



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **Skanska a. s.**, se sídlem Líbalova 1/2348, Praha 4 – Chodov, zast. Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 843/4, Brno, proti žalované: **Česká správa sociálního zabezpečení, pracoviště Ostrava**, se sídlem Zelená 3158/34a, Ostrava – Moravská Ostrava, proti rozhodnutí žalované ze dne 25. 9. 2012, č. j. 48091/020-9014-1.8.12-2006/154/RO/SA, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 1. 2014, č. j. 78 Ad 76/2012 – 24,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 1. 2014, č. j. 78 Ad 76/2012 - 24, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalované specifikovanému v záhlaví. Jím bylo zamítnuto její odvolání proti platebnímu výměru č.: 48/1/261/12/779 Okresní správy sociálního zabezpečení Prostějov ze dne 16. 7. 2012, č. j. 48009/010-9014-14.03.12-1870-48/1/261/RO/MŠ, a tento platební výměr byl potvrzen. Stěžovatelce byla uložena povinnost uhradit dlužné pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (dále jen „pojistné“) ve výši 1 787 Kč, zjištěné za kontrolované období od 1. 1. 2010 do 31. 1. 2012, a penále z tohoto dlužného pojistného ve výši 168 Kč.

[2] U stěžovatelky byla provedena kontrola pojistného a plnění úkolů zaměstnavatele v nemocenském pojištění a důchodovém pojištění, při níž bylo mimo jiné zjištěno, že poskytuje svým zaměstnancům vozidla k používání pro služební i soukromé účely, od 1. 6. 2011 za úplat. Dále bylo zjištěno, že do vyměřovacího základu pro odvod pojistného dle ustanovení § 5 a § 5a zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku

zaměstnanosti, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „zákon o pojistném“), zahrnuje u zaměstnanců Ing. P. a Ing. R. rozdíl mezi cenou, kterou hradí stěžovatelka pronajímateli vozidel, a cenou, za kterou je vozidlo zaměstnancům poskytováno. Výše úhrady za užívání vozidla k soukromým účelům je upravena vnitřním předpisem tak, že byla stanovena průměrná vstupní cena vozidel včetně daně z přidané hodnoty, měsíční úhrada za soukromé použití vozidla a měsíční částka ke zdanění u zaměstnance, a to podle různých typů vozidel. Žalovaná má naopak za to, že částka zahrnutá do vyměřovacího základu pro odvod pojistného by měla být stanovena jako rozdíl mezi cenou stanovenou s ohledem na dlouhodobé užívání služebního vozidla jako 1% pořizovací ceny vozidla a cenou, za kterou je vozidlo zaměstnancům poskytováno.

[3] Vzhledem k tomu, že u výše uvedených zaměstnanců je úplata za používání služebního vozidla k soukromým účelům nižší, než jaký by byl jejich nepeněžní příjem za bezúplatné poskytnutí vozidla podle ustanovení § 6 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jedná se o příjem zaměstnance podle § 6 odst. 3 citovaného zákona. Stěžovatelka nerozporuje, že by šlo o příjem zaměstnance dle citovaného ustanovení zákona, nesouhlasí však s výkladem tohoto ustanovení, ke kterému došla žalovaná. Naopak se domnívá, že by měl být hledán jeho smysl a účel. V tomto případě má být smyslem dodanit zaměstnanci výhodu, pokud zaměstnanec hradí zaměstnavateli méně, než je obvyklá cena. Jestliže cílem je dodanit výhodu zaměstnance, pak je nutné počítat s cenou, kterou uhradil zaměstnavatel. V nynějším případě je tak zaměstnancovým zvýhodněním rozdíl, o který je zaměstnancova úhrada nižší než cena uhrazená stěžovatelkou pronajímateli vozidla. Vycházet automaticky z ceny ve výši 1% ze vstupní ceny, jak činí žalovaná, považuje za postup popírající smysl a účel zákona.

[4] Krajský soud po velmi obsáhlé rekapitulaci uvedl, že se ztotožnil s výkladem § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů, kterým se řídila žalovaná. Shrnuje, že dle zákona o pojistném je zaúčtovaným příjmem i plnění v nepeněžní formě a tento nepeněžní příjem, včetně poskytnutí vozidla ke služebním i soukromým účelům, je předmětem daně. Poskytuje-li zaměstnavatel zaměstnanci vozidlo za určitou úplatu, řídí se § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Dále konstatoval, že nejčastějším případem poskytnutí naturálního plnění je umožnění použití služebního vozidla k soukromým účelům. V těchto případech dle soudu zákon výslovně ukládá zaměstnavateli povinnost zvýšit příslušnému zaměstnanci základ daně o 1% vstupní ceny vozidla v měsíci, kdy zaměstnanci náležela možnost použití vozidla. Je tedy formulována právní fikce, jež nastává vždy, vyplývá-li zaměstnanci z pracovní či jiné smlouvy oprávnění vozidlo použít.

[5] Dále dovodil, že lze-li daně stanovit pouze na základě zákona, je nepřípustné, aby předmět zdanění (tj. to, co má být zdaněno a odňato z majetkové sféry jednotlivce) byl stanoven jakýmkoli jiným způsobem. Protože v daném případě se jedná o dlouhodobé užívání služebního vozidla, nelze cenu stanovit jinak, než jako 1% vstupní ceny vozidla. Stěžovatelka proto pochybila, pokud nestanovila vyměřovací základ pro odvod pojistného způsobem, který prosazovala žalovaná. Soud se neztotožnil ani s námitkou, že vycházet automaticky z ceny ve výši 1% vstupní ceny vozidla, jak požaduje žalovaná, popírá smysl a účel zákona. Výklad § 6 odst. 3 a 6 zákona o daních z příjmů je podle soudu jednoznačný a nedává důvod k jakýmkoli pochybnostem.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalované

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost z důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

pokračování

[7] Úvodem vymezila podstatu problému, kterou je výklad § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Jazykový výklad, který provedl krajský soud, je podle ní pouze prvotním přiblížením výkladu zákona, soud však nehledal smysl a účel daného ustanovení a nezkoumal, proč takové ustanovení v zákoně je (k tomu odkázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 14. 10. 2010, sp. zn. I. ÚS 2025/10). Nadále zastává názor, že smyslem a účelem § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů je dodávat výhodu zaměstnanci, pokud hradí zaměstnavateli méně než je cena obvyklá, tj. než hradí stěžovatelka pronajímateli vozidel. Pouze tak je možné zjistit skutečnou výhodu zaměstnance. Vycházet automaticky z ceny ve výši 1% vstupní ceny vozidla by popíralo smysl a účel zákona.

[8] Ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů je třeba vyložit tak, že u úplatného poskytnutí vozidla zaměstnanci přichází v úvahu 3 varianty rozdílu mezi úhradou zaměstnance a (i) cenou zjištěnou podle zvláštního právního předpisu, (ii) cenou, která se účtuje jiným osobám a (iii) cenou podle odst. 6. Výběr jedné z variant musí odpovídat smyslu a účelu zákona. Zaměstnavateli musí být poskytnuta možnost zvolit jako cenu obvyklou takovou částku, na jejímž základě bude vypočtena a dodána skutečná výhoda zaměstnance. Předmětem daně je vždy skutečný příjem, tedy to, o co se zvýší majetek poplatníka (poskytnuté zvýhodnění). Příjmem může být dle judikatury Nejvyššího správního soudu jen to, co představuje zvýšení majetku. Krajský soud proto pochybil, pokud za obvyklou cenu vzal automaticky 1% pořizovací ceny vozidla, aniž zkoumal, zda takto stanovená cena je skutečně výši poskytnutého zvýhodnění zaměstnanci.

[9] Novelou (zákon č. 458/2011 Sb.) ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů zákonodárce překonal výkladové problémy a od 1. 1. 2014 je nesporné, že je-li úplata hrazená zaměstnancem za užívání zaměstnavatelova vozidla pro soukromé účely nižší než cena stanovená v odst. 6, považuje se za příjem zaměstnance rozdíl mezi úplatou hrazenou zaměstnancem a částkou stanovenou v odst. 6. Předchozí úprava však nestanovila prioritu, s jakou cenou má zaměstnavatel počítat. Stěžovatelka má za to, že důvodem přijetí novely bylo vyplnění mezery v zákoně, která působila problémy s aplikací ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Mezery v zákoně však nelze vykládat k její tíži, jako by již platil novelizovaný text. K tomu cituje značné množství judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Oporu pro názor, že byla oprávněna zvolit si pro sebe nejvýhodnější variantu, dovozuje taktéž z judikatury Nejvyššího správního soudu.

[10] Z výše uvedených důvodů navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu i napadené rozhodnutí žalované zrušil a věc vrátil žalované k dalšímu řízení.

[11] Žalovaná ve vyjádření ke kasační stížnosti setrvala na svých názorech. Má za to, že posuzované zákonné ustanovení nedává prostor pro výběr, neboť zákonodárce v něm přímo odkázal na ustanovení § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů. V daném případě tak cenu s ohledem na dlouhodobé užívání služebního vozidla i k soukromým účelům nelze stanovit jinak, než jako 1% vstupní ceny vozidla, a vzhledem k tomu, že se jedná o najatá vozidla formou finančního leasingu, je nutno vycházet ze vstupní ceny u původního vlastníka.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátkou. Poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil

při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[13] V první řadě se zdejší soud musel zabývat případnou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu, která sice nebyla v kasační stížnosti namítána, přesto ji musel Nejvyšší správní soud posoudit z úřední povinnosti (dle § 109 odst. 4 s. ř. s.). Pokud by byla shledána nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, již tato okolnost by musela vést k jeho zrušení.

[14] Dle setrvalé judikatury Ústavního soudu je jedním z principů představujících součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu, povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit, ve správním soudnictví s odkazem na § 54 odst. 2 s. ř. s. (k tomu srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu, nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu či nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02). Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

[15] Z uvedené ustálené judikatury Ústavního soudu vyšel při svém rozhodování i Nejvyšší správní soud, a to například v rozhodnutích ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74, nebo ze dne 25. 11. 2004, č. j. 7 Afs 3/2003 – 93. Rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44 (publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS) pak k uvedené judikatuře shrnuje: „*Tato judikatura je společná, že není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Nestačí, pokud soud při vyřizování se touto argumentací účastníka pouze konstatuje, že tato je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech, resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá.*“

[16] Zdejší soud ze soudního spisu ověřil, že stěžovatelka podala žalobu, v níž jsou jasně definované žalobní námitky podpořené právní argumentací. Ze žaloby plyne, že spornou otázkou je výklad ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka má za to, že smyslem tohoto ustanovení je dodávat výhodu zaměstnanci, pokud hradí méně, než je cena obvyklá. Pro zjištění výhody zaměstnance je nutné nejprve zjistit náklady zaměstnavatele na poskytnutí takové výhody. Dále vyšla z jazykového výkladu sporného ustanovení, které nabízí pro posuzovaný případ dvě relevantní varianty rozdílu mezi úhradou zaměstnance a (i) cenou, která se účtuje jiným osobám, nebo (ii) cenou podle odst. 6, tj. 1% vstupní ceny vozidla. Nesouhlasí proto se žalovanou, že musí být automaticky počítáno s částkou ve výši 1% vstupní ceny vozidla. Žalovaná podle ní pochybila, jelikož nezkoumala, zda cena stanovená jako rozdíl mezi úhradou zaměstnance a částkou ve výši 1% vstupní ceny vozidla je skutečnou výší poskytnutého zvýhodnění. Stěžovatelka se domnívá, že zákon nabízí zaměstnavatelům několik možností a je věcí každého zaměstnavatele, aby zvolil jako cenu obvyklou takovou částku, která bude odrážet skutečnou výhodu zaměstnance.

[17] V replice na vyjádření žalované stěžovatelka doplnila svou argumentaci na podporu klíčové námitky celého řízení, tj. na podporu svého výkladu sporného ustanovení zákona o daních z příjmů. Uvedla, že zákonodárce změnil znění sporného ustanovení (od 1. 1. 2014) tak, že nyní není sporné, že je-li úplata hrazená zaměstnancem za užívání zaměstnavatelova vozidla

pokračování

pro služební i soukromé účely nižší než cena stanovená v odst. 6, považuje se za příjem zaměstnance vždy rozdíl mezi úplatou hrazenou zaměstnancem a částkou stanovenou v odst. 6. Nicméně v pro posuzovanou věc relevantním období text sporného zákonného ustanovení takto jasný nebyl a neplynula z něj povinnost počítat vždy s částkou stanovenou podle § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Naopak zákon dával zaměstnavatelům možnost volby. Za takové situace nemůže být přičítáno k tíži stěžovatelky, že použila výklad § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů pro sebe výhodnější. K tomu odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[18] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku konstatoval, že v případech využití služebního vozidla i pro soukromé účely „*zákon expressis verbis ukládá zaměstnavateli povinnost zvýšit příslušnému zaměstnanci základ daně o 1% vstupní ceny vozidla v měsíci, ve kterém zaměstnanci pouze náležela možnost použití vozidla, aniž by bylo dále nutné zkoumat, zda k němu skutečně došlo. Je tedy v zásadě formulována určitá právní fikce, jež nastává vždy, vyplývá-li zaměstnanci oprávnění vozidlo použít z pracovní či jiné smlouvy.*“ Jelikož daň lze stanovit pouze na základě zákona, je nepřípustné, aby předmět zdanění byl stanoven jakýmkoli jiným způsobem (například uzavřením smlouvy o poskytování vozidla mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem). Z toho dovedl, že jestliže se v daném případě jedná o dlouhodobé užívání služebního vozidla, nelze cenu stanovit jinak než jako 1% vstupní ceny vozidla. Pokud stěžovatelka postupovala jinak, pochybila. Neztotožnil se tedy s námitkou, že vycházet automaticky právě z částky 1% vstupní ceny vozidla jakožto ceny obvyklé, by popíralo smysl a účel ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

[19] Takové vypořádání se se žalobní námitkou, tak jak ji argumentačně podložila stěžovatelka, je vzhledem k výše citované judikatuře Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu nepřípustné. Krajský soud v podstatě konstatoval, že argumentace je chybná, nevysvětlil však, z jakých důvodů dospěl k tomuto názoru, a neuvedl žádnou argumentaci k vyvrácení údajně mylného stanoviska stěžovatelky. Nižak se nevypořádal s jazykovým výkladem sporného ustanovení, neuvedl, jak dospěl k závěru, že zákon nedává zaměstnavateli možnost výběru mezi více možnostmi výpočtu částky příjmů rozhodných pro daň z příjmů i pro výpočet pojistného, nezabýval se ani smyslem a účelem § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů a nezohlednil argumentaci uvedenou v replice. Navíc Nejvyšší správní soud shledal rozpor mezi zjištěními žalované a krajského soudu spočívající v tom, že zatímco žalovaná vycházela z toho, že stěžovatelka disponovala služebními automobily na základě finančního leasingu, soud vyšel z toho, že to bylo na základě leasingu operativního. Tento rozpor, či odchýlení se od závěrů žalované, krajský soud žádným způsobem nezduvodnil, a ani nehodnotil, zda jeho odlišné zjištění může mít vliv na posouzení výše vyměřovacího základu pro stanovení pojistného, když každá z těchto forem leasingu je výrazně odlišná.

[20] Z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu musí být zřejmé, proč soud nepovažoval argumentaci stěžovatelky za důvodnou a proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené (k tomu srov. výše zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 24/2005). Jelikož napadený rozsudek takové odůvodnění neobsahuje, shledává ho Nejvyšší správní soud nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud konstatuje, že jestliže v řízení před krajským soudem uplatnila stěžovatelka argumentaci, s níž se krajský soud v odůvodnění rozsudku nevypořádal je nutno napadený rozsudek považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[22] Dalšími stížními námitkami se Nejvyšší správní soud nezabýval a ani zabývat nemohl, neboť k tomu by bylo možno přistoupit až poté, kdy by výsledkem řízení před krajským soudem bylo jeho přezkoumatelné rozhodnutí. Zdejší soud by tím nepřípustně předjímal závěry, které má v souvislosti se shora popsanou problematikou učinit krajský soud.

[23] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[24] V dalším řízení bude krajský soud postupovat při přezkoumávání rozhodnutí správního orgánu ve shora naznačeném směru (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), bude tedy třeba, aby se řádně vypořádal v odůvodnění svého rozsudku s argumentací, kterou uplatnila stěžovatelka v řízení u krajského soudu ve vztahu k tomuto rozhodnutí. V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 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 25. února 2015

JUDr. Radan Malík
předseda senátu