



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **J. B.**, zastoupen JUDr. Michalem Hruškou, advokátem se sídlem Svatojánské náměstí 47, Trutnov proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. listopadu 2006, č. j. 9 Ca 215/2005 - 25

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. listopadu 2006, č. j. 9 Ca 215/2005 - 25, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2006, č. j. 9 Ca 215/2005 - 25, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 29. 10. 2004, č. j. FŘ-9959/11/04, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 (dále "finanční úřad") ze dne 21. 8. 2003, č. j. 304973/03/005911/3450, o vyměření daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků vybíranou srážkou podle zvláštní sazby za zdaňovací období roku 2001 na částku 2119 Kč. Městský soud v odůvodnění rozsudku mimo jiné uvedl, že neshledal důvodnou žalobní námitku, že finanční ředitelství, ačkoliv uznalo, že stěžovatel nebyl v postavení tzv. ekonomického zaměstnavatele podle ust. § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2001 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a že se nejednalo o mezinárodní pronájem pracovních sil, nezohlednilo v základu daně jako nezdanitelné částky představující náhrady cestovních výdajů zaměstnanců stěžovatele. Stěžovatel jako plátce daně při daňové kontrole, ale ani při podaném odvolání, nedoložil žádné důkazní prostředky, které

se mohly stát podkladem pro vynětí tvrzených náhrad cestovného základu daně vybírané srážkou. Dále v průběhu daňového řízení, a ani v řízení před soudem, nikdy nekonkretizoval své námitky v tom, jaké náhrady, v jaké výši a u jakých zaměstnanců a z jakých důvodů měly být zohledněny jako nezdanitelné částky daně, nenavrhoval důkazy k prokázání těchto svých obecných tvrzení. Na základě těchto skutečností neshledal městský soud důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí.

V zákonné lhůtě podal proti tomuto rozsudku stěžovatel kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal nesprávné posouzení otázky zohlednění úhrady cestovních výdajů. Stěžovatel uznal, že jeho původní názor na vznik stálé provozovny na území České republiky nebyl správný, souhlasí tedy, že je přímým zaměstnavatelem, avšak tím spíše měl správce daně uznat jeho zaměstnancům nárok na náhradu cestovních výdajů při pracovních cestách a částky na náhradu těchto výdajů vyplacené stěžovatelem jako zaměstnavatelem měly být posouzeny jako částky, které nelze považovat za předmět daně, a to alespoň ve výši uznané zákonem o daních z příjmů. Tento aspekt finanční ředitelství zcela pominulo a nebralo v úvahu, že v příjmech zaměstnanců stěžovatele, z nichž byla daň doměřena, jsou zahrnuty i tyto odůvodněné úhrady cestovních výdajů. Původně finanční úřad posuzoval stěžovatele jako tzv. ekonomického zaměstnavatele podle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, a proto i náhrady cestovného posoudil jako zdanitelný příjem zaměstnance. Finanční ředitelství uznalo, že stěžovatel ekonomickým zaměstnavatelem není, ale zcela opomenulo důsledky tohoto posouzení a skutečnost, že náhradu cestovních výdajů nelze posuzovat jako zdanitelný příjem podle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, nýbrž podle odst. 7 citovaného ustanovení jako částku, která není předmětem daně. Podle stěžovatele posoudil i městský soud tuto otázku nesprávně v důsledku toho, že zaměnil "částku, která není předmětem daně" a "nezdanitelnou částku" a odmítl žalobní námitku stěžovatele poukazem na zákonný režim "nezdanitelných částek", ačkoli jimi náhrady cestovních výdajů nejsou. Městský soud tak posuzoval námitku stěžovatele podle ustanovení, která na daný případ vůbec nedopadají. Pokud dále uvedl, že tato námitka nebyla nikdy konkretizována co do osob zaměstnanců a výše náhrad u nich uplatňovaných, jde o argument, který je v rozporu s obsahem spisu, protože součástí zprávy o daňové kontrole je přesná specifikace těchto údajů. Z podaného odvolání vyplývá, že si stěžovatel vyhradil právo vyjádřit se k výsledkům daňové kontroly do 30 dnů, což učinil s uvedením všech relevantních námitek. Finanční ředitelství k nim však neoprávněně nepřihlédlo. Proto stěžovatel navrhl zrušení rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Pokud městský soud v napadeném rozsudku podřadil náhrady cestovních výdajů pod nezdanitelné části daně, pochybil a na základě této chybné konstrukce pak posuzoval námitku stěžovatele o zohlednění náhrad cestovních výdajů v základu daně zaměstnanců stěžovatele.

Podle ustanovení § 6 odst. 13 zákona o daních z příjmů jsou základem daně (dílčím základem daně) příjem ze závislé činnosti nebo funkční požitky, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, snížené o sražené nebo zaměstnancem uhrazené částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, které je podle zvláštních předpisů povinen platit zaměstnanec; u zaměstnanců, na které se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, příspěvky na toto zahraniční pojištění.

U poplatníků uvedených v ustanovení § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů je základem daně jejich příjem ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž Česká republika neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, snížený o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí. Náhrady za cestovní výdaje jsou na straně zaměstnance příjmem, který zákon o daních z příjmů neposuzuje jako příjem a předmět daně (§ 6 odst. 7 citovaného zákona). Na straně zaměstnavatele mohou být výdajem, jenž základ daně ovlivňuje. Náhrady cestovních výdajů vyplacené zaměstnancům upravuje jako náklady zaměstnavatele § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o daních z příjmů. Daňově uznatelným výdajem jsou podle tohoto ustanovení částky náhrad cestovních výdajů do maximální výše stanovené zvláštním právním předpisem, kterými se pro účely tohoto zákona rozumí též stravné při tuzemských pracovních cestách do výše horní hranice stravného a při zahraničních pracovních cestách též kapesné do výše 40 % stravného a zvýšení stravného až o 15 % u zaměstnanců vymezených zvláštním právním předpisem. Tímto zvláštním předpisem byl v roce 2001 zákon č. 119/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o cestovních náhradách“), který upravuje poskytování náhrad výdajů zaměstnancům při pracovních cestách, při jiných změnách místa výkonu práce, při přijetí do zaměstnání a při přidělení k výkonu práce v zahraničí.

Podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o cestovních náhradách se pracovní cestou pro účely tohoto zákona rozumí doba od nástupu zaměstnance na cestu k výkonu práce do jiného místa, než je jeho pravidelné pracoviště, včetně výkonu práce v tomto místě, do návratu zaměstnance z této cesty. Podle odst. 2 citovaného ustanovení se zahraniční pracovní cestou pro účely tohoto zákona rozumí doba pracovní cesty (odst. 1) z České republiky do zahraničí, ze zahraničí do České republiky a doba pracovní cesty v zahraničí. Podle odst. 3 citovaného ustanovení se pravidelným pracovištěm pro účely tohoto zákona rozumí místo dohodnuté se zaměstnancem; není-li takové místo dohodnuto, je pravidelným pracovištěm místo výkonu práce sjednané v pracovní smlouvě. U zaměstnanců, u nichž častá změna pracoviště vyplývá ze zvláštní povahy povolání, je možno jako pravidelné pracoviště dohodnout i místo pobytu. Pokud má zaměstnanec na základě dohody o provedení práce provést pracovní úkol v místě mimo obec pobytu, může

s ním zaměstnavatel v této dohodě sjednat, že mu poskytne i při cestě z obce pobytu do místa výkonu práce a zpět náhrady jako při pracovní cestě.

Podle § 17 zákona o cestovních náhradách přísluší zaměstnanci s pravidelným pracovištěm v zahraničí za dny cesty z České republiky do místa pravidelného pracoviště a zpět a při pracovních cestách v zahraničí náhrady jako při zahraniční pracovní cestě. Pokud se zaměstnancem cestuje jeho rodinný příslušník (§ 2 odst. 4), lze zaměstnanci poskytnout též náhrady prokázaných jízdních, ubytovacích a nutných vedlejších výdajů, které vznikly tomuto rodinnému příslušníkovi.

Z uvedeného vyplývá, že pro určení, zda náhrady cestovních výdajů vyplacené stěžovatelem jsou daňově uznatelné, je třeba si zodpovědět zejména otázky, zda se jednalo o zaměstnance stěžovatele, podle jakého práva s nimi byly pracovní smlouvy uzavřeny a s jakým obsahem, zda jsou zaměstnanci považováni za rezidenty a samozřejmě, zda tyto náhrady byly zaměstnancům vůbec (a oprávněně) vyplaceny. Oprávněnost je založena ujednáním v pracovní smlouvě, vnitřním předpisem apod.

Pracovní cestu rovněž definoval zákoník práce (zákon č. 65/1965 Sb., ve znění pozdějších předpisů) jako časově omezené vyslání zaměstnance zaměstnavatelem mimo sjednané místo výkonu práce. Zaměstnavatel může vyslat zaměstnance na dobu nezbytné potřeby na pracovní cestu, je-li tato podmínka dohodnuta v pracovní smlouvě. Zaměstnanec na pracovní cestě koná práci podle pokynů vedoucího zaměstnance, který ho na pracovní cestu vyslal (§ 38 odst. 1). Podle § 6 zákoníku práce pracovníprávní vztahy mezi zaměstnanci a cizozemskými zaměstnavateli na území České republiky, jakož i mezi cizinci pracujícími na území České republiky a tuzemskými zaměstnavateli se řídí zákoníkem práce, pokud právní předpisy o mezinárodním právu soukromém nestanoví jinak.

Podle § 16 odst. 1 zákona č. 97/1963 Sb., o mezinárodním právu soukromém a procesním se řídí poměry z pracovní smlouvy, pokud se účastníci nedohodnou na něčem jiném, právem místa, kde pracovník vykonává práci. Koná-li však pracovník práci v jednom státě na základě pracovního poměru s organizací, která má sídlo v jiném státě, je rozhodné právo sídla organizace, leč by šlo o osobu, která má bydliště ve státě, kde se práce vykonávala. Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, publikovaná pod č. 257/1993 Sb. v čl. 24 stanoví, že státní příslušníci jednoho smluvního státu nebudou podrobeni v druhém smluvním státě žádnému zdanění nebo povinnostem s ním spojeným, které jsou jiné nebo tíživější než zdanění a s ním spojené povinnosti, kterým jsou nebo mohou být podrobeni státní příslušníci tohoto druhého státu, kteří jsou ve stejné situaci. Toto ustanovení se bez ohledu na ustanovení článku 1 uplatní rovněž na osoby, které nejsou rezidenty jednoho nebo obou smluvních států. Na základě tohoto ustanovení mají v daňové rovině zaměstnanci stěžovatele právo na náhrady za stejných podmínek jako zaměstnanci čeští, tedy tak, jak bylo uvedeno výše. Správce daně byl tudíž povinen cestovní výdaje zohlednit a nezatěžovat daní z příjmu, pokud to zákon výslovně zakazuje.

Ze zprávy o kontrole ze dne 12. 6. 2003 vyplývá, že zaměstnancům stěžovatele byly vypláceny zvlášť mzdy a zvlášť cestovní náhrady a že daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků odváděl stěžovatel ve Slovenské republice, kde je bydliště stěžovatele a místo výkonu práce zaměstnance podle pracovní smlouvy. Ve zprávě o kontrole pak finanční úřad konstatoval, že "nelze uznat stravné a cestovné vyplácené zaměstnancům jako nezdanitelný příjem. Ekonomický zaměstnavatel nese ekonomicky i tuto část příjmu - § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů." Finanční úřad však nijak ve zprávě o kontrole, potažmo finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání (citaci § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů označil odvolací orgán za chybnou) nezdůvodňuje, jak k takovému závěru dospěl.

Pokud jde o námitku stěžovatele, že se ke zprávě o kontrole vyjádřil a uvedl všechny své námitky, k tomu poukazuje Nejvyšší správní soud na to, že obsahem předloženého správního spisu takové vyjádření, mimo odvolání, není. Stěžovatel jej sám blíže v kasační stížnosti nevymezuje. Za takové situace nemůže ani městský soud, ani Nejvyšší správní soud posoudit, zda takové vyjádření existovalo, co obsahovalo, jak se k němu vyjádřilo finanční ředitelství a zda toto odůvodnění rozhodnutí v tomto rozsahu bylo dostatečné a zákonné. Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku správně uvedl, že zpráva o daňové kontrole byla projednána 13. 8. 2003 bez připomínek. Avšak v odvolání stěžovatel konstatoval, že daň doměřená z mezd a náhrad cestovních výdajů byla doměřena v rozporu s § 22 zákona o daních z příjmů i mezinárodním právem. V rozhodnutí o odvolání se finanční ředitelství zabývalo zejména vznikem stále provozovny, povinností stěžovatele odvádět zálohy na daň z příjmů svých zaměstnanců ze zdrojů v České republice a otázkou snížení jejich základu daně o nezdanitelnou část. Otázkou náhrad cestovních výdajů se však vůbec nezabývalo.

Podle ustanovení § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, se musí odvolací orgán v odůvodnění rozhodnutí vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými, jinak popře zásadu zákonnosti daňového řízení. K této otázce existuje početná judikatura, např. rozsudek 7 Afs 10/2003 - 72, č. 369/2004 Sb. NSS, nebo rozsudek 7 Afs 13/2003 - 71, č. 728/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz, nebo rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6 A 48/92 - 23), uveřejněný v časopise Správní právo pod č. 27, v němž soud vyslovil, že „Z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a - v případě rozhodování o relativně neurčité sankci - jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši. Rozhodnutí, jehož odůvodnění obsahuje toliko obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správnými, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybějí.“

Pokud se finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání nevypořádalo se všemi námitkami, jde o vadu řízení, která způsobuje nezákonnost napadeného správního rozhodnutí, jíž se měl městský soud zabývat a napadené rozhodnutí o odvolání na jejím

základě podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Tato kasační námitka je důvodná.

Závěrem lze shrnout, že náhrady cestovních výdajů zahraničního zaměstnance zaměstnavatele, který má v tuzemsku stálou provozovnu a mzdy svých zaměstnanců zdaňuje podle českého práva a vyplacení náhrad má dohodnuto v pracovní smlouvě či určeno ve vnitřním předpise, jsou v souladu s čl. 24 Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, publikovaná pod č. 257/1993 Sb., podle zásady rovného zacházení nezdanitelným příjmem podle § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Protože městský soud podřadil pod pojem "nezdanitelné části základu daně" náhrady cestovních výdajů nesprávně a nezabýval se dále vadou napadeného správního rozhodnutí spočívající v deficitu odůvodnění námitky zohlednění náhrad cestovních výdajů, Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Vyslovenými právními názory Nejvyššího správního soudu je městský soud v souladu s ustanovením § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán.

Podle § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne městský soud v novém rozhodnutí i o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 14. května 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně
senátu

