



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a Mgr. Miroslavy Kašpírkové v právní věci žalobce: **V.H.**, zastoupeného JUDr. Pavlem Tomkem, advokátem se sídlem Polská 61/4, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti **rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 28. 12. 2010, č. j. 10193/10-1100-400623,**

t a k t o:

- I. Žaloba se z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků n e m á p r á v o na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včas podanou žalobou ke Krajskému soudu v Plzni (dále též „krajský soud“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni [jeho působnost přešla od 1. 1. 2013 na Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“)], kterým bylo změněno odvoláním napadené rozhodnutí Finančního úřadu v Ostrově (dále jen „správce daně“), platební výměr ze dne 4. 5. 2006, č. j. 25039/06/129970. Tímto rozhodnutím byla žalobci předsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ve výši 100 307 Kč za zdaňovací období roku 2003.

I. Obsah žaloby

Žalobce v podané žalobě nejprve zrekapituloval dosavadní průběh řízení, který předcházel vydání napadeného rozhodnutí, zejména upozornil na dva předcházející rozsudky krajského soudu týkající se této věci (vydané pod sp. zn. 57 Ca 29/2007), včetně rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2009, č. j. 1 Afs 66/2009 - 133. Žalobce poté podrobně rozebral závěry vyslovené krajským soudem ve druhém zrušovacím rozsudku ze dne 29. 1. 2010, kterými byl žalovaný ve své další rozhodovací činnosti vázán.

Žalobce poté v žalobě namítal vnitřní rozpornost, nezákonnost a možnou nicotnost nově vydaného rozhodnutí žalovaného, který provedl změnu napadeného platebního výměru tak, že původní text nahradil textem: „*na základě Zprávy o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, č. j. 9171/06/129930, a protokolu o ústním jednání č. j. 23047/06/129930 ze dne 26. dubna 2006*“. Žalobce se domníval, že v případě „změny“ platebního výměru tak, jak ji provedl žalovaný, nejde o změnu ve smyslu § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Žalovaný totiž neprovedl změnu podstatné náležitosti výroku, jímž byla žalobci stanovena daňová povinnost, ale fakticky touto změnou pouze rozšířil v textu platebního rozkazu výčet listin tvořících podklad pro rozhodnutí, a to navíc způsobem, který založil jeho ještě větší rozporuplnost. Dle žalobce tak žalovaný tímto způsobem nerozhodl o meritu věci, tj. nezměnil právo a povinnost žalobce stanovenou mu platebním výměrem, ale pouze formálně doplnil jeho text, což ovšem není smyslem změny rozhodnutí v rámci odvolacího řízení. Je tedy otázkou, zda toto „rozhodnutí“ lze ve smyslu zákona považovat za „změnu“, když nejde o změnu žádné ze základních zákonných náležitostí. V této souvislosti žalobce odkázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/2001 (citovaný také v předchozím rozsudku krajského soudu), z něhož vyplývá, že závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole, neboť jiného podkladu způsobitelného následného přezkumu obsahujícího shrnutí dosavadního dokazování a jeho hodnocení není. Pakliže tedy žalovaný provedl změnu výroku platebního výměru spočívající v tom, že vlastně toliko doplnil jeho text o odkaz na protokol o ústním jednání, pak tím zcela jistě nezhojil vadu zprávy o daňové kontrole, která stanovila nesprávnou výši daňové povinnosti žalobce. Odkaz na protokol o jednání v platebním výměru je pak zcela nadbytečný a bez jakékoli relevance i z toho pohledu, že (ve smyslu shora citovaného nálezu Ústavního soudu) je jediným podkladem zachycujícím zjištění učiněná v rámci daňové kontroly výlučně zpráva o daňové kontrole, a nikoli protokol o jednání.

Žalobce dále zdůraznil, že stěžejní otázkou (jak ji formuloval i Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí sp. zn. 1 Afs 66/2009) je v daném případě posouzení otázky oprávněnosti zahrnutí příspěvků na pořízení pracovního oblečení a obuvi do předmětu daně z příjmů zaměstnanců. S uvedeným posouzením pak velmi úzce souvisí výklad ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) a odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a zde obsaženého pojmu „*hodnota*“. Žalobce nesouhlasil s restriktivním výkladem pojmu „*hodnota*“, jak jej ve svém rozhodnutí provedl žalovaný, tj. že se v případě pořízení pracovního oblečení, obuvi, resp. stejnokrojů, pro zaměstnance musí vždy jednat o nepeněžní (naturální) plnění, což má podle

žalovaného vyplývat právě ze zákonodárcem užitého pojmu „*hodnota*“. Naproti tomu v případě udržování stejnokrojů a pracovního oblečení lze dle žalovaného příspěvky poskytovat formou peněžního plnění.

Dle názoru žalobce nejsou shora uvedené závěry nijak odůvodněny, čímž žalovaný zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Navíc rozhodně nelze souhlasit s učiněným výkladem, dle kterého žalovaný toliko ze samotné skutečnosti, že zákonodárce v textu ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů uvádí pojem „*hodnota*“, dovodil, že zákonodárce tím zcela jasně mínil aplikovat předmětné ustanovení pouze na případy, kdy je pracovní oblečení, obuv, apod. poskytováno zaměstnancům výlučně v podobě nepeněžního (naturálního) plnění. V této souvislosti žalobce připomněl, že pokud by zákonodárce skutečně měl zájem omezit význam pojmu „*hodnota*“ pouze na nepeněžitě plnění, učinil by tak výslovně, stejně jako v případě jiných ustanovení – např. v § 6 odst. 9 písm. c), § 10 odst. 6, § 24 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, v nichž je termín nepeněžní plnění zákonodárcem přímo použit. Žalovaný tak dle názoru žalobce svým zjevně účelovým výkladem dotvořil vůli zákonodárce jdoucí nad rámec zákona, což není možné připustit.

V kontextu výše uvedeného je pak zřejmé, že i peněžitě plnění (jak jej žalobce vymezil ve svém Mzdovém předpisu i ve Směrnici) spadá pod pojem „*hodnota*“ ve smyslu § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, a tedy je výdajem vyloučeným z předmětu daně. V daném případě lze poskytování pracovního oblečení považovat za jistou formu výhody ze strany zaměstnavatele pro zaměstnance, k čemuž měli být zaměstnavatelé právě za použití § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů motivováni. Poskytování této výhody – ve výši hodnoty pracovního oblečení – je pak zvýhodněno také v režimu daňovém, kdy tyto platby (poskytované zaměstnavatelem svým zaměstnancům) jsou z daňové povinnosti vyloučeny. Smyslem ustanovení § 6 odst. 7 písm. b), ve spojení s § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů tak bylo pouze vymezit situace, resp. „příjmy“ zaměstnance, které jsou z daňové povinnosti vyloučeny, nikoli však ještě v rámci nich určovat, jakým způsobem mají být tyto příjmy (plnění) zaměstnancům ze strany zaměstnavatele poskytovány a od toho pak odvíjet jejich případné vyloučení z daňové povinnosti. Výklad provedený žalovaným tak nejenže jde nad rámec a smysl uvedeného zákonného ustanovení, ale navíc by pro zaměstnavatele i zaměstnance *de facto* zakládal vznik dalších povinností, které ani samotný zákon v této souvislosti nepředpokládá.

Pokud žalovaný na podporu své konstrukce o tom, že pojem „*hodnota*“ vyjádřený v ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů odkazuje na ustanovení § 133a odst. 5 a odst. 2 zákona č. 65/1965 Sb., zákoníku práce, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákoník práce“), podle kterých zaměstnavatel nesmí nahrazovat poskytování osobních ochranných pracovních prostředků finančním plněním (přičemž podle odst. 2 uvedeného ustanovení zaměstnavatel poskytuje jako osobní ochranné pracovní prostředky též pracovní oděv a obuv), pak je tento odkaz dle žalobce nepřipadný. Žalobce poukázal na skutečnost, že ustanovení § 133a odst. 5 zákoníku práce se týká výlučně ochranného pracovního oděvu, resp. ochranných pracovních prostředků, které slouží k ochraně zdraví zaměstnanců při práci, přičemž v projednávané věci ochranné pracovní oblečení nebylo zaměstnancům vůbec poskytováno. Ustanovení § 133a odst. 2 zákoníku práce nadto stanoví, že jako osobní ochranné pracovní prostředky zaměstnavatel poskytuje též pracovní oděv nebo

obuv v prostředí, v němž oděv nebo obuv podléhá při práci mimořádnému opotřebení nebo znečištění. Je tedy zjevné, že činnost zaměstnanců žalobce jednoznačně nespadá do skupiny prací, kde by pracovní oděv podléhal mimořádnému opotřebení či znečištění. Žalovaný tak v návaznosti na ustanovení § 133a odst. 5 a odst. 2 zákoníku práce nesprávně vyložil § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť na danou situaci aplikoval ustanovení zákoníku práce týkající se odlišné skupiny případů, než která je předmětem sporné daňové povinnosti žalobce.

S výše uvedeným pak souvisí i závěry žalovaného, s nimiž se žalobce neztotožnil, tj. že ve smyslu § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů lze paušalizovat pouze plnění poskytovaná v peněžní formě, tzn. pouze příspěvky na udržování pracovního oblečení/stejnokrojů, nikoli však již „hodnotu“ pořízení tohoto pracovního oblečení. Dle žalobce z § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů nevyplývá, že by bylo možno paušalizovat pouze peněžitá plnění, a to pouze v podobě příspěvků na jejich udržování, aniž by bylo možné paušalizovat všechna (tedy jak peněžitá, tak nepeněžitá) plnění poskytovaná zaměstnancům na pořízení a udržování pracovního oblečení (obuvi). Zákon na tomto místě hovoří obecně o všech výdajích dle odst. 7 písm. b), nikoli o plněních poskytovaných v peněžité formě, jak se mylně domnívá žalovaný. Za výdaje je tedy nutno považovat nejen příspěvky na udržování pracovních oděvů, ale také pořizovací hodnotu pracovního oblečení/obuvi (jedno zda v peněžité či nepeněžité formě). V kontextu výše uvedeného tak žalobce uzavřel, že příspěvek na pořízení pracovního oděvu spadá ve smyslu § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů pod pojem „*hodnota osobních ochranných prostředků, pracovních oděvů a obuvi, stejnokrojů...*“, kterou lze poskytovat v peněžité formě; a jako takový lze tento příplatek paušalizovat ve smyslu ustanovení § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů, které nestanoví žádné omezení a odkazuje všeobecně (bez jakéhokoli rozlišování) na ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) téhož zákona. Výši paušálu tak je možno stanovit nejen na základě kalkulace výdajů na udržování poskytovaného pracovního oblečení, resp. stejnokrojů, ale také na základě výdajů na jejich pořízení.

Závěrem žalobce upozornil, že žalovaný zjevně nevyhověl pokynu soudu, aby v následném řízení vyjevil své úvahy pouze ke kritériím daným zákonem o daních z příjmů, když v rámci těchto úvah prezentuje svůj subjektivní výklad ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Stanovenou povinnost žalovaný nesplnil ani prostřednictvím svého sdělení ze dne 13. 10. 2010, které bylo žalobci zasláno k vyjádření. Žalovaný v tomto sdělení neuvedl žádné nové argumenty, opírá se o totožné úvahy jako v předcházejícím řízení. Nerespektoval tedy dříve vyslovený názor krajského soudu, což způsobuje nezákonnost jím vydaného rozhodnutí, pro kterou mělo být toto rozhodnutí bez dalšího zrušeno. Ze všech výše uvedených důvodů proto žalobce navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

II. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný se ve svém vyjádření k žalobě podrobněji zabýval námitkou, v níž žalobce poukazoval na procesní pochybení žalovaného. Toto pochybení mělo dle žalobce spočívat ve změně výroku platebního výměru v podobě doplnění odkazu na protokol o ústním jednání

ze dne 26. 4. 2006, č. j. 23047/06/129930. Žalovaný uvedl, že změna, ke které došlo v odvolacím řízení ve výroku platebního výměru, byla provedena z důvodu nepřesného odkazu na písemnosti, na základě kterých byla daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti předepsána žalobci k přímému placení. Vzhledem k tomu, že zpráva o daňové kontrole, která byla se žalobcem projednána dne 22. 3. 2006, obsahovala chyby (chybně vypočtené zálohy na daň), byl žalobce s těmito chybami seznámen právě při jednání konaném dne 26. 4. 2006, v jehož rámci došlo ke snížení předepsané daně o částku 255 Kč na konečnou výši daně 100 307 Kč. V daném případě tak byl výsledek zjištění po provedené kontrole obsažen nejen ve zprávě o daňové kontrole č. j. 9171/06/129930, ale také v protokolu o ústním jednání č. j. 23047/06/129930, a žalovaným provedená změna výroku platebního výměru tedy nezaložila rozpornost ani nezákonnost následně vydaného platebního výměru. Pokud se jedná o další žalobcem uplatněné námitky, žalovaný plně odkázal na odůvodnění jím vydaného rozhodnutí a v závěru navrhl, aby byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta.

III. Replika žalobce

Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž zopakoval, že napadené rozhodnutí žalovaného, resp. jeho výrok, neodpovídá požadavkům na srozumitelnost a zákonnost. Žalobou napadené rozhodnutí žalovaného nepředstavuje změnu výroku, jak má na mysli ustanovení § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, tj. změnu povinností na straně žalobce, ale toliko doplnění určité skutečnosti (zde vymezení dalšího z podkladů, na základě kterého bylo rozhodováno). Napadené rozhodnutí žalovaného tak žádné povinnosti žalobci nestanoví, ani je nemění, žalovaný tedy nerozhodl o meritů věci, neboť pouhé doplnění výroku platebního výměru o odkaz na další poklad rozhodnutí zcela jistě nelze za změnu považovat. Žalovaný tak nerozhodl způsobem dle § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, v důsledku čehož je vydané rozhodnutí zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost, neboť dostatečně nevyjadřuje, jak bylo v odvolacím řízení rozhodnuto. Žalobce v této souvislosti opětovně odkázal na závěry vyslovené v nálezů Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/2001, jakož i v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 6/2003, a upozornil, že z rozhodnutí žalovaného není zřejmé, jaký výrok, resp. jaká povinnost žalobce, byla změněna. Žalobce se dále neztotožnil se závěry žalovaného, že zpráva o daňové kontrole a protokol o ústním jednání plní úlohu odůvodnění platebního výměru. Uvedené závěry odporují ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, v němž se výslovně uvádí, že „o výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole“. Z ustanovení § 16 odst. 8 zákona tak jednoznačně vyplývá, že výsledek zjištění daňové kontroly musí být obsažen ve zprávě, nikoli též v protokolu o jednání, jak se mylně domnívá žalovaný. Uvedené vyplývá i z ustanovení § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého má daňový subjekt právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě. Zákon tedy opět zmiňované oprávnění vztahuje výlučně k výsledkům uvedeným ve zprávě. Pokud jde o protokol o jednání, jedná se o zcela odlišný institut, jehož povahu vymezuje ustanovení § 12 zákona o správě daní a poplatků, z něhož nevyplývá, že by jakkoli suploval zprávu o daňové kontrole. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 8 Aps 3/2006 a setrval na svém návrhu, aby bylo rozhodnutí žalovaného jako nepřezkoumatelné, resp. nezákonné, krajským soudem zrušeno.

IV. Skutkový základ projednávané věci

Z obsahu předloženého správního spisu krajský soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti podané žaloby:

Správce daně zahájil dne 24. 6. 2005 u žalobce, který mj. provozuje koncesovanou živnost „Ostraha majetku a osob“ daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2003. Dospěl k závěru, že žalobce v rozporu s § 6 odst. 7 písm. b) a § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů nezdanil jako příjem svých zaměstnanců částky, které jim poskytl na pořízení pracovního oblečení, obuvi a ochranných a čistících prostředků. Rovněž shledal pochybení žalobce při výplatě cestovních náhrad svým zaměstnancům. Z části A zprávy o daňové kontrole (č. j. 9171/06/12930) v tomto ohledu vyplynulo, že dle § 6 odst. 7 písm. b) a § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů není předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků hodnota pracovního oblečení. Pracovním oblečením se přitom rozumí tzv. jednotné pracovní oblečení (stejnokroj), které nesmí být zaměnitelné s běžným občanským nebo společenským oděvem. Správce daně dále uvedl, že z vnitřní směrnice pro stanovení výplaty příspěvku (paušálního) na pracovní oděv pro pracovníky žalobce plyne, že zaměstnancům byl vyplácen paušální příspěvek na pořízení pracovního oblečení zaměnitelného s běžným občanským oděvem. Na pořízení pracovního oblečení pak nelze dle citované zprávy o daňové kontrole zaměstnancům vyplácet paušální příspěvky. U pracovního oblečení, jehož zakoupení zaměstnavatelem může činit potíže (např. z důvodu potřeby vyzkoušet oděv), lze postupovat podle § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů, tj. poskytnout zaměstnanci zálohu vydanou jménem zaměstnavatele, popř. uhradit zaměstnanci částku, kterou vydal ze svého. Proto správce daně paušální příspěvek na pořízení oblečení (ve výši 1000 Kč, resp. 800 Kč) nepokládal za příjem, který by nebyl předmětem daně z příjmů. Z téhož důvodu správce daně přepočtl také výši příspěvků na údržbu a čištění pracovních oděvů (stejnokrojů zaměstnanců a pracovních oděvů pracovníků pěstební činnosti dle Směrnice ze dne 25. 12. 2002), kdy z kalkulací vztahujících se k těmto příspěvkům vyloučil částky na pořízení pracovního oděvu a obuvi a ponechal toliko výdaje na udržování pracovního oblečení.

Na základě výsledků daňové kontroly správce daně vydal dne 4. 5. 2006 platební výměr č. j. 25039/06/129970, kterým žalobci předepsal k přímému placení daň ve výši 100 307 Kč. Žalobce napadl uvedený platební výměr odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 1. 2007, č. j. 792/07-1100-401171, jako nedůvodné zamítl. Toto rozhodnutí následně zrušil krajský soud v pořadí druhým rozsudkem ze dne 29. 1. 2010, sp. zn. 57 Ca 29/2007, v němž pro žalovaného vyslovil závazný právní názor, dle kterého správce daně při posouzení věci vybočil z mezí daných zákonem o daních z příjmů, když vytvořil zcela novou kategorii tzv. „jednotného pracovního oblečení (stejnokroje)“ a následně položil rovnítko mezi tuto nově vytvořenou kategorií tzv. jednotného pracovního oblečení (stejnokroje) a pracovní oblečení. Dle krajského soudu bylo uvedené posouzení v rozporu s kategorizací obsaženou v § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť toto ustanovení ve vztahu k příjmům ze závislé činnosti rozlišuje pouze 3 skupiny, a to: a/ osobní ochranné pracovní prostředky, b/ stejnokroje a c/ pracovní oblečení. Ztotožnil-li správce daně „pracovní oblečení“ se „superkategorií“ tzv. jednotného pracovního oblečení (stejnokroje) a na základě

této konstrukce pak žalobci vytýkal pochybení, nebylo možno dospět k jinému závěru, než že tento postup byl v rozporu s § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Krajský soud uzavřel, že správce daně byl povinen vyjavit své úvahy pouze ve vztahu ke kritériím daným zákonem s tím, že pokud vytvořil novou kategorii, kterou zákon nezná, ve vztahu k ní dospěl k určitému závěru a na jeho základě uložil žalobci povinnost, pochybil.

Žalovaný v nově vydaném rozhodnutí (nyní napadeném žalobou) ze dne 28. 12. 2010, č. j. 10193/10-1100-400623, změnil odvoláním napadený platební výměr tak, že text ve výroku platebního výměru „na základě Zprávy o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ze dne 26. 4. 2006, č. j. 9171/06/129930“, nahradil textem „na základě Zprávy o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků č. j. 9171/06/129930 a protokolu o ústním jednání č. j. 23047/06/129930 ze dne 26. dubna 2006“. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že při vyjádření předchozích úvah vztahujících se k příspěvkům vypláceným žalobcem jako plátcem daně vycházel ze směrnice a z terminologie, kterou v těchto směrnících použil žalobce. Žalobce přitom podle těchto směrnic vyplácel příspěvky jak na pracovní oděvy, tak na stejnokroje. Podstata problému však v dané věci spočívala v tom, zda takto poskytované příspěvky byly podřaditelné pod příjmy ze závislé činnosti vyloučené u zaměstnance podle § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů z předmětu daně z příjmů fyzických osob. Podle tohoto ustanovení je z předmětu daně vyloučena hodnota poskytovaných osobních ochranných pracovních prostředků, stejnokrojů či pracovního oblečení určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Aby se u zaměstnance nejednalo o příjem podléhající zdanění, musí být v případě pořízení osobních ochranných pracovních prostředků, pracovního oblečení či stejnokrojů splněna podmínka nepeněžního plnění ze strany zaměstnavatele. Poskytování finančního paušálu zde nepřichází v úvahu, pokud by k jeho výplatě docházelo, jednalo by se u zaměstnance o zdanitelný příjem ze závislé činnosti. Že se musí jednat o nepeněžní plnění, vyplývá dle žalovaného ze skutečnosti, že zákon v ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) používá v případě poskytování osobních ochranných pracovních prostředků, poskytování stejnokrojů a pracovního oblečení pojem „hodnota“. Žalovaný v této souvislosti odkázal také na ustanovení § 133a odst. 5 zákoníku práce, podle kterého zaměstnavatel nesmí nahrazovat poskytování osobních ochranných pracovních prostředků finančním plněním s tím, že uvedl, že odkaz na toto ustanovení byl použit toliko ve vztahu k výkladu pojmu „hodnota“, nikoli z toho důvodu, že by žalobce svým zaměstnancům poskytoval osobní ochranné pracovní prostředky. Žalovaný se tedy ztotožnil se závěry správce daně, který paušální příspěvky na pořízení pracovního oblečení, resp. stejnokrojů, nepovažoval za příjem, který by nebyl předmětem daně z příjmů zaměstnanců; z týchž důvodů se ztotožnil i s posouzením správce daně, který z kalkulací příspěvků na udržování pracovních oděvů vyloučil v nich zahrnuté částky na jejich pořízení.

V. Posouzení věci krajským soudem

Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl krajský soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), o věci samé bez jednání.

Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Vzhledem k tomu, že žalobce v podané žalobě vznesl námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, musel se krajský soud nejprve vypořádat s otázkou, zda je napadené rozhodnutí žalovaného způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) je totiž vadou natolik závažnou, pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného zrušeno dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

V této souvislosti je třeba nejprve zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Obecně lze za nesrozumitelné považovat takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jakým způsobem bylo rozhodnuto, jehož výrok je vnitřně rozporný nebo nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, dále takové rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem a kdo byl rozhodnutím zavázán, apod. V případě nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů pak soud posuzuje, zda se žalovaný v rozhodnutí vypořádal se všemi námitkami uplatněnými žalobcem v podaném odvolání, a zda srozumitelným způsobem uvedl, jaké skutečnosti vzal při svém rozhodování za prokázané a kterým naopak nepřisvědčil, jakými úvahami byl ve svém rozhodování veden, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a které důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí.

Vychází-li krajský soud z výše uvedených závěrů, jakož i ze základních zásad vztahujících se k obsahovým náležitostem odůvodnění rozhodnutí, pak je zřejmé, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného tyto základní náležitosti nepostrádá. Výrok rozhodnutí žalovaného je řádně odůvodněn a toto odůvodnění není možno považovat za nesrozumitelné. Z odůvodnění rozhodnutí je jednoznačně seznatelné, které otázky týkající se výkladu ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) a § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů a výkladu pojmu „hodnota“ žalovaný považoval za rozhodné, a také vzájemná souvislost jednotlivých úvah, které žalovaný v napadeném rozhodnutí vyslovil, je z odůvodnění napadeného rozhodnutí zřetelná. Ostatně, se závěry, které žalovaný vyslovil v napadeném rozhodnutí, žalobce v podané žalobě sám dostatečně podrobně polemizuje, což by nebylo možné, pokud by se žalovaný s podstatnými otázkami vůbec nevypořádal. Dle krajského soudu tak rozhodnutí žalovaného není zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

Žalobce v této souvislosti namítal také vadu výroku napadeného rozhodnutí žalovaného a jeho nesrozumitelnost, vnitřní rozpornost, nezákonnost a možnou nicotnost, a to v důsledku změny, kterou žalovaný provedl ve výroku platebního výměru tak, že původní text nahradil textem „na základě Zprávy o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, č. j. 9171/06/129930, a protokolu o ústním jednání č. j. 23047/06/129930 ze dne 26. dubna 2006“. Žalobce se domníval, že v případě takto provedené „změny“ platebního výměru, nejde o změnu ve smyslu § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, neboť žalovaný neprovedl změnu podstatné náležitosti výroku, jímž

byla žalobci stanovena daňová povinnost, ale fakticky touto změnou pouze rozšířil výčet listin tvořících podklad pro vydání platebního výměru. Žalovaný tak uvedeným způsobem nerozhodl o meritu věci, tj. nezměnil právo a povinnost žalobce stanovenou mu platebním výměrem, ale pouze formálně doplnil text platebního výměru, což ovšem není smyslem změny rozhodnutí v rámci odvolacího řízení. Dle žalobce je tedy otázkou, zda toto „rozhodnutí“ lze ve smyslu zákona považovat za změnu, když nejde o změnu žádné ze základních zákonných náležitostí.

K takto uplatněné námitce krajský soud uvádí, že pokud byl v daném případě výsledek zjištění po provedené daňové kontrole zachycen nejen ve zprávě o kontrole č. j. 9171/06/129930, ale následně také v protokolu o ústním jednání ze dne 26. 4. 2006 (kdy v důsledku chybně vypočtených záloh na daň došlo ke snížení konečné výše daně, která byla žalobci jako plátcí daně předepsána k přímému placení, s čímž byl žalobce při tomto jednání seznámen), nelze uvedenému postupu žalovaného nic vytknout. Žalovaným provedená změna výroku platebního výměru reagující na výše uvedenou skutečnost nezaložila rozpornost ani nezákonnost vydaného rozhodnutí, ale toliko zpřesnila odkaz na listiny, které byly v dané věci klíčové pro výsledné stanovení daňové povinnosti žalobce. V uvedeném postupu žalovaného není možno shledat rozpor ani s ustanovením § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, ani s ustanoveními § 32 odst. 2 a § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Pokud v daném případě došlo po vydání a projednání zprávy o daňové kontrole ke změnám, které se promítly do konečné výše daňové povinnosti (a stalo se tak navíc ve prospěch žalobce), není možno doplnění odkazu na příslušný protokol o jednání pokládat za vadu mající vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí žalovaného. Krajský soud nadto podotýká, že není zřejmé, jakým způsobem se měl uvedený postup žalovaného negativně projevit v právní sféře žalobce a jakým způsobem jej měl tento postup zkrátit na jeho subjektivních právech. Pokud byly závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole následně korigovány a upřesněny při ústním jednání dne 26. 4. 2006, logicky z uvedeného vyplývá, že v daném případě nebyla daňová povinnost stanovena pouze na základě zprávy o kontrole, ale také na základě dalších skutečností, které v řízení vyšly najevo a které ovlivnily konečnou výši daňové povinnosti. Bylo tedy žádoucí doplnit odkaz v platebním výměru o další listinu, která konečnou výši daňové povinnosti ovlivnila. Nelze rovněž přehlédnout, že žalovaný přistoupil ke změně výroku platebního výměru na podkladě žalobcem vznesené odvolací námitky, v níž žalobce oproti stávající argumentaci a námitkám naopak poukazoval na skutečnost, že platební výměr obsahuje rozdílnou částku doměrku daně (100 307 Kč), než která je obsažena ve zprávě o daňové kontrole (100 562 Kč), na kterou platební výměr odkazuje; a současně namítal, že v platebním výměru je nesprávně uvedeno datum zprávy o daňové kontrole (konkrétně právě datum 26. 4. 2006), které se vztahuje k jinému dokumentu, na který ovšem platební výměr neodkazuje.

Rozhodnutí žalovaného pak nelze pokládat ani za nicotné, neboť nicotným je správní akt, který trpí natolik intenzívními vadami, že jej vůbec nelze za rozhodnutí považovat (např. pokud správní orgán nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný, pokud rozhodnutí trpí takovými vadami, které jej činí právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo je-li zatíženo jinými vadami, pro něž je vůbec nelze za rozhodnutí správního orgánu považovat. Tyto vady přitom musí být natolik závažné, že působí faktickou neexistencí správního aktu, tj. není zde nic, co by mohlo jakákoli práva či povinnosti subjektů založit. V daném případě však

rozhodnutí žalovaného zjevně popsané vady nevykazuje, a tedy se nejedná o rozhodnutí nicotné.

Vzhledem k tomu, že shora uplatněným námitkám žalobce krajský soud nepřisvědčil, mohl přistoupit k posouzení důvodnosti námitek směřujících do věci samé, tj. námitek vztahujících se k výkladu ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, ve spojení s § 6 odst. 8 tohoto zákona.

Krajský soud na úvod podotýká, že nyní napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno znovu poté, co jeho původní rozhodnutí ve věci bylo zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 29. 1. 2010, sp. zn. 57 Ca 29/2007. Jak již bylo uvedeno výše, krajský soud v tomto rozhodnutí žalovanému vytknul, že vybočil z mezí daných zákonem o daních z příjmů, neboť v rozporu s ustanovením § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů vytvořil zcela novou kategorii tzv. jednotného pracovního oblečení, kterou zákon o daních z příjmů nezná, a následně – v rozporu s kategorizací obsaženou v § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů – položil rovnítko mezi tuto nově vytvořenou kategorií a pracovní oblečení. Krajský soud proto žalovaného zavázal, aby v dalším řízení vyjevil své úvahy pouze ve vztahu ke kritériím daným zákonem.

Krajský soud na tomto místě rovněž připomíná, že uvedenému rozsudku krajského soudu předcházel rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2009, č. j. 1 Afs 66/2009 - 113, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ze zprávy o daňové kontrole je jednoznačně seznatelný výklad § 6 odst. 7 písm. b) a c) a § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů provedený správcem daně, podle kterého je předmětem daně z příjmů zaměstnanců 1/ příspěvek vyplácený jejich zaměstnavatelem na pořízení pracovního oblečení, jestliže je zaměnitelné s běžným občanským nebo společenským oděvem; 2/ podle kterého je předmětem daně z příjmů příspěvek na pořízení pracovního oblečení, je-li vyplácen ve formě peněžního paušálu s tím, že správce daně v této souvislosti připustil, že za jistých okolností nelze zaměstnanci pořídit pracovní oblečení bez jeho součinnosti, a tedy je nutno postupovat podle § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů; 3/ v neposlední řadě pak správce daně transparentně vysvětlil, na základě jakého propočtu dospěl k nové výši měsíčního paušálního příspěvku vypláceného zaměstnancům, který není předmětem daně z příjmů.

Je tedy zřejmé, že krajský soud v rozsudku ze dne 29. 1. 2010, sp. zn. 57 Ca 29/2007, vyslovil pro žalovaného závazný právní názor toliko ve vztahu k bodu ad 1/ uvedenému shora, přičemž závěry obsažené pod bodem ad 2/ dosud nebyly předmětem soudního přezkumu. Žalovaný přitom nově vydané rozhodnutí opírá právě o výklad ustanovení § 6 odst. 7 písm. b), ve spojení s § 6 odst. 8, zákona o daních z příjmů nastíněný pod bodem ad 2/, tj. že příspěvek na pořízení pracovního oblečení/stejnokrojů, je-li zaměstnancům vyplácen paušálně v peněžní formě, je předmětem daně z příjmů zaměstnanců. V návaznosti na předchozí zrušovací rozhodnutí krajského soudu tak již žalovaný v dalším řízení nerozporoval, že by zaměstnancům žalobce nebylo poskytování pracovní oblečení či stejnokroje z důvodu jejich možné zaměnitelnosti s běžným občanským oděvem; v nyní posuzované věci není tato otázka mezi účastníky sporná. V tomto ohledu tedy nelze přisvědčit

uplatněné námitce žalobce, že žalovaný v dalším řízení zjevně nevyhověl pokynu soudu obsaženému ve zrušovacím rozsudku ze dne 29. 1. 2010, sp. zn. 57 Ca 29/2007.

V projednávaném případě je klíčovou námitka nesprávného právního posouzení otázky charakteru žalobcem paušálně vyplácených částek na pořízení pracovního oblečení, resp. stejnokroje, kdy žalobce poukazuje na skutečnost, že žalovaný tyto částky nesprávně posoudil jako příjem zaměstnanců, který měl být zdaněn jako součást základu daně z příjmů ze závislé činnosti. Mezi účastníky řízení tak je sporný výklad ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, ve spojení s § 6 odst. 8 tohoto ustanovení, tj. otázka oprávněnosti zahrnutí příspěvků na pořízení pracovního oblečení/stejnokrojů do předmětu daně z příjmů zaměstnanců. Důvodnost takto uplatněné žalobní námitky krajský soud posoudil následovně:

Zákon o daních z příjmů neobsahuje přesnou definici pojmu „příjem“, omezuje se toliko na popis jeho jednotlivých forem, resp. jeho zdrojů. Dále vymezuje (ať už pozitivně, či negativně), které z příjmů jsou předmětem daně (tj. navýšením majetku), a tedy vstupují do základu daně a dani podléhají, a které příjmy předmětem daně nejsou, neboť uvedené znaky nenesou. Dále pak zákon v případě některých z příjmů, které by jinak dani podléhaly, tyto do povinnosti zdanění nezahrnuje, tj. tyto příjmy od daně osvobozuje.

V případě daně z příjmů fyzických osob jsou předmětem daně všechny příjmy těchto osob, kromě příjmů obecně vyloučených z předmětu daně dle § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů a příjmů vyloučených speciálně pro jednotlivé druhy příjmů upravené v ustanoveních § 6 až § 10 tohoto zákona. U příjmů ze závislé činnosti se ve smyslu § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně, kromě příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 odst. 4, dále nejsou

- a) náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené zvláštním předpisem, jakož i hodnota stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách; vyplácí-li zaměstnavatel vyšší náhrady, jsou částky, které překračují výši stanovenou zvláštním předpisem, zdanitelným příjmem podle odstavce 1, a to i v případě, že tento zvláštní předpis výplatu vyšších náhrad neomezuje;
- b) *hodnota osobních ochranných pracovních prostředků, mycích, čistících a dezinfekčních prostředků poskytovaných v rozsahu stanoveném zvláštním předpisem, včetně nákladů na udržování osobních ochranných a pracovních prostředků, jakož i hodnota poskytovaných stejnokrojů, včetně příspěvku na jejich udržování, dále hodnota pracovního oblečení, určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání, včetně příspěvku na jeho udržování;*
- c) částky přijaté zaměstnancem zálohově od zaměstnavatele, aby je jeho jménem vydal, nebo částky, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje, které za zaměstnavatele vynaložil ze svého tak, aby je vynaložil přímo zaměstnavatel;
- d) náhrady za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle zákoníku práce.

V následujícím odst. 8 téhož ustanovení je dále upraveno, že hradí-li zaměstnavatel zaměstnanci výdaje (náhrady) podle odst. 7 písm. b) až d) paušální částkou, považují se tyto výdaje za prokázané do výše paušálu stanoveného zvláštními předpisy nebo paušálu

uvedeného v kolektivní smlouvě, popř. ve vnitřním předpise zaměstnavatele za předpokladu, že výše paušálu byla zaměstnavatelem prokazatelně stanovena na základě kalkulace skutečných výdajů. Stejným způsobem postupuje zaměstnavatel při stanovení paušálu v případech, kdy dojde ke změně podmínek, za nichž byl paušál stanoven. Jde-li o paušál za použití vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce zaměstnance, které by jinak byly odepisovány, uzná se jen do výše, v jaké byl zaměstnavatel uplatňoval odpisy srovnatelného hmotného majetku při rovnoměrném odpisování v dalších letech odpisování.

Pro posouzení předmětné věci je podstatné, že zákon o daních z příjmů dle shora citovaného ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) nepovažuje za příjem ze závislé činnosti **hodnotu osobních ochranných pracovních prostředků, mycích, čisticích a dezinfekčních prostředků poskytovaných v rozsahu stanoveném zvláštním předpisem, včetně nákladů na udržování osobních ochranných a pracovních prostředků, jakož i hodnotu poskytovaných stejnokrojů, včetně příspěvku na jejich udržování, dále hodnotu pracovního oblečení, určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání, včetně příspěvku na jeho udržování.**

Ze znění citovaného ustanovení zákona je přitom dle názoru krajského soudu patrné, že skutečně bylo úmyslem zákonodárce z hlediska vyloučení konkrétních příjmů ze zdanění dle § 6 zákona odlišit případy, kdy dochází k vynakládání prostředků na pořízení pracovního oblečení, stejnokrojů, či ochranných pracovních prostředků a prostředků mycích, čisticích a dezinfekčních, od případů, kdy jsou tyto prostředky vynakládány na jejich udržování. To je patrné už ze zákonodárcem použité terminologie, kdy v prvním případě zákon používá pojem „*hodnota*“, na rozdíl od druhého případu, kdy zákon užívá pojmy jako „náklad“ či „příspěvek“. V odst. 8 ustanovení § 6 zákona je pak užito termínu „výdaje (náhrady)“, což mj. navazuje na terminologii užitou v § 6 odst. 7 písm. a) a d) zákona.

Dle krajského soudu je pak nutno zákonodárcem užitý termín „*hodnota*“ vyložit a vnímat jako skutečnou pořizovací cenu (pořizovací hodnotu) pracovního oblečení, stejnokrojů či osobních ochranných pracovních prostředků, kdy u takto poskytovaného plnění a takto vynaložených prostředků se nebude jednat o navýšení majetku zaměstnanců, tj. o jejich příjem podléhající zdanění. Naproti tomu u výdajů poskytovaných na udržování pracovního oblečení, stejnokrojů či ochranných pracovních prostředků a prostředků mycích, čisticích a dezinfekčních, kdy zákonodárce užívá pojmy jako „náklad či příspěvek“ a kdy reálnou výši těchto výdajů lze obtížně „zdokladovat“, má své opodstatnění paušalizace těchto výdajů, kterou zákonodárce upravuje v navazujícím ustanovení § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů, a tedy pouze tyto výdaje je možno poskytovat jako paušální peněžitá plnění bez toho, aniž by v této podobě byla předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti zaměstnanců.

Krajský soud tak má ve shodě se žalovaným za to, že pro tzv. „*hodnoty*“ poskytované zaměstnavatelem ve smyslu § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů je sjednání finančního paušálu dle § 6 odst. 8 téhož zákona tak, aby nebylo předmětem zdanění zaměstnanců, vyloučeno. Poskytne-li zaměstnavatel svým zaměstnancům pracovní oblečení určené pro výkon zaměstnání (při současném naplnění dalších zákonných podmínek), pak jeho „*hodnota*“ (tj. jeho skutečná pořizovací hodnota) nebude u zaměstnance příjmem ze závislé činnosti tak, jak předpokládá ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních

z příjmů. Naproti tomu paušálně poskytovaná (vyplácená) peněžní částka bude představovat příjem zaměstnance podléhající dani z příjmů ze závislé činnosti.

Krajský soud se tedy přiklonil k výkladu zaujatému žalovaným, že ustanovení § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů upravující možnost hradit výdaje paušální částkou dopadá toliko na případy pravidelně se opakujících výdajů, které lze zprůměrovat. V posuzované věci tak budou typickým příkladem pro paušalizaci právě např. výdaje na udržování jednotného pracovního oblečení a stejnokrojů. Byť žalobce v žalobě poukazuje na skutečnost, že ustanovení § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů odkazuje na úhradu výdajů (náhrad) podle odst. 7 písm. b) až d) téhož ustanovení bez toho, aniž by tyto výdaje byly jakkoli rozlišovány, krajský soud na základě výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že v případě ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) zákona je paušální náhrada výdajů bez toho, aniž by představovala zdanitelný příjem zaměstnanců, možná pouze v případě nákladů (příspěvků) na udržování pracovního oblečení či stejnokrojů, nikoli však na jejich pořízení.

Pokud pak žalobce v této souvislosti namítá nesprávnou aplikaci ustanovení § 133a odst. 5 zákoníku práce, dle kterého zaměstnavatel nesmí nahrazovat poskytování osobních ochranných pracovních prostředků finančním plněním, lze žalobci přisvědčit, že předmětný odkaz žalovaného na uvedené ustanovení není v dané věci případný. Ustanovení § 133a odst. 5 zákoníku práce na projednávaný případ nedopadá, neboť se týká výlučně poskytování ochranných pracovních prostředků, kterými sice mohou být při splnění podmínek stanovených v § 133a odst. 2 zákoníku práce (mimořádné znečištění či opotřebení při práci) též pracovní oděv nebo obuv, v daném případě však nebyly podmínky pro aplikaci odst. 2 naplněny a žalobce ani svým zaměstnancům ochranný pracovní oděv neposkytoval. Přesto je možno uvedené pochybení žalovaného hodnotit jako dílčí, nemající vliv na zákonnost jím vydaného rozhodnutí, neboť žalovaný odkazoval na předmětné ustanovení toliko podpůrně. Nejednalo se tedy o stěžejní rozhodovací důvod, o který by se primárně opírala argumentace žalovaného a na kterém by bylo vydané rozhodnutí založeno.

VI. Závěr a náklady řízení

Krajský soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů účastníků řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Plzni dne 27. března 2013

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková