovací období roku 2002 předmětnou daň nesrážel a neodváděl, nepostupoval podle § 38k citovaného zákona, tedy jako plátce daně nedoložil podepsaná prohlášení, která se mohla stát podkladem pro vynětí tvrzených náhrad cestovního ze základu daně. Dále v průběhu daňového řízení, a ostatně ani v řízení před soudem nekonkretizoval své námitky o tom, jaké náhrady, v jaké výši a u jakých zaměstnanců a z jakých důvodů měly být zohledněny jako nezdanitelné částky daně, nenavrhol důkazy k prokázání těchto svých obecných tvrzení. Na základě těchto skutečností neshledal městský soud důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí.

Kasační stížnost podal stěžovatel v zákonné lhůtě z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal nesprávné posouzení otázky zohlednění úhrady cestovních výdajů. Stěžovatel uznal, že jeho původní názor na vznik stálé provozovny na území České republiky nebyl správný, protože je přímým zaměstnavatelem, avšak tím spíše měl správce daně uznat jeho zaměstnancům nárok na náhradu cestovních výdajů při pracovních cestách a částky na náhradu těchto výdajů vyplacené stěžovatelem jako zaměstnavatelem měly být posouzeny jako částky, které nelze považovat za předmět daně, a to alespoň ve výši uznané zákonem o daních z příjmů. Tento aspekt finanční ředitelství zcela pominulo a nebralo v úvahu, že v příjmech zaměstnanců stěžovatele, z nichž byla daň doměřena, jsou zahrnuty i tyto odůvodněné úhrady cestovních výdajů. Původně finanční úřad posuzoval stěžovatele jako tzv. ekonomického zaměstnavatele podle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, a proto i náhrady cestovního posoudil jako zdanitelný příjem zaměstnance. Poté sice uznalo, že ekonomickým zaměstnavatelem není, ale zcela opomenulo důsledky tohoto posouzení a skutečnost, že náhradu cestovních výdajů nelze posuzovat jako zdanitelný příjem podle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, nýbrž podle odst. 7 citovaného ustanovení jako částku, která není předmětem daně. Podle stěžovatele posoudil i městský soud tuto otázku nesprávně v důsledku toho, že zaměnil "částku, která není předmětem daně" a "nezdanitelnou částku" a odmítl žalobní námitku stěžovatele poukazem na zákonný režim "nezdanitelných částek", ačkoli jimi náhrady cestovních výdajů nejsou. Městský soud tak posuzoval námitku stěžovatele podle ustanovení, která na daný případ vůbec nedopadají. Pokud dále uvedl, že tato námitka nebyla nikdy konkretizována co do osob zaměstnanců a výše náhrad u nich uplatňovaných, jde o argument, který je v rozporu s obsahem spisu, protože součástí zprávy o daňové kontrole je přesná specifikace těchto údajů. Z podaného odvolání vyplývá, že si stěžovatel vyhradil právo vyjádřit se k výsledkům daňové kontroly do 30 dnů, což učinil s uvedením všech relevantních námitek. Finanční ředitelství k nim však neoprávněně nepřihlédlo. Proto stěžovatel navrhl zrušení rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

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 neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud poukazuje v první řadě na princip fungování daně z příjmů fyzických osob, podle kterého nejdříve zákonodárce stanoví, co rozumí pod pojmem "příjem" a "předmět daně z příjmů", tedy jaké příjmy dani podléhají, na rozdíl od příjmů od daně osvobozených. Potom od takových příjmů poplatník odečte podle pravidel stanovených zákonem o daních z příjmů nezdanitelné části a získá základ daně, z něhož odečte odčitatelné položky. Zákon o daních z příjmů stanoví, co je příjmem, pouze v § 3 odst. 2 (příjmem ve smyslu odst. 1 se rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou) a v § 3 odst. 1 citovaného zákona, které příjmy jsou obecně předmětem daně z příjmů. Podle tohoto ustanovení jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy. Negativní vymezení příjmu pokud jde o příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků je v § 6 odst. 7 písm. a) citovaného zákona, podle něhož se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně nejsou náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené zvláštním předpisem, jakož i hodnota stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách; vyplácí-li zaměstnavatel vyšší náhrady, jsou částky, které překračují výši stanovenou zvláštním předpisem, zdanitelným příjmem podle odstavce 1, a to i v případě, že tento zvláštní předpis výplatu vyšších náhrad neomezuje. Odčitatelné položky a nezdanitelné části základu daně jsou pak daňovými úlevami, z nichž každá, jak bylo uvedeno výše, je poskytována v jiné fázi výpočtu daně z příjmů. Nezdanitelná část základu daně je upravena v § 15 zákona o daních z příjmů a jejím účelem je dosažení toho, aby každý poplatník jejím uplatněním, při splnění zákonem stanovených podmínek, měl stejnou daňovou výhodu, bez ohledu na výši jeho příjmů, resp. výši základu daně pro výpočet daně z příjmů fyzických osob. Nezdanitelné části základu daně jsou daňovou úlevou formou vynětí ze základu daně a standardní úlevou na dani z titulu samotné existence osoby, z důvodu vyživování určitých osob ve společné domácnosti či invalidity. Náleží všem poplatníkům, mají charakter sociální dávky a jsou určeny pro zákonem vyjmenované cílové skupiny. Jsou stanoveny pevnou částkou a průběžně valorizovány. Naopak nestandardní nezdanitelné části jako úlevy na dani jsou výrazem snahy vlády podpořit určitý druh činnosti, např. investování, pojištění apod. Z uvedeného tedy vyplývá, že je třeba rozlišovat mezi daňovými úlevami ve formě nezdanitelné části základu daně, příp. odčitatelných položek apod. a příjmy zaměstnance, které se za příjmy podle zákona nepovažují a netvoří proto předmět daně (včetně náhrad cestovních výdajů zaměstnanců). Nejvyšší správní soud v tomto směru již judikoval v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 5 Afs 68/2007 - 121, publikovaném na www.nssoud.cz, že „finanční náhrady nákladů poskytnuté zaměstnavatelem, které nevnaší do majetkové sféry subjektu (zaměstnance) navýšení majetku (§ 6 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů), nemohou být předmětem daně. To je kritérium, které musí být při zkoumání charakteru „příjmu“ pro účely zdanění vždy zkoumáno.“

Pokud městský soud v napadeném rozsudku podřadil náhrady cestovních výdajů pod nezdanitelné části daně, pochybil a na základě této chybné konstrukce pak posuzoval námitku stěžovatele o zohlednění náhrad cestovních výdajů v základu daně zaměstnanců stěžovatele.

Podle ustanovení § 6 odst. 13 zákona o daních z příjmů jsou základem daně (dílčím základem daně) příjem ze závislé činnosti nebo funkční požitky, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, snížené o sražené nebo zaměstnancem uhrazené částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, které je podle zvláštních předpisů povinen platit zaměstnanec; u zaměstnanců, na které se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, příspěvku na toto zahraniční pojištění.

U poplatníků uvedených v ustanovení § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů je základem daně jejich příjem ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž Česká republika neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, snížený o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí. Náhrady za cestovní výdaje jsou na straně zaměstnance příjmem, který zákon o daních z příjmů neposuzuje jako příjem a předmět daně (§ 6 odst. 7 citovaného zákona). Na straně zaměstnavatele mohou být výdajem, jenž základ daně ovlivňuje. Náhrady cestovních výdajů vyplacené zaměstnancům upravuje jako náklady zaměstnavatele § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o daních z příjmů. Daňově uznatelným výdajem jsou podle tohoto ustanovení částky náhrad cestovních výdajů do maximální výše stanovené zvláštním právním předpisem, kterými se pro účely tohoto zákona rozumí též stravné při tuzemských pracovních cestách do výše horní hranice stravného a při zahraničních pracovních cestách též kapesné do výše 40 % stravného a zvýšení stravného až o 15 % u zaměstnanců vymezených zvláštním právním předpisem. Tímto zvláštním předpisem byl v roce 2002 zákon č. 119/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o cestovních náhradách“), který upravuje poskytování náhrad výdajů zaměstnancům při pracovních cestách, při jiných změnách místa výkonu práce, při přijetí do zaměstnání a při přidělení k výkonu práce v zahraničí.

Podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o cestovních náhradách se pracovní cestou pro účely tohoto zákona rozumí doba od nástupu zaměstnance na cestu k výkonu práce do jiného místa, než je jeho pravidelné pracoviště, včetně výkonu práce v tomto místě, do návratu zaměstnance z této cesty. Podle odst. 2 citovaného ustanovení se zahraniční pracovní cestou pro účely tohoto zákona rozumí doba pracovní cesty (odst. 1) z České republiky do zahraničí, ze zahraničí do České republiky a doba pracovní cesty v zahraničí. Podle odst. 3 citovaného ustanovení se pravidelným pracovištěm pro účely tohoto zákona rozumí místo dohodnuté se zaměstnancem; není-li takové místo dohodnuto, je pravidelným pracovištěm místo výkonu práce sjednané v pracovní smlouvě. U zaměstnanců, u nichž častá změna pracoviště vyplývá ze zvláštní povahy povolání, je možno jako pravidelné pracoviště dohodnout i místo pobytu. Pokud má zaměstnanec na základě dohody o provedení práce provést pracovní úkol v místě mimo obec pobytu, může s ním zaměstnavatel v této dohodě sjednat, že mu poskytne i při cestě z obce pobytu do místa výkonu práce a zpět náhrady jako při pracovní cestě.

Podle § 17 zákona o cestovních náhradách přísluší zaměstnanci s pravidelným pracovištěm v zahraničí za dny cesty z České republiky do místa pravidelného pracoviště a zpět a při pracovních cestách v zahraničí náhrady jako při zahraniční pracovní cestě. Pokud se zaměstnancem cestuje jeho rodinný příslušník (§ 2 odst. 4), lze zaměstnanci poskytnout též náhrady prokázaných jízdních, ubytovacích a nutných vedlejších výdajů, které vznikly tomuto rodinnému příslušníkovi.

Z uvedeného vyplývá, že pro určení, zda náhrady cestovních výdajů vyplacené stěžovatelem jsou daňově uznatelné, je třeba si zodpovědět zejména otázky, zda se jednalo o zaměstnance stěžovatele, podle jakého práva s nimi byly pracovní smlouvy uzavřeny a s jakým obsahem, zda jsou zaměstnanci považováni za rezidenty a samozřejmě, zda tyto náhrady byly zaměstnancům vůbec (a oprávněně) vyplaceny. Oprávněnost je založena ujednáním v pracovní smlouvě, vnitřním předpisem apod.

Pracovní cestu rovněž definoval zákoník práce (zákon č. 65/1965 Sb., ve znění pozdějších předpisů) jako časově omezené vyslání zaměstnance zaměstnavatelem mimo sjednané místo výkonu práce. Zaměstnavatel může vyslat zaměstnance na dobu nezbytné potřeby

na pracovní cestu, je-li tato podmínka dohodnuta v pracovní smlouvě. Zaměstnanec na pracovní cestě koná práci podle pokynů vedoucího zaměstnance, který ho na pracovní cestu vyslal (§ 38 odst. 1). Podle § 6 zákoníku práce pracovní právní vztahy mezi zaměstnanci a cizozemskými zaměstnavateli na území České republiky, jakož i mezi cizinci pracujícími na území České republiky a tuzemskými zaměstnavateli se řídí zákoníkem práce, pokud právní předpisy o mezinárodním právu soukromém nestanoví jinak.

Podle § 16 odst. 1 zákona č. 97/1963 Sb., o mezinárodním právu soukromém a procesním se řídí poměry z pracovní smlouvy, pokud se účastníci nedohodnou na něčem jiném, právem místa, kde pracovník vykonává práci. Koná-li však pracovník práci v jednom státě na základě pracovního poměru s organizací, která má sídlo v jiném státě, je rozhodné právo sídla organizace, leč by šlo o osobu, která má bydliště ve státě, kde se práce vykonávala. Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, publikovaná pod č. 257/1993 Sb. v čl. 24 stanoví, že státní příslušníci jednoho smluvního státu nebudou podrobeni v druhém smluvním státě žádnému zdanění nebo povinnostem s ním spojeným, které jsou jiné nebo tíživější než zdanění a s ním spojené povinnosti, kterým jsou nebo mohou být podrobeni státní příslušníci tohoto druhého státu, kteří jsou ve stejné situaci. Toto ustanovení se bez ohledu na ustanovení článku 1 uplatní rovněž na osoby, které nejsou rezidenty jednoho nebo obou smluvních států. Na základě tohoto ustanovení mají v daňové rovině zaměstnanci stěžovatele právo na náhrady za stejných podmínek jako zaměstnanci čeští, tedy tak, jak bylo uvedeno výše. Správce daně byl tudíž povinen cestovní výdaje zohlednit a nezatěžovat daní z příjmu, pokud to zákon výslovně zakazuje.

Ze zprávy o kontrole ze dne 12. 6. 2003 vyplývá, že zaměstnancům stěžovatele byly vypláceny zvlášť mzdy a zvlášť cestovní náhrady a že daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků odváděl stěžovatel ve Slovenské republice, kde je bydliště stěžovatele a místo výkonu práce zaměstnance podle pracovní smlouvy. Ve zprávě o kontrole pak finanční úřad konstatoval, že "nelze uznat stravné a cestovné vyplácené zaměstnancům jako nezdanitelný příjem. Ekonomický zaměstnavatel nese ekonomicky i tuto část příjmu - § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů." Finanční úřad však nijak ve zprávě o kontrole, potažmo finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání (citaci § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů označil odvolací orgán za chybnou) nezduvodňuje, jak k takovému závěru dospěl.

Pokud jde o námitku stěžovatele, že se ke zprávě o kontrole vyjádřil a uvedl všechny své námitky, k tomu poukazuje Nejvyšší správní soud na to, že obsahem předloženého správního spisu takové vyjádření, mimo odvolání, není. Stěžovatel jej sám blíže v kasační stížnosti nevymezuje. Za takové situace nemůže ani městský soud, ani Nejvyšší správní soud posoudit, zda takové vyjádření existovalo, co obsahovalo, jak se k němu vyjádřilo finanční ředitelství a zda toto odůvodnění rozhodnutí v tomto rozsahu bylo dostatečné a zákonné. Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku správně uvedl, že zpráva o daňové kontrole byla projednána 13. 8. 2003 bez připomínek. Avšak v odvolání stěžovatel konstatoval, že daň doměřená z mezd a náhrad cestovních výdajů byla doměřena v rozporu s § 22 zákona o daních z příjmů i mezinárodním právem. V rozhodnutí o odvolání se finanční ředitelství zabývalo zejména vznikem stále provozovny, povinností stěžovatele odvádět zálohy na daň z příjmů svých zaměstnanců ze zdrojů v České republice a otázkou snížení jejich základu daně o nezdanitelnou část. Otázkou náhrad cestovních výdajů se však vůbec nezabývalo.

Podle ustanovení § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, se musí odvolací orgán v odůvodnění rozhodnutí vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými, jinak popře zásadu zákonnosti daňového řízení. K této otázce existuje početná judikatura, např. rozsudek 7 Afs 10/2003 - 72, č. 369/2004 Sb. NSS, nebo rozsudek 7 Afs 13/2003 - 71, č. 728/2005 Sb. NSS, 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 správnými, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybějí.“

Pokud se finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání nevypořádalo se všemi námitkami, jde o vadu řízení, která způsobuje nezákonnost napadeného správního rozhodnutí, jíž se měl městský soud zabývat a napadené rozhodnutí o odvolání na jejím základě podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Tato kasační námitka je důvodná.

Závěrem lze shrnout, že náhrady cestovních výdajů zahraničního zaměstnance zaměstnavatele, který má v tuzemsku stálou provozovnu a mzdy svých zaměstnanců zdaňuje podle českého práva a vyplacení náhrad má dohodnuto v pracovní smlouvě či určeno ve vnitřním předpise, jsou v souladu s čl. 24 Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, publikovaná pod č. 257/1993 Sb., podle zásady rovného zacházení nezdanitelným příjmem podle § 6 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Protože městský soud podřadil pod pojem "nezdanitelné části základu daně" náhrady cestovních výdajů nesprávně a nezabýval se dále vadou napadeného správního rozhodnutí spočívající v deficitu odůvodnění námitky zohlednění náhrad cestovních výdajů, Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Vyslovenými právními názory Nejvyššího správního soudu je městský soud v souladu s ustanovením § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán.

Podle § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne městský soud v novém rozhodnutí i o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 17. dubna 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu