

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 **J. N.**, zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem v Praze 1, U Bulhara 3, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 10. 2004, č. j. 31 Ca 160/2003 – 18,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 10. 2004, č. j. 31 Ca 160/2003 – 18, **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 byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „správní orgán“) ze dne 9. 9. 2003, č. j. 1708/110/2003-Ve, 1709/110/2003-Ve a 1710/110/2003-Ve, jímž byla zamítnuta jeho odvolání proti platebním výměrům vydaným Finančním úřadem v Jičíně (dále též „správce daně“) dne 4. 12. 2002, č. j. 57271/02/238911/1112, 57296/02/238911/1112, 57297/02/238911/1112, kterými byla stěžovateli za pomoci pomůcek vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998, 1999 a 2000.

Jako právní důvod své kasační stížnosti stěžovatel (dále též „daňový subjekt“) uvedl ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel zdůraznil, že je nelogické, aby správce daně zdaňoval něco, co zdanění nepodléhá, protože nevzniká-li vůbec daňová povinnost ze zákona, pak správce daně nemůže vyměřit daň ani podle pomůcek, a to ani tehdy, když daňový subjekt nepodal na výzvu správce daně daňové přiznání. Ačkoliv tyto skutečnosti

uvedl stěžovatel již v žalobě, krajský soud se s nimi nevypořádal. Stěžovatel dále uvedl, že smlouva o nájmu ubytovacího prostředku, kterou uzavřel se svým zaměstnavatelem p. V. B., nemohla být smlouvou o nájmu, neboť nebyla míněna jako smlouva nájemní a jako smluvní typ neodpovídá ust. § 630 obchodního zákoníku a dále podrobně popsal užívání předmětného automobilu. Akcentoval skutečnost, že správní orgán stejně jako správce daně postupovaly v rozporu s ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, když neposoudily smlouvu o nájmu ubytovacího prostředku dle jejího skutečného obsahu, čímž porušily i čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny. Příjem stěžovatele na základě zmíněné smlouvy nebyl příjmem z pronájmu, který by měl zdaňovat podle ust. § 9 zákona o daních z příjmů, ale byl příjmem, který podle ust. § 6 odst. 7 cit. zákona není předmětem daně. Stěžovatel tedy nebyl povinen na výzvu správce daně podávat daňové přiznání a krajský soud celou věc nesprávně posoudil. Zavádějícím je i názor soudu, že správce daně přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro stěžovatele, protože správce daně nepřihlédl ke skutečnému obsahu právního úkonu, a tak postupoval v rozporu s ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. V neposlední řadě správní orgán vydal své rozhodnutí bez jednání se stěžovatelem, čímž porušil čl. 38 odst. 2 Listiny, ust. § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a čl. 14 Charty základních práv Evropské unie. Stěžovatel proto navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci krajskému soudu zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán ve svém vyjádření vyslovil, že v odůvodnění svého rozhodnutí vysvětlil svůj postup, na kterém trvá. Navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

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

Výzvami k podání daňového přiznání ze dne 26. 4. 2002 vyzval správce daně daňový subjekt k podání daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2000, 1999 a 1998. Na ně však daňový subjekt žádným způsobem nereagoval. V rámci ústního jednání konaného dne 29. 4. 2002 u správce daně daňový subjekt potvrdil, že uzavřel smlouvu o nájmu ubytovacího prostředku s p. V. B. s tím, že mu nájemné z této smlouvy bylo vypláceno každý měsíc společně s výplatou. Součástí správního spisu je i „Smlouva o nájmu ubytovacího prostředku“ uzavřená dne 1. 7. 1997 mezi daňovým subjektem jako pronajímatelem a p. B. jako nájemcem. Předmětem nájmu byl obytný vůz - karavan, který byl přenechán nájemci k ubytování zaměstnanců na stavbách. Nájemné bylo sjednáno ve výši 1920 Kč za kalendářní týden, maximálně 96 000 Kč za kalendářní rok. Správní spis obsahuje i výplatní sáček daňového subjektu, na kterém jsou podrobně rozepsány mzdy za jednotlivé měsíce, společně s částkou 96 000 Kč nazvanou „úhrada smlouvy z 1. 7. 97“, která je podepsána daňovým subjektem. Ve spise je rovněž založen tzv. „Dodatek smlouvy o nájmu ubytovacího prostředku“ ze dne 2. 5. 2002, kterým původní smluvní strany změnily původní smlouvu na „Smlouvu o náhradě za opotřebení vlastního zařízení, podle zákona č. 65/1965 Sb., ve znění pozdějších předpisů – Zákoník práce § 131“. Současně byl nahrazen termín „nájem“ termínem „náhrada“, když bylo vysloveno, že dodatek je účinný se zpětnou platností ke dni 1. 7. 1997.

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

Podle ust. § 44 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), nebylo-li podáno daňové přiznání nebo hlášení, dodatečné daňové přiznání nebo hlášení včas, a to ani po výzvě

správce daně, nebo nebyly-li na výzvu ve stanovené lhůtě odstraněny vady, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici, anebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání nebo hlášení ani na výzvu správce daně, je správce daně oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nebo hlášení daň ve výši nula.

Podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

Dle ust. § 46 odst. 3 cit. zákona stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

Podle ust. § 50 odst. 5 cit. zákona směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.

Dle ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

Podle ust. § 131 zákona č. 65/1965 Sb., zákoníku práce, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákoník práce“), zaměstnavatel poskytuje za podmínek a ve výši stanovené zvláštním zákonem zaměstnancům náhrady cestovních, stěhovacích a jiných výdajů, které jim vzniknou při plnění pracovních povinností. Za podmínek a ve výši dohodnuté v kolektivní smlouvě nebo stanovené ve vnitřním předpisu poskytuje zaměstnavatel zaměstnancům náhrady za opotřebení vlastního nářadí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce, pokud jich používají s jeho souhlasem; to se nevztahuje na používání motorového vozidla, používaného se souhlasem zaměstnavatele pro výkon práce. To platí i pro zaměstnavatele, kteří neprovozují podnikatelskou činnost.

V souzené věci byl daňový subjekt správcem daně dle ust. § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vyzván k podání daňového přiznání. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že v případě, že správce daně vyzve daňový subjekt k podání daňového přiznání, je tento vždy povinen přiznání podat, a to i v případě, že by jeho výsledná daňová povinnost byla rovna nule.Vzhledem k okolnosti, že daňový subjekt na tuto výzvu patřičným způsobem nereagoval, tj. nepodal daňové přiznání, byla tím naplněna dikce ust. § 44 zákona o správě daní a poplatků a správce daně byl oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek. S ohledem na okolnost, že stanovení daně dle pomůcek nastupuje až v případě nesplnění povinností daňovým subjektem, stěžovatel sám si nedostáním svých zákonných povinností, v tomto případě nerespektováním výzvy správce daně, odňal možnost participovat na doměření daně

se správcem daně, neboť stanovení daně dle pomůcek je a priori řízením vedeným bez součinnosti s daňovým subjektem. Jak však správně uvedl stěžovatel ve své kasační stížnosti, správce daně může daňovému subjektu vyměřit daň z příjmů pouze v případě, že mu vznikl příjem, který je jako příjem definován v zákoně o daních z příjmů. Proto je pro souzenou věc klíčovým posouzení „Smlouvy o nájmu ubytovacího prostředku“ ze dne 1. 7. 1997, a to optikou zákona o daních z příjmů.

Jak je zřejmé ze „Smlouvy o nájmu ubytovacího prostředku“ ze dne 1. 7. 1997 předmětem smlouvy byl nájem ubytovacího prostředku za účelem ubytování zaměstnanců na stavbách, a to v prvém případě samotného daňového subjektu a dále i jiných zaměstnanců p. B. Tuto skutečnost ostatně potvrdil i sám stěžovatel v odvolání ze dne 17. 2. 2003 proti předmětným platebním výměrům, kde uvedl, že protože jeho zaměstnavatel provádí zemní práce často v oblastech, kde je velmi obtížné zajišťovat ubytování zaměstnancům vyslaným na pracovní cestu, bylo proto přistoupeno k tomu, aby zaměstnanci využívali k ubytování svých vlastních zařízení; v případě daňového subjektu se jednalo o obytné zařízení postavené na podvozku AVIA. Správce daně se s tímto tvrzením daňového subjektu vyrovnal v přípisu ze dne 18. 11. 2002 nazvaném „Sdělení k dodatku smlouvy o nájmu ubytovacího prostředku ze dne 2. 5. 2002“ tak, že vyslovil, že ust. § 131 zákoníku práce vylučuje z náhrad používání motorového vozidla, proto správce daně vyplacené částky i nadále hodnotí jako příjem z pronájmu. V napadených rozhodnutích správní orgán k této otázce vyslovil, že charakter částky přijaté stěžovatelem neodpovídá ani náhradě cestovních výdajů poskytovaných v souladu se zákonem o cestovních náhradách, proto jej hodnotil rovněž jako nájemné.

Lze souhlasit se stěžovatelem, že zásada materiální pravdy zakotvená v ust. § 2 odst. 7 zákona o daních z příjmů stanoví správci daně vždy povinnost v daňovém řízení zohledňovat skutečný obsah právního úkonu, a to i v případě, že je to ve prospěch daňového subjektu. Této povinnosti není správce daně zbaven ani v režimu stanovení daně dle pomůcek, a to vzhledem k použitelnosti této zásady na celé řízení, a také s ohledem na ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně byl tedy povinen zkoumat, co bylo skutečným důvodem pro uzavření smlouvy o nájmu ubytovacího prostředku mezi daňovým subjektem a p. B. V případě, že by jejich úmyslem bylo skutečně zajištění ubytování daňového subjektu, zaměstnance p. B. (dále též „zaměstnavatel“), na pracovní cestě, bylo nutné zvažovat aplikaci ust. § 131 zákoníku práce na předmětnou situaci. Správce daně měl tedy v daňovém řízení zkoumat, zda-li existuje kolektivní smlouva či vnitřní předpis zaměstnavatele, který by umožňoval použití obytného zařízení pro ubytování na pracovní cestě a který by stanovil jeho podmínky a zda-li byl k jeho použití v rámci pracovní činnosti vysloven zaměstnavatelem souhlas. Ze správního spisu však nevyplývá, že by takové šetření správce daně či správní orgán učinil. V takovém případě však není možné určit, zda-li bylo přijaté plnění nájmem či náhradou za opotřebení vlastního předmětu potřebného pro výkon práce, která se dle ust. § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů nepovažuje za příjem ze závislé činnosti a která není předmětem daně.

Nejvyšší správní soud rovněž zdůrazňuje, že ust. § 131 zákoníku práce větu druhou část za středníkem je nutno vykládat tak, že důvodem pro vyloučení používání motorového vozidla z náhrad bylo zamezení zdvojení náhrad dle tohoto ustanovení a dle zákona č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění platném pro projednávanou věc. Vzhledem k výše uvedenému je spojení „používání motorového vozidla“ nutno vykládat jako obvyklý způsob užití automobilu, tj. jízdu, nikoliv přechodné ubytování. Zákon o cestovních náhradách je proto na použití motorového vozidla v souzeném případě možno aplikovat pouze v případě, kdy by bylo použito k přesunu z jednoho místa výkonu práce na jiné, tedy k jízdě

v rámci pracovní cesty. Ani tato skutečnost však není v napadeném rozhodnutí správce daně řešena.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že správní orgán a správce daně porušily v daňovém řízení ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, a proto měl krajský soud rozhodnutí správního orgánu zrušit. Proto je tato stížní námitka stěžovatele důvodná.

K poslední stížní námitce stěžovatele týkající se rozhodování správního orgánu bez přítomnosti stěžovatele Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel se mýlí, jestliže se domnívá, že na řízení před správcem daně lze bez dalšího aplikovat čl. 38 odst. 2 ústavního zákona č. 2/1993 Sb., usnesení předsednictva České národní rady o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Listina“). Ačkoliv, jak je patrné z rubriky hlavy páté, jehož je toto ustanovení součástí, se vztahuje tento článek jak na soudní, tak i na jinou právní ochranu (tedy i na správní řízení), nelze s ohledem na čl. 36 odst. 1 Listiny všechna Listinou stanovená pravidla aplikovat bez dalšího i na správní, tedy i daňové, řízení, nýbrž tak lze činit pouze ve stanovených případech. Vzhledem k okolnosti, že jednou ze základních zásad správního řízení, kterou je nutno aplikovat i na řízení daňové, je zásada písemnosti, jež charakterizuje správní řízení jako řízení vedené zejména na základě písemných podkladů a která nevyžaduje, aby bylo k projednání věci u správního orgánu svoláno ústní jednání, je tuto zásadu možno modifikovat pouze, jestliže je tak stanoveno zákonem nebo jestliže je to nutné k objasnění povahy věci. Je tedy plně v kompetenci správce daně, kdy využije prostředky stanovené mu zákonem o správě daní a poplatků a ku příkladu předvolá daňový subjekt. Nelze tedy přisvědčit stěžovateli, že postupem daňových orgánů došlo k porušení čl. 38 odst. 2 Listiny, neboť stěžovateli takové ústavním předpisem zaručené právo nenáleželo. K poukazu stěžovatele na čl. 14 Charty základních práv Evropské unie Nejvyšší správní soud s ohledem na ust. § 109 odst. 4 s. ř. s. pro jeho novost nepřihlédl.

Nad rámec výše uvedeného považuje Nejvyšší správní soud vzhledem k opakující se praxi Krajského soudu v Hradci Králové za nutné se vyjádřit k procesnímu postupu, který tento soud použil v předmětné věci. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že v případě, že je několik soudních sporů spojováno pod jednu spisovou značku, musí rozhodnutí o spojení věci nejprve nabýt právní moci, když až pravomocností tohoto usnesení jsou věci spojeny. Teprve poté je možno činit v řízení další úkony, tedy například vydat rozhodnutí ve věci. Tato vada však neměla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu pro nesprávné posouzení právní otázky zrušil a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle ust. § 110 odst. 2, věty první, s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 15. června 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu