



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudkyň JUDr. Jarmily Ďáskové a JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobce **Masarykova univerzita**, se sídlem Brno, Žerotínovo náměstí 617/9, zastoupeným Mgr. Jiřím Purketem, daňovým poradcem, se sídlem Brno, Kopečná 11, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, náměstí Svobody 4, o žalobách proti rozhodnutím správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloby **se z a m í t a j í**.
- 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 :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se původně čtyřmi samostatnými žalobami domáhal vydání rozsudků, kterými by bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 25. 11. 2010, č. j. 16296/10-1101-700366, rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 11. 2010, č. j. 16297/10-1101-700366, rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 11. 2010, č. j. 16299/10-1101-700366, rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 11. 2010, č. j. 163000/10-1101-700366, věci byly vráceny žalovanému k dalšímu řízení a žalovaný byl zavázán k povinnosti zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení. K návrhu žalobce soud usnesením ze dne 5. 3. 2012, č. j. 31Af 4/2011 – 44, řízení ve věcech vedených

pod sp. zn. 31Af 4/2011, 31Af 5/2011, 31Af 6/2011 a 31Af 7/5011 spojil ke společnému projednání s tím, že věc bude nadále vedena pod sp. zn. 31Af 4/2011.

II. Obsah žalob

[2] Žaloby odůvodnil tím, že napadená rozhodnutí žalovaného považuje za nezákonná, neboť žalovaný věci nesprávně posoudil po právní stránce. Žalobce je přesvědčen, že rozdíl v právním hodnocení způsobu placení členských příspěvků za členství žalobcových zaměstnanců ve vědeckých institucích, resp. jeho daňových důsledků, je způsoben neschopností Finančního úřadu Brno I (dále jen „správce daně“) a žalovaného, posoudit věci ve všech jejích souvislostech a důsledcích. Žalobce je přesvědčen, že vědecká práce pro žalobce (včetně působení zaměstnance ve vědecké organizaci) nepochybně přináší zaměstnanci nemateriální prospěch, jde o prospěch, který nelze vyčíslit a který nepodléhá zdanění (stejně jako není vyčíslován a zdaňován odborný růst pracovníků v jiných profesích). Žalobce si je vědom skutečnosti, že zaměstnanci může vzniknout skutečná výhoda uváděná žalovaným, avšak pouze v případě, že členství v organizaci reálně využije ve svůj prospěch. Tak tomu je např. v případě zaměstnanců působících současně jako advokáti, kterým žalobce uhradil členské příspěvky do České advokátní komory. V tomto případě uznal žalobce své pochybení a předepsání daně z příjmů z členských příspěvků hrazených za zaměstnance České advokátní komory nebylo napadeno odvoláním. Žalobce tvrdí, že v případě, kdy jako zaměstnavatel vyšle svého zaměstnance k působení ve vědecké organizaci, nemůže požadovat po zaměstnanci, aby nesl náklady s tím spojené. Pokud pak v těchto případech nese náklady zaměstnavatel, nemůže z této skutečnosti zaměstnanci vzniknout příjem. Tím je zajištěno shodné postavení zaměstnanců, kteří působí ve vědeckých organizacích se zaměstnanci, kteří v těchto organizacích nepůsobí (z hlediska finančního). Pokud by žalobce přistoupil na argumentaci žalovaného, byli by právě ti zaměstnanci, kteří jsou žalobcem vysláni k vědeckému působení v uvedených organizacích (a na jejichž dalším působení u žalobce má žalobce zájem), finančně znevýhodněni tím, že by buďto museli nést náklady, které vznikají z důvodů na straně jejich zaměstnavatele (členské příspěvky) nebo by byli postiženi daní vypočtenou z reálně neexistujícího příjmu. Podle žalobce je zřejmé, že jeho vlastní vědecká a pedagogická činnost je významně propojena s působením ve vědeckých organizacích. Takové působení je možné pouze prostřednictvím fyzických osob – žalobcových zaměstnanců. Tito zaměstnanci jsou vysíláni k členství žalobcem a žalobce nese náklady s tím spojené. Zaměstnancům z této skutečnosti nevzniká příjem, neboť pouze plní své pracovní povinnosti a povinnosti žalobce, které mu byly uloženy v souvislosti s financováním jeho vědecké činnosti poskytovateli finančních prostředků. Žalovaný tedy v rozporu se zákonem neposoudil věci ve všech jejích souvislostech a proto je tvrzení žalovaného o vzniku zdanitelného příjmu zaměstnanců – členů vědeckých organizací nesprávné. Žalobce uzavřel, že jeho postupem nevzniká u zaměstnance, člena odborné organizace příjem, ale je zachována rovnováha mezi zaměstnanci, kteří jsou členy odborných organizací a zaměstnanci, kteří v odborných organizacích nepůsobí. Fakticky i právně tedy nedochází ke vzniku skutečného příjmu na straně zaměstnance, ale žalobcovým postupem dochází ke snížení majetku

zaměstnance z důvodů a na straně žalobce (zaměstnanec tedy není nucen nést náklady na úhradu členských příspěvků za členství v odborné organizaci, kam je vyslán zaměstnavatelem). Je zcela nepochybné, že navýšení majetku z důvodu úhrady členského příspěvku se u zaměstnance reálně nijak neprojevuje. K podpoře správnosti svého právního výkladu posuzované problematiky odkázal žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136.

III. Vyjádření žalovaného

[3] Žalovaný v písemném vyjádření k žalobám zdůraznil, že o zákonnosti svých rozhodnutí nemá žádné pochybnosti a proto navrhl, aby soud žaloby jako nedůvodné zamítl.

[4] Podstatnou otázkou v přezkoumávaných věcech bylo, zda úhrada členských příspěvků provedená žalobcem za své zaměstnance – členy různých „profesních organizací“ je či není v předmětném zdaňovacím období jejich příjmem ze závislé činnosti podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[5] V přezkoumávaných věcech uhradil zaměstnavatel – daňový subjekt za své zaměstnance částky členských příspěvků do různých profesních organizací, které byli povinni platit sami tito zaměstnanci jako členové těchto organizací. Částky členských příspěvků uhrazené zaměstnavatelem za zaměstnance je nutno posoudit jako příjem plynoucí těmto zaměstnancům od jejich zaměstnavatele – daňového subjektu, tj. dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů jako příjem plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti. Z předložených mzdových listů zaměstnanců za rok 2006, 2007 a 2008 správce daně shledal, že členské příspěvky hrazené daňovým subjektem za zaměstnance nebyly v příslušném zdaňovacím období zahrnuty do úhrnu příjmů jednotlivých zaměstnanců za příslušný kalendářní měsíc a nebyly podrobeni dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, čímž daňový subjekt porušil ustanovení § 38h odst. 1 a 2, resp. 4 zákona o daních z příjmů. U zaměstnanců, kterým daňový subjekt prováděl roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění za zdaňovací období podle ustanovení § 38ch zákona o daních z příjmů, nebyly uhrazené členské příspěvky zahrnuty do ročního úhrnu příjmů ze závislé činnosti těchto zaměstnanců a výpočet daně a ročního zúčtování v důsledku toho nebyl proveden správně.

[6] V podrobnostech pak žalovaný odkázal na obsah daňového spisu a odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí.

III. Relevantní skutečnosti plynoucí ze spisového materiálu

[7] Z konkrétních okolností přezkoumávaných věcí je pro přehlednost vhodné chronologicky zdůraznit následující skutečnosti.

[8] Správce daně provedl u žalobce v období od 30. 3. 2009 do 21. 4. 2010 kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků a daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou za zdaňovací období roku 2006, 2007 a 2008, zahájenou protokolem o ústním jednání ze dne 30. 3. 2009, č. j. 99447/09/288560709494, rozšířenou o kontrolu správnosti ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků a daňového zvýhodnění za rok 2008 provedeného v roce 2009. Uvedená skutečnost vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 15. 12. 2009, č. j. 315217/09/288560709494.

[9] Z protokolu o ústním jednání ze dne 21. 4. 2010, č. j. 118735/10/288560709494, vyplývá, že správce daně projednal se zástupcem žalobce výsledek kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků a daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2006, 2007 a 2008, včetně správnosti ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků a daňového zvýhodnění za rok 2008, provedeného v roce 2009. Zástupce žalobce převzal zprávu o výsledku kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků a daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou č. j. 118732/10/288560709494, vč. tabulky zobrazující rozdíl na sražených zálohách na daň za rok 2006, 2007 a 2008 (39 stran).

[10] Rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 11. 2010, č. j. 16296/10-1101-700366, bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně ze dne 28. 4. 2010, č. j. 128433/10/288561706489, tj. platebnímu výměru, kterým byla žalobci předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle zákona o daních z příjmů za zdaňovací období roku 2006 ve výši 80.192,- Kč a současně sděleno penále ve výši 16.038,- Kč.

[11] Rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 11. 2010, č. j. 16297/10-1101-700366, bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně ze dne 28. 4. 2010, č. j. 128526/10/288561706489, tj. platebnímu výměru, kterým byla žalobci předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle zákona o daních z příjmů za zdaňovací období roku 2007 ve výši 43.092,- Kč a současně sděleno penále ve výši 8.618,- Kč.

[12] Rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 11. 2010, č. j. 16299/10-1101-700366, bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně ze dne 28. 4. 2010, č. j. 128563/10/288561706489, tj. platebnímu výměru, kterým byla žalobci předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle zákona o daních z příjmů za zdaňovací období roku 2008 ve výši 22.410,- Kč a současně sděleno penále ve výši 4.482,- Kč.

[13] Rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 11. 2010, č. j. 16300/10-1101-700366, bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně ze dne 28. 4. 2010, č. j. 128589/10/288561706489, tj. platebnímu výměru, kterým byla žalobci předepsána

k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle zákona o daních z příjmů za zdaňovací období roku 2009 ve výši 1.710,- Kč a současně sděleno penále ve výši 342,- Kč.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[14] Žaloby byly podány v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), jde o žaloby přípustné (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

[15] Soud přezkoumal napadená rozhodnutí, vázán rozsahem a důvody, které žalobce uplatnil v žalobách (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Při přezkoumání napadených rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné. Při svém rozhodování vyšel z následujících skutečností, úvah a závěrů:

[16] Skutkový stav věci je mezi účastníky nesporný. Žalobce (daňový subjekt) jako zaměstnavatel prováděl v kontrolovaných zdaňovacích obdobích úhrady individuálních členských příspěvků, včetně úhrad přihlášek (dále jen „členské příspěvky“) za některé své zaměstnance do různých tuzemských i zahraničních stavovských a profesních organizací, společností, asociací, vědeckých sdružení atd. (dále jen „odborné organizace“), ve kterých byli jeho zaměstnanci individuálními členy. Vlastní členství v těchto odborných organizacích bylo dobrovolné a nebylo podmínkou pro vznik a trvání pracovněprávního vztahu u žalobce. Úhrady členských příspěvků za zaměstnance byly realizovány bezhotovostním převodem z bankovního účtu žalobce na základě písemné žádosti zaměstnance – člena odborné organizace o uhrazení členského příspěvku.

[17] Podstata sporu se nachází výlučně v rovině právní, kde je třeba posoudit a vypořádat otázku, zda úhrada individuálních členských příspěvků provedená žalobcem za jeho zaměstnance – členy odborných organizací v kontrolovaných daňových obdobích představuje či nepředstavuje jejich příjem ze závislé činnosti podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů.

[18] Při právním posouzení věci postupoval soud dle níže uvedených zákonných ustanovení.

[19] Podle ustanovení § 3 odst. 2 zákona o daních z příjmů (ve znění rozhodném pro přezkoumávaná zdaňovací období), příjmem ve smyslu odstavce 1 se rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou.

[20] Podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, příjmy ze závislé činnosti jsou 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.

[21] Podle ustanovení § 6 odst. 3 věta první zákona o daních z příjmů, příjmy podle odstavce 1 se rozumějí příjmy pravidelné nebo jednorázové bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoli, zda je od zaměstnavatele dostává zaměstnanec nebo osoba, na kterou přešlo příslušné právo podle zvláštních předpisů, a zda jsou vypláceny nebo připisovány k dobru anebo spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance, kteří jsou poplatníky z příjmů ze závislé činnosti.

[22] V přezkoumávaných věcech se soud plně ztotožňuje s právním posouzením věcí daňovými orgány. Pro posouzení věci je podstatné, že vlastní členství zaměstnanců žalobce v těchto odborných organizacích bylo dobrovolné a nebylo podmínkou pro vznik a trvání pracovněprávního vztahu u žalobce. Tím, že žalobce v přezkoumávaných zdaňovacích obdobích přímou bezhotovostní platbou uhradil částky individuálních členských příspěvků za některé své zaměstnance, bylo ze strany žalobce těmto zaměstnancům bezpochyby poskytnuto plnění ve výši uhrazených členských příspěvků mající charakter nepeněžního příjmu.

[23] Tvrzení žalobce o tom, že jeho postupem nevzniká u zaměstnance, člena odborné organizace příjem, ale je zachována rovnováha mezi zaměstnanci, kteří jsou členy odborných organizací a zaměstnanci, kteří v odborných organizacích nepůsobí, považuje soud za nelogické a vnitřně rozporné. Pojmy zaměstnanec a zaměstnavatel jsou legislativní zkratky pro účely zákona o daních z příjmů; nejsou relevantní významům těchto pojmů např. v pracovněprávní legislativě. Za zaměstnance považuje zákon o daních z příjmů každou fyzickou osobu, která má příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky; neříká přitom v jakých intervalech, kdy a jak často a v jaké formě (peněžní, nepeněžní apod.) mají tyto příjmy plynout. Subjekt, který příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky poskytuje (vyplácí opět bez ohledu zda v peněžní formě nebo v nepeněžní formě a jak často, v jakých intervalech apod.), je v zákoně o daních z příjmů označen za zaměstnavatele. V přezkoumávaných věcech je v první řadě relevantní, že postupem žalobce (zde zaměstnavatele) vznikl u zaměstnanců (členů odborné organizace) nepeněžitý příjem. V druhé řadě soud zdůrazňuje, že výklad realizovaný žalobcem by vedl k faktické diskriminaci zaměstnanců nezapojených do odborných organizací, kteří by tak byli v rovněž nepeněžitých příjmech vystaveni zřejmému znevýhodnění ve vztahu ke svým kolegům, za které žalobce individuální členské příspěvky do odborných organizací uhradil.

[24] Podle názoru soudu, žalovaný po právní stránce posoudil mezi účastníky nesporný skutkový stav věci ve všech vzájemných souvislostech, logicky a souladně se zákonem, řádně odůvodnil svůj právní závěr, že částky individuálních členských příspěvků uhrazených žalobcem za zaměstnance představují nepeněžní příjem plynoucí zaměstnancům od jejich zaměstnavatele spadající pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů jako příjem plynoucí v souvislosti s výkonem závislé činnosti, který je předmětem daně z příjmů podle ustanovení § 3 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Daňové orgány tedy posoudily předmět řízení správně a důvodně

dospěly k závěru, že žalobce byl povinen uvedené nepeněžní příjmy zahrnout v kontrolovaných zdaňovacích obdobích do úhrnu příjmů jednotlivých zaměstnanců za příslušný kalendářní měsíc a podrobit je dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle ustanovení § 38h odst. 1 a 2, resp. 4 zákona o daních z příjmů a u zaměstnanců, kterým žalobce prováděl roční zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků a daňového zvýhodnění, zahrnout uvedené nepeněžní příjmy do ročního úhrnu příjmů podle ustanovení § 38ch zákona o daních z příjmů. Žalobce tak neučinil, vydané platební výměry správce daně následně potvrzené rozhodnutími žalovaného, soud shledal zákonnými.

[25] Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136, publikovaný ve Sb. NSS č. 5/2006, dostupný na www.nssoud.cz, neshledal soud v okolnostech skutkových a právních za příléhavý na nyní přezkoumávané věci. V citovaném rozsudku řešená problematika nepeněžitých příjmů se vztahovala k technickému zhodnocení nemovitosti v kontextu obecného vztahu mezi pronajímatelem a nájemcem nemovitosti, a to z pohledu časového okamžiku faktického nabytí nepeněžního příjmu vlastníka nemovitosti. Podstata nyní přezkoumávaných věcí je odlišná [viz bod 17].

V. Shrnutí a náklady řízení

[26] Soud po přezkoumání žalobami napadených rozhodnutí, neshledal důvod, pro který by přisvědčil žalobci ohledně jím tvrzené nezákonnosti přezkoumávaných rozhodnutí, neboť žalovaný věci po právní stránce posoudil souladně se zákonem. Za tohoto stavu věci rozhodl tak, že v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[27] Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci úspěšnému žalovanému však žádné další náklady nad rámec jeho jinak běžné administrativní činnosti nevznikly, z tohoto důvodu bylo rozhodnuto tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

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

právnícké vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Krajský soud v Brně dne 28. března 2012

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu