



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **M. M.**, zast. Ing. Františkem Mejtou, daňovým poradcem v Písku, tř. Národní svobody 33/7, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství v Brně**, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí ze dne 16. 10. 2014, čj. 27608/14/5000-14101-701962, **t a k t o :**

Žaloba se z a m í t á .

Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou doručenou dne 15. 12. 2014 Krajskému soudu v Českých Budějovicích se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 10. 2014 čj. 127608/14/5000-14101-701962, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj o předepsání k přímému placení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a uložena povinnost zaplatit penále.

Napadenému rozhodnutí je vytýkána nezákonnost pro nesprávný výklad podmínek nároku na náhradu cestovních výdajů ve smyslu § 157 zákoníku práce a jeho promítnutí do zákonů daňových. Otázka vlastnictví nemá pro věc význam, což je dovozováno z příkladů v žalobě uvedených. Určujícím znakem je, zda vozidlo bylo poskytnuto zaměstnavatelem. O tom mezi zaměstnavatelem a zaměstnanci panovala shoda v tom smyslu, že tomu tak nebylo. Jedna fyzická osoba zaměstnavatel předala druhé fyzické osobě, zaměstnanci, vozidlo. Vozidla nebyla zahrnuta do obchodního majetku žalobce. Smyslem ustanovení § 157 je vyloučení duplicitní cestovní náhrady, ke které by bez této výjimky mohlo běžně docházet.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Otázka vlastnictví vozidla význam má. Vykonání pracovních cest nebylo nikdy zpochybněno a nebylo tvrzeno, že vlastnictví automobilů je překážkou výplaty náhrad. Bylo však vycházeno z toho, že cestovní náhrady jsou příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů a z toho měl žalobce vypočítat a odvést zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, nejde o cestovní náhrady podle zákoníku práce podřaditelné § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Cestovní náhrady podle § 157 odst. 3 zákoníku práce se poskytují tehdy, použije-li zaměstnanec na žádost zaměstnavatele silniční motorové vozidlo s výjimkou vozidla poskytnutého zaměstnavatelem. Zaměstnanci k výkonu pracovní cesty používali automobily, jejichž vlastníkem byl žalobce a současně byl zaměstnavatelem zaměstnanců vykonávajících pracovní cesty. Z výpovědí zaměstnanců vyplynulo, že vozidla používali tak, jako by se jednalo o vozidla služební. Výpůjčka vozidla byla potvrzena jediným ze svědků, ostatní zaměstnanci o žádné dohodě nevěděli. Avšak ani za situace, kdy by taková dohoda o výpůjčce existovala, nevznikl by nárok na náhradu jízdních výdajů. Protože nejednalo se o cestovní náhrady poskytované do výše stanovené zákoníkem práce, byly posouzeny podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů jako příjmy ze závislé činnosti, z nichž byl žalobce povinen srazit a odvést zálohu na daň. Výplaty náhrad za spotřebované hmoty byly posouzeny jako částky, které zaměstnanci vynaložili za svého zaměstnavatele ve smyslu § 6 odst. 7 písm. c) zákona. Vymezení vlastnictví k předmětným automobilům je důležité pro kvalifikaci oprávněnosti zaměstnance k základní náhradě a náhradě výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu podle § 157 odst. 3 zákoníku práce. Automobily byly poskytnuty zaměstnavatelem.

Ze spisů finančních orgánů vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Žalobce byl podroben kontrole daně z příjmů ze závislé činnosti fyzických osob za zdaňovací období roku 2009.

V průběhu kontroly byli jako svědci vyslechnuti zaměstnanci žalobce, kdy Ing. J. J., který byl zařazen jako technicko-obchodní zástupce, uvedl, že vykonával pracovní cesty po celé republice, užíval k těmto cestám dva automobily, které mu byly zapůjčeny žalobcem. Žádná dohoda o půjčení automobilu uzavřena nebyla, žalobci žádný poplatek neplatil, automobily pro soukromé účely neužíval, pro takové účely má vlastní automobil. Své vozidlo k pracovním cestám nepoužíval. Ve stejném smyslu podal výpověď svědek L. J., který působil jako izolátor a dojížděl na stavby. K cestám používal auta žalobce. Při pracovních cestách vozil materiál na stavbu. Nespotřebovaný materiál odvážel na firmu v Klokotech.

Stejným způsobem byl pracovně zařazen svědek P. U., i ten vykonával pracovní cesty automobilem žalobce, ten mu automobil zapůjčil s tím, že ho žalobce bude udržovat a vrátí ve stejném stavu, jak ho dostal. Žádný poplatek za poskytnutí automobilu žalobci neplatil. Pro soukromé účely vozidlo žalobce nepoužíval, měl svoje auto. V žalobcově vozidle vozil stále materiál na stavbu, přičemž jednalo se o izolace, palety. Svědek D. M. působil rovněž jako

izolatér, posléze podle dohody o pracovní činnosti pracoval při pomocných stavebních a úklidových pracích. K pracovním cestám používal postupně tři automobily, které patřily žalobci. Vykazování použití soukromého vozidla se dělo z toho důvodu, že šlo o žalobcovo soukromé vozidlo. Žádný poplatek žalobci placen nebyl.

Daňová kontrola byla uzavřena zprávou, ve které byly zhodnoceny provedené důkazy. Z výpovědí zaměstnanců bylo zjištěno, že ti používali auta svého zaměstnavatele, která neměl v obchodním majetku, auta byla k dispozici ve firmě. Za použití těchto aut zaměstnanci uplatňovali cestovní náhrady. Pro nárok na cestovní náhrady je rozhodující skutečnost, zda se nejedná o vozidlo zaměstnavatele. Použije-li zaměstnanec k pracovní cestě vozidlo zaměstnavatele, nepřísluší mu za ujeté kilometry náhrada. Částky vyplacené jednotlivým zaměstnancům nebyly cestovními náhradami, protože zaměstnanci používali k pracovním cestám vozidla svého zaměstnavatele. Náhrady jízdních výdajů podle § 157 odst. 3 zák. práce jim nenáležely. Takto žalobcem vyplacený příjem byl posouzen jako příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, ze kterého měl žalobce vypočítat zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků. Zaměstnanci k pracovním cestám používali automobily svého zaměstnavatele, a proto neměli nárok na cestovní náhrady za použití automobilu k pracovním cestám.

Dne 19. 3. 2014 byl vydán platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2009, kdy žalobci byla předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a sdělena výše penále.

Proti tomuto rozhodnutí žalobce podal odvolání, ve kterém namítal, že závěr správce daně je postaven na nesprávném výkladu zákoníku práce.

Odvolání bylo projednáno napadeným rozhodnutím, které je odůvodněno tím, že částky vyplacené zaměstnancům ve formě náhrad jízdních výdajů za použití silničních motorových vozidel poskytnutých zaměstnavatelem při pracovních cestách nelze považovat za příjmy ze závislé činnosti, které nejsou předmětem daně podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů, ale jedná se o zdanitelné příjmy podle § 6 odst. 1 zákona. V odvolacím řízení však bylo zjištěno, že do výpočtu záloh na daň ze závislé činnosti byly zahrnuty částky náhrad za spotřebované pohonné hmoty. Tyto náklady nesli jednotliví zaměstnanci sami a je zapotřebí nahlížet je tak, jako by je vynaložil přímo zaměstnavatel, a proto se podle § 6 odst. 7 písm. c) zákona nepovažují za příjmy ze závislé činnosti a nejsou předmětem daně. Proto byla výše předepsané daně o náklady vynaložené na pohonné hmoty snížena. Příjmem ze závislé činnosti nejsou náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem a jiné a vyšší náhrady, než stanoví tento zvláštní předpis, jsou zdanitelným příjmem podle § 6 odst. 1 zákona. Náhrady jízdních výdajů nebyly poskytovány v souladu se zvláštním předpisem, a proto bylo nezbytné posoudit je jako příjmy ze závislé činnosti.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích daných žalobními body a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Předmětem řízení bylo učiněno rozhodnutí, jímž žalobci byla předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Takovým způsobem byl posouzen příjem vyplacený žalobcem zaměstnancům na cestovních náhradách. Jedná se tu proto o to, zda takto vyplacená částka představuje náhrady cestovních výdajů a tudíž se za příjmy nepovažuje.

Náhrady cestovních výdajů a promítnutí těchto výdajů do příjmů zaměstnanců upravuje § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů. Podle tohoto předpisu se za příjmy nepovažují náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem a jiné a vyšší náhrady, než stanoví tento zvláštní předpis, jsou zdanitelným příjmem podle § 6 odst. 1 zákona.

Zvláštním předpisem, který upravuje podmínky pro poskytování cestovních náhrad je zákoník práce, který tuto úpravu obsahuje ve své hlavě II. Jedním z cestovních náhrad je náhrada jízdních výdajů. Ty reguluje § 157 zákona. Na použití jiného dopravního prostředku, než prostředku hromadné dopravy pro účely pracovní cesty se vztahuje ustanovení § 157 odst. 3 zákona, podle kterého taková náhrada přísluší s jedinou výjimkou, kterou je vykonání takové cesty vozidlem poskytnutým zaměstnavatelem. V souzené věci vykonávali zaměstnanci žalobce pracovní cesty vozidly, která byla ve vlastnictví žalobce. Vylučuje-li zákon právo na náhradu jízdních výdajů, je-li pracovní cesta vykonána vozidlem zaměstnavatele, pak zaměstnancům žalobce právo na náhradu jízdních výdajů nevzniklo. Vozidlem 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. Stále se totiž jedná o vozidlo poskytnuté zaměstnavatelem. O takové vozidlo by se jednalo například i tehdy, kdyby zaměstnavatel měl vozidla pronajatá bez ohledu na smluvní typ nájemní smlouvy. Vozidlem poskytnutým zaměstnavatelem by vozidlo použité zaměstnancem k pracovní cestě bylo i vozidlo rodičů zaměstnavatele. Tento argument uplatněný v žalobě proto nemá žádný vliv na úsudek o tom, jde-li o vozidlo poskytnuté zaměstnavatelem. Jinými slovy řečeno, jakékoliv vozidlo z hlediska jeho vlastnictví přidělené zaměstnavatelem k vykonání pracovní cesty je vozidlem poskytnutým zaměstnavatelem. Důsledkem vykonání pracovní cesty vozidlem poskytnutým zaměstnavatelem je, že zaměstnanci nepřísluší náhrada jízdních výdajů.

K argumentaci žalobce zaměstnancem leasingové společnosti, který by pro účely pracovní cesty využil vozidlo, jehož je leasingovým nájemcem od téže společnosti nutno uvést, že naopak takový zaměstnanec by právo na náhradu jízdních výdajů měl, protože by k pracovní cestě užil vozidlo, jehož je nájemcem a nejednalo by se o vozidlo poskytnuté zaměstnavatelem. Je zapotřebí odlišit právní vztah založený leasingovou smlouvou a právní vztah zaměstnance a zaměstnavatele, kdy zaměstnanec v rámci plnění pracovních úkolů byl vyslán na pracovní cestu a se souhlasem zaměstnavatele využil jím užívané vozidlo na základě leasingové smlouvy. Jak již bylo uvedeno z hlediska vzniku nároku na jízdní náhrady je podstatné, že pracovní cesta byla vykonána vozidlem poskytnutým zaměstnavatelem, přičemž není rozhodné, zda dané vozidlo má zaměstnavatel v obchodním majetku či jej vlastní nebo má k takovému vozidlu založeno oprávnění jej užívat na základě soukromoprávní smlouvy. Z výpovědí zaměstnanců vyslechnutých jako svědci vyplývá, že zaměstnanci využívali k pracovním cestám vozidla určená žalobcem, po skončení pracovní cesty zpravidla tato vozidla parkovali v provozovně žalobce, každý ze zaměstnanců měl vlastní vozidlo a tato vlastní vozidla zaměstnanci využívali pro své soukromé účely. K soukromým účelům nebyla využívána vozidla zaměstnavatele. Z výpovědí svědků jednoznačně vyplývá, že pro účely pracovních cest využívali právě vozidla, která zaměstnavatel poskytl. Nedělo se tak jinými vozidly. Proto nepřichází v úvahu možnost uvedená v žalobě, že mohlo jít jak o situaci, kdy vozidlo poskytl zaměstnavatel, tak o situaci, kdy vozidlo zaměstnavatel neposkytl. Z výsledků důkazního řízení je zjevné, že pro pracovní cesty byla využita vozidla zaměstnavatelem

poskytnutá. Tato vozidla zaměstnavatel zaměstnancům nepředal žádnou smlouvu, ať již ústní či písemnou. Zaměstnanci při pracovních cestách vycházeli z toho, že cesta je vykonávána vozidlem poskytnutým zaměstnavatelem. To vyplývá, že všech svědeckých výpovědí zaměstnanců. Nezbyvá než zopakovat, že pro výklad pojmu vozidlo poskytnuté zaměstnavatelem není významné, zda takové vozidlo zaměstnavatel zahrnul do obchodního majetku či nikoli. Smyslem ustanovení § 157 odst. 3 zákoníku práce je uhradit zaměstnanci jízdní náklady tehdy, jestliže v zájmu výkonu práce pro svého zaměstnavatele využil silniční motorové vozidlo, které právě se zřetelem k zákonem upravené výjimce nenáleží zaměstnavateli. Silniční motorové vozidlo neposkytnuté zaměstnavatelem pak může být ve vlastnictví zaměstnance či jím zaměstnanec může pracovní cestu vykonat na základě jiného právního vztahu opravňujícího zaměstnance takové vozidlo používat. Kdyby ona výjimka v ustanovení § 157 odst. 3 zákona obsažena nebyla, pak by skutečně zaměstnavateli vznikaly dvojí náklady, jednak s provozem vozidla poskytovaného zaměstnancům, jednak s náhradou jízdních výdajů. Protože však zákon takovou výjimku obsahuje, pak zaměstnavatel má náklady s provozem vozidla poskytovaného zaměstnancům, přičemž takové náklady mu vznikají nerozhodno, jde-li o vozidlo, které vlastní či si ho pronajímá, nevznikají mu však další výdaje na úhradu jízdních výdajů zaměstnanců. Pojem vozidla poskytnutého zaměstnavatelem byl tudíž finančními orgány vyložen zcela správně.

Obsahuje-li žaloba argument o tom, že v minulosti byl obdobný postup předmětem daňové kontroly, přičemž k tomuto postupu nebyly vzneseny správce daně žádné připomínky, pak je zapotřebí připomenout, že bylo-li v minulosti postupováno při výkladu konkrétní právní normy vadně, nemá to za následek, že takový nesprávný přístup v aplikaci právního předpisu je zapotřebí dodržovat neustále při jakékoli následné kontrole.

Z toho co bylo uvedeno, vyplývá, že zákoník práce svým ustanovením § 157 odst. 3 neumožňuje platit jízdní výdaje při vykonání pracovní cesty vozidlem poskytnutým zaměstnavatelem. Žalobcem vyplacené jízdní náhrady nejsou podřaditelné § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů, kdy za příjmy se nepovažují a jsou zdanitelné podle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Neumožňuje-li zákoník práce jako zvláštní právní předpis hradit jízdní náklady za pracovní cesty vykonané vozidlem poskytnutým zaměstnavatelem, pak placení cestovní náhrady, na kterou zaměstnanec právní nárok nemá, je zapotřebí podřadit jiným náhradám, jak uvádí se v § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů. Proto vyplacené jízdní náhrady za pracovní cesty vozidlem poskytnutým zaměstnavatelem jsou v souzené věci zdanitelným příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a na žalobci jako plátcí daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti bylo srážet zálohy na tuto daň podle § 38 h) odst. 1 zákona. Jestliže tak žalobce nečinil, pak bylo postupováno zcela v souladu se zákonem o daních z příjmů předepsat žalobci jako plátcí této daně k přímému placení daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti svých zaměstnanců.

Soud proto uzavřel, že napadené rozhodnutí není v rozporu s ustanovením § 157 zákoníku práce, kterého se žalobce dovolává.

Vzhledem k těmto důvodům krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. a vychází ze skutečnosti, že úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho obvyklé administrativní činnosti.

Podle § 51 odst. 1 s. ř. s. nebylo třeba k projednání žaloby nařizovat jednání, protože účastníci projevíli s takovým procesním postupem souhlas.

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 nejblíže 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.

Krajský soud v Českých Budějovicích
ze dne 11. června 2015

Předsedkyně senátu:
JUDr. Věra B a l e j o v á v. r.

Za správnost vyhotovení:
Sládková Blanka