



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **M. M.**, zastoupen Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119/13, Písek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 1. 2017, č. j. 10 Af 15/2016 - 35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 a rovněž daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2009, jež se vztahovala k příjmům vypláceným žalobcovým zaměstnancům. V rámci kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti správce daně zjistil, že žalobce do svých daňových nákladů zahrnul cestovní náhrady v celkové výši 2 018 306 Kč, které vyplácel v hotovosti zaměstnancům za použití motorových vozidel při pracovních cestách. Vozidla využívaná zaměstnanci byla ovšem ve vlastnictví žalobce, správce daně proto cestovní náhrady vyplácené žalobcem zaměstnancům překvalifikoval na příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Z těch byl žalobce povinen odvést zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 38h zákona o daních z příjmů, správce daně proto platebním výměrem ze dne 19. 3. 2014, č. j. 604164/14/2212-24805-305489, žalobci předepsal k přímému placení odvod na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 404 512 Kč a uložil mu povinnost zaplatit penále ve výši 80 902 Kč. Žalovaný pak rozhodnutí správce daně rozhodnutím ze dne 16. 10. 2014, č. j. 27608/14/5000-14101-701962, změnil tak, že žalobci stanovil odvod na daň ve výši 243 272 Kč a penále ve výši 48 654 Kč. Žaloba proti

tomuto rozhodnutí žalovaného byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Af 77/2014 - 28. Kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 24. 3. 2016, č. j. 10 Afs 155/2015 - 29, žalobcovu ústavní stížnost Ústavní soud odmítl pro zjevnou neopodstatněnost usnesením ze dne 26. 7. 2016, sp. zn. III. ÚS 1922/16. Řízení týkající se daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti tak bylo ukončeno.

[2] V rámci daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob pak tentýž správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 11. 2014, č. j. 1993329/14/2212-50522-305489, žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob ve výši 408 330 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 81 666 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 12. 2015, č. j. 42837/15/5200-10422-705050, zamítl žalobcovu odvolání a dodatečný platební výměr správce daně potvrdil.

II.

[3] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného týkajícímu se daně z příjmů fyzických osob podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, v níž uplatnil celkem šest žalobních námitek. Poslední námitku, jež je pro řízení o kasační stížnosti jediná relevantní, formuloval následovně: *„Správce daně, při vydání dodatečného platebního výměru, ani žalovaný v rozhodnutí o odvolání nezohlednili (snížením základu daně) doložené cestovní náklady ani dodatečně předepsaný odvod daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2009, ačkoli obojí je zcela jistě daňově uznatelným nákladem.“*

[4] Krajský soud poukázal na obecnost žalobní námitek a připomněl, že rozsahu a kvalite vznesených námitek odpovídá i jejich vypořádání. Následně vyložil, že částku, kterou žalobce zahrnul do daňových nákladů jako cestovní náhrady, správce daně posoudil jako příjmy ze závislé činnosti, z nichž byl žalobce povinen srazit zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Danou částku tudíž správce daně posoudil jako mzdový náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a proto ji pouze překvalifikoval a ponechal v daňově účinných nákladech. Pokud jde o samotnou zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, krajský soud uvedl, že pokud byla žalobci předepsána dodatečným platebním výměrem, nelze dodatečně provedenou úhradu této daně zohlednit jako daňově uznatelný náklad daně z příjmů fyzických osob za rok 2009. Tato záloha je totiž obsažena v celkové částce 2 018 306 Kč, která již byla jako daňově uznatelný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatněna. Námitku proto krajský soud neshledal důvodnou, a vzhledem k tomu, že důvodnými neshledal ani ostatní žalobní námitek, žalobu zamítl.

III.

[5] Žalobce (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[6] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil dvě námitek. Za nesprávné označil závěry krajského soudu, že cestovní náhrady nebyly zohledněny při výpočtu daně z příjmu fyzických osob proto, že se o cestovní náhrady nejednalo. Stěžovatel připomněl, že danou částku na cestovní náhrady skutečně vynaložil, tato částka byla až následně správcem daně překvalifikována na mzdové náklady proto, že stěžovateli zaměstnanci užívali vozidla v majetku zaměstnavatele. Částka 2 018 306 Kč proto měla být podle stěžovatele posouzena jako daňově uznatelný výdaj ve vztahu k jeho dani z příjmů fyzických osob dvakrát – nejen jako mzdový náklad poté, co ji správce daně takto překvalifikoval, ale rovněž jako cestovní náhrady, neboť na cestovní náhrady byla stěžovatelem skutečně vynaložena.

pokračování

[7] V druhé námitce stěžovatel rozporoval závěr, že dodatečně předepsaná záloha na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je obsažena v částce 2 018 306 Kč, neboť tato částka je hrubou mzdou. Stěžovatel oproti tomu uvedl, že celou částku 2 018 306 Kč vyplatil jako cestovní náhrady zaměstnancům. Zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, které mu byly předepsány k placení a které uhradil, tak byly výdajem nad rámec částky 2 018 306 Kč, a měly být tudíž rovněž zohledněny jako nový daňově uznatelný výdaj. Pokud by zohledněny nebyly, znamenalo by to, že částka 2 018 306 Kč byla částečně vyplacena nesprávnému adresátovi, zaměstnancům, přestože její část měla být správně zaplacená správci daně. Stěžovatel by pak měl požadovat po zaměstnancích vrácení této částky zpět, což by ovšem bylo v rozporu se zákonem č. 262/2006 Sb., zákoník práce. Správce daně tudíž postupoval v rozporu se zákonem, pokud zálohy doplacené v reakci na vydaný platební výměr nezohlednil jako daňově uznatelný výdaj.

IV.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zrekapituloval okolnosti případu a ztotožnil se s posouzením krajského soudu. Dodal, že stěžovatelem uplatněný výdaj ve výši 2 018 306 Kč nebyl správcem daně rozporován, byl posouzen jako daňově uznatelný výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a ponechán v daňově účinných nákladech. Součástí této částky přitom byla i daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, kterou byl stěžovatel povinen odvést. Úhradu této daně přitom nebylo možné posoudit jako daňově uznatelný výdaj daně z příjmů fyzických osob právě z toho důvodu, že je obsažena v celkové částce 2 018 306 Kč, která již byla jako daňově uznatelný výdaj uplatněna.

[9] Stěžovatel v replice uvedl, že v důsledku argumentace žalovaného a krajského soudu jsou jednou částkou 2 018 306 Kč nelogicky reprezentovány jak cestovní náhrady, tak mzdové náklady. Zopakoval, že zmíněná částka měla být zaúčtována nejen jako mzdový náklad, ale kromě toho také jako cestovní náhrady, neboť k uskutečnění pracovních cest skutečně došlo a stěžovatel byl oprávněn je vykázat. Stěžovatel setrval rovněž na svém stanovisku k zálohám na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Částka 2 018 306 Kč totiž byla celá vyplacena zaměstnancům, dodatečně předepsaný odvod je proto novou, dosud nezaúčtovanou položkou v účetnictví. Tu si přitom stěžovatel nemůže nechat uznat jako daňový náklad let následujících od roku 2016, kdy zálohy skutečně uhradil, protože se váže ke zdaňovacímu období roku 2009, kdy byly cestovní náhrady vypláceny. Správce daně byl tudíž povinen o dodatečně stanovený odvod snížit základ daně z příjmů fyzických osob za rok 2009.

V.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud na prvním místě poznamenává, že otázka kvalifikace stěžovatelem vyplacené částky ve výši 2 018 306 Kč byla pravomocně vyřešena v řízení zrekapitulaném v bodě 1 tohoto rozsudku tak, že se nejednalo o cestovní náhrady, ale o mzdy vyplácené zaměstnancům, s čímž se ztotožnil i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 10 Afs 155/2015 - 29. V nyní projednávané věci nemá Nejvyšší správní soud pravomoc jakkoliv přehodnocovat závěry vyslovené v zmíněném řízení. V projednávané věci je tudíž předmětem sporu pouze to, zda

a jakým způsobem měla být při výpočtu daně z příjmu fyzických osob zohledněna částka 2 018 306 Kč a dále dodatečně předepsaná daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

[13] Stěžovatel v první námitce tvrdil, že mu částka 2 018 306 Kč měla být jako daňově uznatelný výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů zohledněna dvakrát, a to jednou jako cestovní náhrady a podruhé jako mzdové náklady. Nejvyšší správní soud s tímto názorem nesouhlasí. Jak totiž již dříve v obecné rovině konstatoval, „[m]ožnost uplatnění daňového výdaje pouze jedenkrát je obecným principem uplatňování výdajů...“ (rozsudek ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5 Afs 95/2006 - 80, publ. pod č. 1225/2007 Sb. NSS). Stěžovatel ve zdaňovacím období vyplatil svým zaměstnancům částku 2 018 306 Kč jako cestovní náhrady. Správce daně tuto částku následně překvalifikoval na mzdové náklady ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů a ponechal ji stěžovateli v daňově uznatelných výdajích. Stěžovatel tudíž tuto částku vynaložil prokazatelně pouze *jednou*, na čemž nic nemění skutečnost, že správce daně tuto částku následně překvalifikoval z cestovních náhrad na mzdové náklady, neboť se jedná stále o tutéž částku. Neopodstatněný je proto stěžovatelův požadavek, aby správce daně tuto částku zohlednil opakovaně jako cestovní náklady. Pokud by správce daně tímto způsobem postupoval, stěžovateli by byla částka 2 018 306 Kč jako daňově uznatelné náklady uznána duplicitně (tj. dohromady 4 036 612 Kč). Tuto kasační námitku proto Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

[14] V druhé námitce stěžovatel namítl, že záloha na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, která mu byla správcem daně předepsána k placení, měla být následně zohledněna jako jeho daňově uznatelný výdaj, neboť celou částku 2 018 306 Kč, která byla správcem daně překvalifikována na příjmy ze závislé činnosti, již vyplatil svým zaměstnancům. Žalovaný a krajský soud tento argument odmítli s tím, že zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti jsou součástí hrubé mzdy, a jsou tudíž v částce 2 018 306 Kč již obsaženy. Nejvyšší správní soud se s jejich závěry ztotožňuje. Krajský soud i žalovaný správně poukázali na to, že záloha na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je daňově uznatelným nákladem jakožto součástí hrubé mzdy zaměstnanců, což Nejvyšší správní soud uvedl například v rozsudku ze dne 2. 10. 2015, č. j. 2 Afs 77/2013 - 69: „...*záloha na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků odváděná zaměstnavatelem ve formě záloh na daň z příjmů nebo ve formě zvláštní sazby daně srážené zaměstnavatelem, jakožto součást hrubé mzdy zaměstnanců, skutečně je daňově uznatelným výdajem (nákladem) zaměstnavatele.*“ (podtržení doplněno). Mzdové náklady mají tudíž jako daňově uznatelný výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů podobu hrubé mzdy, nikoliv čisté mzdy. Pokud správce daně dospěl k závěru, že částka stěžovatelem vyplácená jako cestovní náhrady byla ve skutečnosti mzdou, je správný rovněž závěr o tom, že tato částka je mzdou hrubou, která v sobě obsahuje rovněž zálohu na daň.

[15] Stěžovatel spatřuje problém v tom, že celou částku 2 018 306 Kč vyplatil jako cestovní náhrady zaměstnancům. Když byla tato částka následně překvalifikována na mzdové náklady, zálohu na daň z této částky musel uhradit nad rámec této částky, přestože pokud by byla od počátku chápána jako mzdový náklad, odvedl by z ní nejprve zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a pouze zbytek by vyplatil zaměstnancům jako čistou mzdu. S tímto pohledem však Nejvyšší správní soud nesouhlasí. V prvé řadě je nutno mít na zřeteli, že částka vyplácená stěžovatelem zaměstnancům jako cestovní náhrady byla mzdou již v okamžiku jejich vyplácení, nestala se tudíž mzdou teprve poté, co ji správce překvalifikoval. Je to přitom výhradně plátce daně, tj. v projednávaném případě stěžovatel, kdo nese odpovědnost za sražení a odvedení záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, a pokud tuto povinnost nesplní nebo provede srážku v nesprávné výši, je tato povinnost vymáhána přímo na něm (viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2006, č. j. 9 Ca 231/2003 - 34, publ. pod č. 1188/2007 Sb. NSS). Plátce daně je zároveň povinen v souladu s § 38h odst. 1 zákona o daních z příjmů srazit zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti již

pokračování

na základě příjmu *zaúčtovaného* za příslušné období bez ohledu na to, zda tento příjem byl poplatníkovi vyplacen či nikoliv (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2008, č. j. 1 Afs 81/2008 - 66). Stěžovateli jako plátcí daně tedy již jejím zaúčtováním vznikla povinnost odvést zálohu na daň z částky 2 018 306 Kč, nehledě na to, že ji nesprávně kvalifikoval jako cestovní náhrady. Není přitom relevantní, jak s touto částkou skutečně naložil, tj. zda ji zaměstnancům skutečně vyplatil, případně zda ji vyplatil ve správné výši. Je pravda, že stěžovatel částku 2 018 306 Kč včetně záloh vyplatil zaměstnancům, od kterých nemůže neprávem vyplacenou část mzdy bez dalšího požadovat zpět, neboť by to bylo v rozporu s § 331 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, tato situace je však toliko důsledkem toho, že stěžovatel v rozporu se zákonem zaměstnancům vyplatil částku 2 018 306 Kč jako cestovní náhrady, ačkoliv jim nepřislušely, nikoliv důsledkem nezákonného postupu správních orgánů či krajského soudu. Ani tuto námitku proto Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

[16] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[17] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 27. dubna 2017

Mgr. David Hipšr
předseda senátu