



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Zdeňka Kühna a Miloslava Výborného v právní věci žalobce: **M. M.**, zast. Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119, Písek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 10. 2014, čj. 27608/14/5000-14101-701962, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Af 77/2014-28,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci, argumenty kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[1] Platebním výměrem Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 3. 2014, čj. 604164/14/2212-24805-305489, byla žalobci předsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2009 ve výši 404 512 Kč a uložena povinnost zaplatit penále ve výši 80 902 Kč. Na základě daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že zaměstnanci žalobce používali auta svého zaměstnavatele (žalobce), která neměl v obchodním majetku. Za použití těchto aut zaměstnanci uplatňovali cestovní náhrady, avšak použije-li zaměstnanec k pracovní cestě vozidlo zaměstnavatele, náhrada za ujeté kilometry mu nepřísluší. Tyto částky vyplacené jednotlivým zaměstnancům proto správce daně posoudil jako příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, z něhož měl žalobce vypočítat zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků.

[2] Žalovaný rozhodnutí správce daně změnil tak, že žalobci stanovil daň ve výši 243 272 Kč a penále ve výši 48 654 Kč. Ztotožnil se přitom se závěrem správce daně, dle něhož částky vyplacené zaměstnavatelem ve formě náhrad jízdních výdajů za použití silničních motorových vozidel poskytnutých zaměstnavatelem při pracovních cestách představují zdanitelný příjem dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Správce daně ovšem pochybil v tom, že zahrnul do základu pro výpočet zálohy na daň z příjmu ze závislé činnosti i částky náhrad za spotřebované pohonné hmoty. Ty je nutno posoudit jako náklady hrazené zaměstnanci, stejně, jako by je hradil sám zaměstnavatel, a nejsou proto dle § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů zdanitelným příjmem ze závislé činnosti, tedy předmětem daně.

[3] Krajský soud v Českých Budějovicích žalobu proti tomuto rozhodnutí v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. V odůvodnění svého rozsudku krajský soud uvedl, že „*na použití jiného dopravního prostředku, než prostředku hromadné dopravy pro účely pracovní cesty se vztahuje ustanovení § 157 odst. 3 zákona [č. 262/2006 Sb., zákoník práce], podle kterého taková náhrada přísluší s jedinou výjimkou, kterou je vykonání takové cesty vozidlem poskytnutým zaměstnavatelem.*“ Krajský soud dále dovodil, že není „*rozhodné, zda se jedná o vozidlo zařazené do obchodního majetku zaměstnavatele, který v souzené věci je podnikající fyzickou osobou, či jde-li o vozidlo, které do takového majetku zařazeno není. Stále se totiž jedná o vozidlo poskytnuté zaměstnavatelem.*“

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) se v kasační stížnosti proti tomuto rozsudku s tímto výkladem § 157 odst. 3 zákoníku práce neztotožnil. Namítl, že „*[v]ztah zaměstnavatel a zaměstnanec je obvykle jen jeden z několika a není ostatním vztahům nikterak nadřazen. Nelze takové nadřazení pak, dle stěžovatele, vyloučit ani ze zákona o daních z příjmu nebo zákoníku práce. Pokud je v některém právním předpise výslovně dotčen vztah zaměstnavatel a zaměstnanec, musí správní/soudní orgán při svém rozhodování postavit najisto, zda se skutečně o takový vztah jedná.*“ Pokud by jedním ze zaměstnanců stěžovatele byl například jeho otec, který by všechna jeho vozidla používal k pracovním i soukromým účelům, a pokud by se jednalo o vozidla, „*která nemá syn – zaměstnavatel v obchodním majetku a neuplatňuje-li náklady s nimi spojené do nákladů daňových, pak je jen projevem jeho vůle, zda poskytuje dané vozidlo jako zaměstnavatel nebo syn – otcí či známý – známému*“, přičemž § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů se v takovém případě neuplatní. Nesprávným je i závěr krajského soudu, dle něhož „*[v]ozidlem poskytnutým zaměstnavatelem by vozidlo použité zaměstnancem k pracovní cestě bylo i vozidlo rodičů zaměstnavatele.*“ V takovém případě by se totiž o vozidlo poskytnuté zaměstnavatelem jednat nemohlo. Jediným, kdo stanoví, zda se jedná o vozidlo poskytnuté zaměstnavatelem, je zaměstnavatel sám. V posuzovaném případě ve firmě stěžovatele nebyla stanovena komplikovaná a formalizovaná rozhodovací struktura, přičemž každý ze zaměstnanců byl dostatečně samostatný, způsobilý a oprávněný jménem „zaměstnavatele“ nařídít pracovní cestu (obvykle tedy jen sám sobě). Ad absurdum by jim tedy „*nemohly být náhrady vypláceny vůbec nikdy, neboť by současně nemohli zastupovat zaměstnavatele i zaměstnance*“ a vozidlo by jim vždy poskytl zaměstnavatel.

[5] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že za účelem zjištění skutkového stavu provedl četné dokazování. Stěžovatel zaměstnával v roce 2009 šest zaměstnanců, jimž k pracovním cestám poskytoval vozidla, která byla jeho vlastnictvím. Zaměstnanci potvrdili, že pracovní cesty vykonali a cestovní náhrady přijali, přičemž k pracovním cestám používali výhradně vozidla stěžovatele. Na poskytnutí vozidel nebyla uzavřena žádná zvláštní dohoda; vozidla a klíče od nich byly k dispozici „ve firmě“. Hypotetické konstrukce uvedené stěžovatelem přitom neodpovídají zjištěnému skutkovému stavu. Ačkoli vozidla nebyla zahrnuta do obchodního majetku, zaměstnancům byla k pracovním cestám poskytována

pokračování

jejich zaměstnavatelem. Žalovaný uvedl, že dle § 555 odst. 2 občanského zákoníku platí, že má-li být určitým jednáním zastřeno právní jednání jiné, posoudí se podle své pravé povahy.

[7] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

II.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti a předpoklady věcné projednatelnosti kasační stížnosti a konstatuje, že kasační stížnost byla podána včas, napadá rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 s. ř. s.). Důvodnost kasační stížnosti poté posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom, že by napadené rozhodnutí či řízení jeho vydání předcházející trpěly vadami, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Předně Nejvyšší správní soud poznamenává, že soudy nejsou povolány k tomu, aby řešily hypotetické situace, nýbrž rozhodují konkrétní spory na základě zjištěného skutkového stavu. Pro posouzení nyní projednávané věci je přitom klíčovou právě a pouze otázka, zda stěžovatel poskytoval vozidla, která jsou v jeho vlastnictví, svým zaměstnancům coby zaměstnavatel, a tedy zda zaměstnancům za používání těchto vozidel příslušely cestovní náhrady ve smyslu § 157 odst. 3 zákoníku práce. Skutkový stav věci, který v průběhu řízení zjistil správce daně, přitom stěžovatel nikterak nezpochybnil, pročejž jej za prokázaný vzal i Nejvyšší správní soud. Teoretické úvahy stěžovatele, který v kasační stížnosti fabuluje různé modelové situace, nemohou proto mít na posouzení projednávané věci Nejvyšším správním soudem vliv.

[11] Dle § 157 odst. 3 zákoníku práce platí, že *použije-li zaměstnanec na žádost zaměstnavatele silniční motorové vozidlo, s výjimkou vozidla poskytnutého zaměstnavatelem, přísluší mu za každý 1 km jízdy základní náhrada a náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu*. A contrario zaměstnanci cestovní náhrada nepřísluší za použití vozidla poskytnutého zaměstnavatelem. Pokud zaměstnavatel přesto tuto „náhradu“ zaměstnanci vyplatí, nelze než posoudit ji jako příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[12] Stěžovateli lze v obecné rovině přisvědčit potud, že každá osoba se může z pohledu práva v reálném životě nacházet (a mnohdy také nachází) v dvojjediném postavení. To však neznamená, že záleží pouze na její vůli, z jaké pozice bude v tom či onom právním vztahu vystupovat, protože to je vždy předurčeno tím, jakou povahu daný právní vztah má. V nyní projednávané věci je zcela nepochybné, že stěžovatel ponechal svá vozidla k dispozici svým zaměstnancům, kteří s nimi vykonávali výhradně pracovní cesty. Již ze samé podstaty věci je tedy zřejmé, že se jednalo o vozidla poskytnutá zaměstnavatelem a nikoli půjčitelem, jak stěžovatel tvrdí, neboť se vše odehrávalo výlučně na půdorysu vztahu pracovněprávního. Právní titul nakládání s vozidly ze strany stěžovatele v této souvislosti není relevantní, neboť vůči zaměstnancům vždy vystupoval v pozici zaměstnavatele. Krajský soud správně dovedl, že *„[v]ozídlem poskytnutým zaměstnavatelem je zapotřebí rozumět každé vozidlo, které zaměstnavatel zaměstnanci k vykonání pracovní cesty přidělí. Není přitom rozhodné, zda jedná se o vozidlo zařazené do obchodního majetku zaměstnavatele, který v souzené věci je podnikající fyzickou osobou, či jde-li o vozidlo, které do takového majetku zařazeno není.“* Není podstatné, jakým způsobem byla ve stěžovatelově závodě nastavena rozhodovací struktura, neboť to nic nemění na tom, že vozidla, která „byla k dispozici ve firmě“, poskytl zaměstnavatel, tedy stěžovatel.

III.

Závěr a náklady řízení

[13] Nedůvodnou kasační stížnost proto Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[14] Vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl ve věci úspěch a žalovanému nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti, nemají účastníci dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 24. března 2016

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu