



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého a soudkyň JUDr. Věry Šimůnkové a Olgy Stránské v právní věci **žalobce: J. J.**, nar. x, bytem x, zastoupeného JUDr. Ing. Rudolfem Kutnarem, advokátem se sídlem Na Višňovce 1/1044, 161 00 Praha 6, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 15. 8. 2012, čj. 4511/12-1100-203501,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze dne 1. 10. 2012 domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze označeného v záhlaví tohoto rozsudku. Napadeným rozhodnutím finanční ředitelství zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo napadené rozhodnutí Finančního úřadu Praha-západ (dále též „správce daně“ či „finanční úřad“) ze dne 16. 2. 2012, čj. 57757/12/060911208120. Tímto rozhodnutím finanční úřad vyměřil žalobci daň silniční za zdaňovací období roku 2011 ve výši 2.400 Kč.

Městský soud v Praze usnesením ze dne 10. 10. 2012, čj. 5 Af 42/2012-9, věc postoupil Krajskému soudu v Praze jako soudu místně příslušnému.

Žalobce předně připomněl, že podle finančního ředitelství pracovněprávní vztahy mezi zaměstnanci a zaměstnavateli upravuje zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, který v § 318 pracovněprávní vztahy mezi manžely výslovně zakazuje, a v důsledku toho že poplatníkem daně za vozidlo x podle § 4 odst. 2 písm. a) zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o silniční dani“), žalobce v roce 2011 být nemohl,

neboť poplatníkem byl pouze provozovatel zapsaný v technickém průkazu, tedy manželka žalobce. Podle žalobce je však pro posouzení, kdo je poplatníkem uvedené daně, rozhodující právě zmiňovaný § 4 odst. 2 písm. a) zákona o silniční dani, podle něhož je poplatníkem daně rovněž zaměstnavatel, pokud vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci za použití osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla, pokud daňová povinnost nevznikla již provozovateli vozidla. Za zaměstnance se pro účely zákona o silniční dani považuje poplatník s příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále též „zákon o daních z příjmů“). Pro účely silniční daně jsou tedy zaměstnanci fyzické osoby, které mají postavení osob pobírajících (bez ohledu zda skutečně pobírají) příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky, zdaňované podle § 6 zákona o daních z příjmů, který příjmy ze závislé činnosti definuje v § 6 odst. 1 písm. a). Finanční ředitelství se podle žalobce dopouští porušení zákona, pokud ze skutečnosti, že podle § 318 zákoníku práce není pracovněprávní vztah mezi manžely možný, dovozuje, že poplatníkem silniční daně v daném případě je manželka žalobce jako provozovatelka vozidla a neakceptuje, že poplatníkem byl žalobce. Žalobce se v tomto případě řídil pokynem Ministerstva financí č. D-285, v němž se mimo jiné uvádí, že dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti jsou podrobeny nikoliv pouze příjmy plynoucí z pracovněprávních vztahů dle zákoníku práce, ale i příjmy z obdobného poměru, přičemž tento obdobný poměr jakkoliv dále nedefinoval. Z toho žalobce dovozuje, že byl pro účely silniční daně zaměstnavatelem a měl povinnost podle § 4 odst. 2 písm. a) zákona o silniční dani přiznat a zaplatit daň za vozidlo x, jehož provozovatelem je jeho manželka. Ta uvedené vozidlo na pokyn žalobce využívala při podnikatelské činnosti žalobce a jí samé nevznikla u tohoto vozidla daňová povinnost. Žalobce současně dodal, že napadené rozhodnutí je v rozporu se základním účelem daňového řízení, kterým je úhrada daně silniční za osobní automobil, který byl používán k podnikání žalobce.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na napadené rozhodnutí, resp. obsah správního spisu, a navrhl zamítnutí žaloby. Vyjma shrnutí dosavadního průběhu řízení pouze zdůraznil, že § 318 zákoníku práce výslovně vylučuje existenci pracovního poměru mezi manžely, přičemž možnost spolupráce mezi manžely při jejich podnikání z daňového hlediska řeší § 13 zákona o daních z příjmů a reaguje na zásadu rovného postavení manželů. Dodal, že pokyn D-285 byl vydán za účelem postihování tzv. „Švarc-systému“ a je v předmětné věci irelevantní.

K vyjádření žalovaného soud poznamenává, že v důsledku nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, se v průběhu řízení před soudem žalovaným stalo Odvolací finanční ředitelství, na něž přešla působnost zrušeného Finančního ředitelství v Praze [srov. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)].

Před samotným věcným projednáním žaloby přistoupil Krajský soud v Praze předně k hodnocení, zde je podaná žaloba přípustná a věcně projednatelná, přičemž dopěl k závěru, že tomu tak není a usnesením ze dne 26. 9. 2014, čj. 46 Af 33/2012-37, žalobu odmítl. Jak v citovaném rozhodnutí dovodil, „*v projednávané věci nemá soud pochybnost o tom, že napadené rozhodnutí (resp. rozhodnutí správce daně) žalobci závazně určuje povinnost (zaplatit silniční daň v určité výši). V žalobě sice žalobce namítá nezákonnost tohoto rozhodnutí, avšak v rozporu s citovaným ustanovením § 65 odst. 1 s. ř. s. netvrdí jakékoliv myslitelné negativní dotčení jeho právní sféry, přičemž podle názoru zdejšího soudu nelze takové dotčení ani žádným způsobem dovodit. Za situace, kdy správce daně snížil žalobcem tvrzenou daňovou povinnost s tím, že žalobce není poplatníkem daně za jedno z motorových*

vozidel, nedotýká se takové rozhodnutí negativně právní sféry žalobce. Představitelné samozřejmě je negativní dotčení právní sféry osoby, které podle názoru správce daně svědčí povinnost být poplatníkem, spor o daňovou povinnost by však v takovém případě musel být předmětem jiného daňového (a následně případně soudního) řízení“.

Nejvyšší správní soud následně ke kasační stížnosti žalobce rozsudkem ze dne 4. 12. 2014, čj. 1 Afs 192/2014-25, shora označené usnesení Krajského soudu v Praze zrušil a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení. V návaznosti na citace dosavadní judikatury správních soudů k výkladu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku výslovně uvedl (odst. [20] a násl.), že „Ze žaloby stěžovatele (žalobce, pozn. Krajského soudu v Praze) bylo zřejmé, že se domáhal svého práva na zaplacení silniční daně za manželčino vozidlo. Stěžovatel tedy tvrdil, že došlo k porušení jeho práva zaplatit daň. Procesní žalobní legitimace tak splněna byla. Jestliže krajský soud byl opačného názoru, měl stěžovatele vyzvat k odstranění vad podání (...). Krajský soud stěžovatele k doplnění vad nevyzýval patrně proto, že dotčení právní sféry dle soudu nešlo ani dovodit. Tímto soud konstatoval nedostatek věcné aktivní legitimace. Nejvyšší správní soud s tímto závěrem nesouhlasí. Rozhodnutí žalovaného se vztahuje ke konkrétní věci, je adresované žalovanému a závazně a autoritativně stanovuje výši stěžovatelovy daňové povinnosti. Potenciální nesprávné vyměření daňové povinnosti by se stěžovatelovy právní sféry dotklo. Zda se stěžovatel mohl domáhat vyměření daně i za manželčino auto, bylo žalobou předestřeno jako předmět sporu. Nelze zřejmě a na první pohled vyloučit, že žalobci toto právo náleželo. Jedná se o hmotněprávní otázku, kterou je třeba zodpovědět řádným postupem v řízení zakončeném věcným rozhodnutím. Odmítnutí žaloby dle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s. tak nebylo namístě, neboť tento procesní postup v případě nedostatku věcné legitimace je naprosto výjimečný. Místo toho měl krajský soud žalobu propustit do věcného řízení a v něm o ní rozhodnout. Na základě shora uvedeného Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud chybně posoudil otázku aktivní žalobní legitimace stěžovatele a následně nesprávně odmítl jeho žalobu“.

Veden shora citovaným závazným právním závěrem Nejvyššího správního soudu (srov. § 110 odst. 4 s. ř. s.) soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v rozsahu včas uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán, jakož i řízení předcházející vydání rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).

Žalobce při jednání ve věci u soudu nad rámec již výše uvedené argumentace dodal, že řídil názorem dřívějších pracovníků správce daně, kteří mu sdělili, že bude-li jeho manželka využívat daný automobil v rámci závislé činnosti pro zaměstnavatele, bude silniční daň hradit právě on. Noví pracovníci správce daně však uvedený názor nesdíleli, což ve výsledku vedlo k vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

Žalovaný se z jednání u soudu omluvil s tím, že souhlasí, aby bylo v jeho věci rozhodnuto v jeho nepřítomnosti. Jak dodal, i nadále trvá na tom, že žalobce neměl zahrnout vozidlo x do svého přiznání k silniční dani za dané zdaňovací období, neboť toto vozidlo je předmětem daně jiného poplatníka. Stejný závěr žalobci opakovaně sdělil správce daně v rámci dřívějších nalézacích řízení, rozhodnutích o odvolání i vyrozuměních o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Obdobně na podněty žalobce reagovalo i Generální finanční ředitelství a I. náměstek ministra financí, kdy postup správce daně byl osvědčen jako správný a v souladu se zákonem. Žalovaný z uvedených důvodů a taktéž s ohledem na výši sporné daňové povinnosti nepovažuje účast svého zaměstnance na jednání za hospodárnou.

Ze správního spisu soud především zjistil, a není to ostatně mezi účastníky ani sporné, že žalobce podal dne 24. 1. 2012 u správce daně přiznání k dani silniční za kalendářní rok 2011, a to za vozidla registračních značek AEF x (x) a AKM x (x) s celkovou výší přiznané daně silniční ve výši 5.400 Kč. V návaznosti na to správce daně platebním výměrem ze dne 16. 2. 2012, čj. 57757/12/060911208120, vyměřil žalobci daň silniční za uvedené období ve výši 2.400 Kč, a to s odůvodněním, že rozdíl daně vyměřené a tvrzené se liší o výši daně za vozidlo registrační značky AKM x, které je předmětem daně silniční jiného poplatníka, a nelze ho tedy uvádět v daňovém přiznání žalobce. Součástí správního spisu je též kopie technického průkazu uvedeného vozidla, z něhož plyne, že držitelem uvedeného vozidla je R. J.

Proti tomuto rozhodnutí správce daně podal žalobce dne 6. 3. 2012 odvolání, doplněné dne 3. 7. 2012, k němuž současně přiložil dopisy jemu adresované (jednak dopis ze dne 22. 6. 2012 od RNDr. L. M., CSc., MBA, I. náměstka ministra financí, a ze dne 22. 6. 2012 od Ing. Š. D., ředitele odboru koncepcí trhu práce Ministerstva práce a sociálních věcí) a současně čestné prohlášením žalobce ze dne 28. 3. 2012, které zní *„Prohlašuji, že paní R. J. měla příjmy dle § 6 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., které jsem jí vyplatil. Jsem zaměstnavatel a paní R. J. je ze zákona zaměstnanec. Současně prohlašuji, že jsem jí vyplatil cestovní náhrady a podal daňové přiznání k dani silniční za vozidlo AKM x a ve čtyřech splátkách uhradil silniční daň zálohami ve správné výši. Silniční daň jsem přiznal dle ustanovení § 4 odstavce 2) písmeno a) zák. č. 16/1993 Sb. Dále potvrzuji, že vozidlo AKM x není evidováno v obchodním majetku a paní R. J. nemá oprávnění k podnikání a nemá příjem dle § 7 zák. č. 586/1992 Sb. Dále čestně prohlašuji, že jsem tak učinil na základě díkce právních předpisů, které jsou veřejně dostupné.“* Finanční ředitelství v Praze rozhodnutím ze dne 15. 8. 2012, čj. 4511/12-1100-203501 (napadeným projednávanou žalobou) odvolání žalobce zamítlo a napadené rozhodnutí finančního úřadu potvrdilo.

Krajský soud v Praze v projednávané věci v návaznosti na shora reprodukovány správní spis vychází z toho, že mezi účastníky není sporné, že v předmětném zdaňovacím období byla držitelem vozidla RZ AKM x (provozovatelem zapsaným v technickém průkazu) R. J. (manželka žalobce). Mezi účastníky současně není sporu o tom, že uvedené vozidlo bylo využíváno k podnikatelské činnosti žalobce, tedy podléhá dani silniční, neboť podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o silniční dani *„předmětem daně silniční jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná a provozovaná v České republice, jsou-li používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti nebo jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním anebo k činností, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektů nezaložených za účelem podnikání podle zvláštního právního předpisu“*.

Spor se v dané věci týká aplikace ustanovení § 4 zákona o silniční dani, ve znění účinném do 31. 12. 2013, na danou věc, podle něhož *„poplatníkem daně je fyzická nebo právnická osoba, která a) je provozovatelem vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu, b) užívá vozidlo, v jehož technickém průkazu je zapsána jako provozovatel osoba, která zemřela, zanikla nebo byla zrušena, anebo vozidlo, jehož provozovatel je odhlášen z registru vozidel“* (odst. 1). *„Poplatníkem daně je rovněž a) zaměstnavatel, pokud vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci za použití osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla, pokud daňová povinnost nevznikla již provozovateli vozidla, b) osoba, která používá vozidlo registrované a určené jako mobilizační rezerva nebo pohotovostní zásoba k účelům uvedeným v § 2 odst. 1, c) stálá provozovna nebo jiná organizační složka osoby se sídlem nebo trvalým pobytem v zahraničí“* (odst. 2).

Podle žalovaného je poplatníkem daně za dané vozidlo podle citovaného ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o silniční dani manželka žalobce, neboť pracovněprávní poměr mezi manžely je zakázán. Žalovaný v této souvislosti vychází z ustanovení § 318 zákoníku práce, ve znění účinném do 31. 12. 2011, podle něhož „*pracovněprávní vztah uvedený v § 3 větě druhé nemůže být mezi manžely nebo partnery*“ (věta druhá § 3 zákoníku práce za základní pracovněprávní vztahy podle tohoto zákona považuje pracovní poměr a právní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr). Žalobce je ovšem naopak toho názoru, že poplatníkem silniční daně za dané vozidlo je on, a to podle citovaného ustanovení § 4 odst. 2 písm. a) zákona o silniční dani.

Stěžejní žalobní námitka uplatněná žalobcem proti napadenému rozhodnutí vychází z toho, že za zaměstnance se pro účely zákona o silniční dani považuje poplatník s příjmy ze závislé činnosti podle ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, podle kterého je „zaměstnancem“ poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků. Odkaz na citované ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů v poznámce pod čarou obsahuje žalobcem zmiňované ustanovení § 4 odst. 2 písm. a) zákona o silniční dani. Podle žalobce jsou tedy pro účely silniční daně zaměstnanci takové fyzické osoby, které mají postavení osob pobírajících příjmy ze závislé činnosti (funkční požitky) podle § 6 zákona o daních z příjmů. Definici příjmů ze závislé činnosti přitom obsahuje zákon o daních z příjmů v ustanovení § 6 odst. 1, podle něhož jsou takovými příjmy „*a) příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku, b) příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce a příjmy za práci likvidátorů, c) odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob, d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti podle písmen a) až c) nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává*“. Jak žalobce v této souvislosti zdůraznil, zaměstnanci podle citovaného ustanovení nejsou pouze osoby, jimž plynou příjmy z pracovněprávních vztahů podle zákoníku práce, ale též ze vztahů obdobných.

Krajský soud v Praze k nastíněné sporné právní otázce předně uvádí, že zákon o silniční dani žádnou výslovnou definici toho, kdo je „zaměstnanec“ a „zaměstnavatel“ (pro účely daného zákona) neobsahuje. Jak již bylo uvedeno, v poznámce pod čarou k citovanému ustanovení § 4 odst. 2 písm. a) zákona o silniční dani je uveden odkaz na zmiňované ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. V této souvislosti je ovšem nutno připomenout, že „*poznámky pod čarou či vysvětlivky nejsou normativní, přesněji závaznou součástí pravidla chování. Proto stejně jako jiné části právního předpisu, jejichž posláním je zlepšit přehlednost předpisu a orientaci v právním řádu (nadpis právního předpisu, označení částí, hlav, dílů, oddílů, paragrafů), jsou pouhou legislativní pomůckou, která nemůže být závazným pravidlem pro výklad právního předpisu a stanovení pravidel chování*“ (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 11. 1999, sp. zn. II. ÚS 485/98). Stejně tak nelze přehlédnout, že žalobcem zmiňované ustanovení § 4 odst. 2 písm. a) zákona o silniční dani pracuje s pojmy „zaměstnavatel“ a „zaměstnanec“ ve spojení s výplatou cestovních náhrad. V době přijetí zákona o silniční dani byla oblast cestovních náhrad upravena samostatným právním předpisem, jímž byl zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách. Ten byl však ke dni 1. 1.

2007 zrušen a počínaje uvedeným datem jsou cestovní náhrady a jejich výplata zaměstnancům zaměstnavateli upraveny v zákoníku práce (srov. § 156 a násl. zákoníku práce). Obecnou definici zaměstnavatele pak obsahuje právě zákoník práce ve svém ustanovení § 7 odst. 1 (ve znění rozhodném pro projednávanou věc), podle něhož se zaměstnavatelem rozumí právnická nebo fyzická osoba, která zaměstnává fyzickou osobu v pracovněprávním vztahu. Přestože výslovná definice zaměstnance je součástí zákoníku práce až s účinností od 1. 1. 2014 (srov. § 6 zákoníku práce), z výše citované definice zaměstnavatele je nutno dovodit, že i před zakotvením definice zaměstnance přímo v zákoně bylo nutno na zaměstnance ve smyslu pracovněprávním nahlížet právě v návaznosti na existující pracovněprávní vztah.

Lze proto shrnout, že citované ustanovení § 4 odst. 2 písm. a) zákona o silniční dani, jehož aplikace se týká projednávaná žalobní námitka, na jedné straně obsahuje (nenormativní) odkaz na definici zaměstnance provedenou pro účely zákona o daních z příjmů, na druhé straně však z hlediska svého smyslu a systematiky (výplata cestovních náhrad zaměstnanci) navazuje na právní úpravu plynoucí ze zákoníku práce. Za těchto okolností, pokud zákon o silniční dani neobsahuje výslovnou definici „zaměstnance“ či „zaměstnavatele“ pro účely tohoto zákona, a kdy se rozsah definice uvedených pojmů z hlediska zákoníku práce a z hlediska zákona o daních z příjmů liší, je třeba dle názoru zdejšího soudu vyjít z obecného výkladového principu, podle něhož *„právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích“* (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, čj. 2 Afs 81/2004-54, č. 791/2006 Sb. NSS). Jinak řečeno, soud je zde nucen vyjít z toho, že obecnou (výchozí) úpravu právních vztahů mezi zaměstnanci a zaměstnavateli představuje zákoník práce (včetně definice „zaměstnancem“ a „zaměstnavatele“). Jistě není vyloučeno (byť to není z hlediska přehlednosti právního řádu žádoucí), aby se pro účely speciální úpravy (zde právní úprava daně z příjmů) kritéria pro učení „zaměstnance“ a „zaměstnavatele“ oproti obecné úpravě v zákoníku práce rozšiřovala. Pokud ovšem v zákoně (o silniční dani) takové výslovné upřesnění (rozšíření) chybí, je nutno s ohledem na zmiňovaný princip jednoty a obsahové bezrozpornosti právního řádu vycházet z definice stanovené zákoníkem práce. Definice zaměstnance a zaměstnavatele podle zákoníku práce, jak již bylo výše uvedeno, je striktně vázána na existenci pracovněprávního vztahu, který však citovaný zákon mezi manžely nepřipouští. Pokud tedy za těchto okolností žalovaný dospěl k závěru, že v případě žalobce nelze aplikovat citované ustanovení § 4 odst. 2 písm. a) zákona o silniční dani, neboť mezi manžely nemůže vzniknout pracovněprávní vztah, nelze takové jeho rozhodnutí považovat za nezákonné, a shora reprodukováné žalobní námitce žalobce tedy není možné v tomto ohledu vyhovět.

V návaznosti na výše uvedené je pak nutno dodat, že dané žalobní námitce by nebylo možno vyhovět ani za předpokladu, že by shora uvedená argumentace zdejšího soudu neobstála, tedy i tehdy, pokud by soud akceptoval, že pojem „zaměstnanec“ („zaměstnavatel“) ve smyslu ustanovení § 4 odst. 2 písm. a) zákon o silniční dani je třeba vykládat v rámci definice plynoucí z ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Žalobce v této souvislosti upozorňuje na to, že citovaná ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) a odst. 2 zákona o daních z příjmů dopadají nejen na příjmy z pracovněprávního poměru, ale i na příjmy z poměru „obdobného“, přičemž takový poměr není nijak dále definován, a proto lze citované ustanovení aplikovat i v jeho věci. K tomu zdejší soud uvádí, že „obdobným poměrem“ ve smyslu výše uvedeném je poměr, jenž není pracovněprávním, služebním nebo

členským poměrem, ale svojí podstatou a funkcí uvedeným poměrům odpovídá, tj. jeho základní charakteristiky jsou shodné. Pracovněprávnímu, služebnímu a členskému poměru je společné v první řadě to, že se jedná o právní vztah, zpravidla soukromoprávní povahy, ale nezřídka také povahy veřejnoprávní. Tento právní vztah vzniká mezi subjekty nejčastěji na základě dvoustranného právního úkonu, tedy shodného projevu vůle smluvních stran. Může také vzniknout na základě právního úkonu či jednostranného aktu (volbou, jmenováním), který je ovšem rovněž podmíněn explicitním či implicitním souhlasem obou osob, mezi nimiž má vztah vzniknout, a že bude mít určitý, byť jen třeba v rámcových rysech definovaný, obsah (srov. Pelc, V. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 1. vydání. C. H. Beck, Praha, 2012, str. 150 a násl.). Při zkoumání, zda je daný právní vztah podřaditelný pod pojem „obdobného vztahu“ ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nutné vždy posuzovat jeho skutečný, účastníky vztahu zamýšlený a chtěný obsah, a nikoli pouze stránku formální. Dalším důležitým znakem je, že je tento poměr zakládán jako vztah trvalý povahy, který se vyznačuje tím, že není konzumován jednorázově, splněním určité věcně a žádoucím výsledkem definované povinnosti tím, kdo má poskytovat specifické plnění. Důležitým znakem je také to, že ten, kdo poskytuje určitou pracovní činnost, je zásadně povinen řídit se pokyny osoby, k níž ji pracovní, služební či členský poměr váže. V neposlední řadě je důležitým znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru také to, že se jedná o vztah úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný. „*Uvedené znaky musejí být u poměru obdobného výše uvedeným poměrům splněny současně. Absentuje-li v podstatné míře jen jediný z nich, nemůže se o jeho období s poměrem pracovněprávním, služebním a členským jednat. Navíc je nutné poznamenat, že i tehdy, kdy všechny výše uvedené charakteristiky jsou v podstatných rysech dány, nemusí se ve všech případech, vzhledem ke specifickým okolnostem daného konkrétního poměru, jednat o poměr podřaditelný pod § 6 zákona o daních z příjmů*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 173/2005-69). To, že se jedná o právní vztah trvalý povahy, ještě neznamená, že se nutně musí jednat o závislou činnost ve smyslu citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů. Aby mohla být činnost považována za závislou, musí být vztah podřízenosti založen přímo, tj. obsahem dvoustranného právního vztahu. Ve smluvním vztahu tak musí být koordinace a kontrola provádění díla zhotoviteli prováděna z titulu nadřazeného postavení smluvních stran (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2009, čj. 7 Afs 72/2008-97).

K výše uvedenému vymezení „obdobného“ poměru Krajský soud v Praze poznamenává, že v projednávané věci předně nejsou naplněny všechny předpoklady plynoucí z judikatury i doktríny pro to, aby se o „obdobný poměr“ ve smyslu ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů mohlo v projednávané věci vůbec jednat. Byť žalobce v žalobě uvádí, že k jeho podnikání manželka používala daný automobil na základě jeho pokynu, žalobce kromě citovaného čestného prohlášení netvrdí ani neprokazuje vznik právního vztahu (obdobného vztahu pracovněprávnímu) a není zde ostatně ani naplněn znak ekonomické vzájemnosti daného právního vztahu. Především pak podle názoru zdejšího soudu nelze přehlédnout, že smyslem zahrnutí „obdobných“ poměrů pod § 6 zákona o daních z příjmů bylo zamezit možnému obcházení povinnosti k dani z příjmů vznikem právních vztahů, které formálně právně nejsou pracovněprávním, služebním nebo členským poměrem, a nikoliv umožnit vznik právního vztahu mezi manžely, který sice není zákonem zapovězeným vztahem pracovněprávním ale vztahem z hlediska funkce a obsahu „obdobným“. Pokud by soud akceptoval výklad zastávaný žalobcem, fakticky by to znamenalo popření úpravy plynoucí z ustanovení § 318 zákoníku práce a nezohlednění úmyslu zákonodárce, který k přijetí této úpravy vedl. Důvodem zakotvení zákazu vzniku pracovněprávního vztahu mezi manžely bylo především zajištění dodržování principu rovnosti mezi manžely a zohlednění existence

společného jmění manželů (srov. důvodovou zprávu k zákoníku práce). Krajský soud si je vědom toho, že účinností zákoníku práce došlo k významnému zpřísnění právní úpravy týkající se pracovněprávních vztahů mezi manžely (do 31. 12. 2006 mohli manželé setrvat v pracovněprávním vztahu, pokud k jeho vzniku došlo před uzavřením manželství), přičemž k této úpravě jsou vyslovovány pochybnosti jak v rámci odborné literatury (Bělina, M., Drápal, L. a kol. *Zákoník práce. Komentář*. 2 vydání, Praha: 2015, str. 1254), tak i v rámci judikatury (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 231/10, bod 25.), to však nemůže nic změnit na tom, že pro účely daně silniční nelze v projednávané věci nahlížet na vztah žalobce a jeho manželky jako na vztah obdobný vztahu pracovněprávnímu ve smyslu ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů. Z důvodů výše uvedených je pak nutno současně dát za pravdu žalovanému i v tom, že v projednávané věci není možno aplikovat pokyn Ministerstva financí č. D-285 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Nad rámec výše uvedeného pak soud ještě poznamenává, že zákon o daních z příjmů obsahuje výslovnou (zvláštní) úpravu týkající se vztahu podnikatele (osoby samostatně výdělečně činné) a jeho manžela podílejícího se na jeho podnikání, a to v ustanovení § 13 zákona o daních z příjmů (institut tzv. osob spolupracujících).

Pokud pak žalobce dále namítal, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť v dané věci došlo k naplnění základního účelu daňového řízení (úhrada daně z osobní automobil využíváný k podnikání žalobce), zde soud upozorňuje na to, že správce daně je ze zákona povinen dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji (srov. § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), přičemž současně přenos daňové povinnosti z jednoho subjektu na druhý zákon výslovně zapovídá (srov. ustanovení § 241 téhož zákona). Ani tato námitka tedy nemůže být důvodná.

Vzhledem k tomu, že žádnou ze žalobcem vznesených námitek soud neshledal důvodnou, žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovaný náhradu účelně vynaložených nákladů nepožadoval a není zřejmé, že by mu nad rámec jeho běžné úřední činnosti nějaké náklady vznikly. Soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 14. dubna 2015

JUDr. Milan Podhrázký, v. r.
předseda senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová