



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **HOCHTIEF CZ a. s.**, se sídlem Plzeňská 16/3217, Praha 5, zast. Mgr. Miroslavem Průšou, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 9. 2008, č. j. 10 Ca 157/2008 - 23,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 9. 2008, č. j. 10 Ca 157/2008 - 23 **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobce (dále též stěžovatel) domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 9. 2008, č. j. 10 Ca 157/2008 - 23, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2008, č. j. 3755/08 - 1100; tímto rozhodnutím bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Táboře ze dne 6. 11. 2007, č. j. 128311/07/110917/4409 a předepsána daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2004 ve výši 57 560 Kč.

Stěžovatel, ačkoliv výslovně neuvádí, v čem spatřuje důvody podané kasační stížnosti, z jejího obsahu lze dovodit, že namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel nesouhlasí s právním názorem soudu I. stupně, jakož i žalovaného a uvádí, že dle ust. § 6 odst. 6 zákona o dani z příjmů ve znění pro rok 2004, poskytuje-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně motorové vozidlo k používání pro služební i soukromé účely, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši 1 % vstupní ceny vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla. Jde-li o najaté vozidlo, vychází se ze vstupní ceny vozidla u původního vlastníka, a to i v případě, že dojde k následné koupi vozidla. Pokud ve vstupní ceně není zahrnuta daň z přidané hodnoty, pro účely tohoto ustanovení se cena o tuto daň zvýší. Podle ust. § 29 odst. 10 téhož zákona u osobního automobilu kategorie M1, až na výjimky, může být pro účely tohoto zákona vstupní cena nebo zvýšená vstupní cena maximálně ve výši 900 000 Kč. Z uvedeného důvodu se stěžovatel domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti má za to, že aplikoval obě normy tj. ust. § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů a ust. § 29 odst. 10 zákona o daních z příjmů správně, když vycházel ze vstupní ceny vozidel s tím, že respektoval zákonný limit. Současně však vzhledem k tomu, že v této vstupní ceně nebyla zahrnuta daň z přidané hodnoty, zvýšil o ni vstupní cenu. Po zvýšení vstupní ceny dospěl k výsledné vstupní ceně zvýšené o daň z přidané hodnoty, ze které stanovil jedním procentem příjem stěžovatelových zaměstnanců.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je vázán důvody kasační stížnosti. V souzené věci stěžovatel uplatnil kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích v mezích důvodu uplatněného ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Spornou otázkou v projednávané věci je stanovení výše nepeněžního příjmu zaměstnance při poskytnutí motorového vozidla ke služebním i soukromým účelům.

Předmětem daně je ve smyslu ust. § 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je i nepeněžní příjem; podle odst. 3 téhož ustanovení se nepeněžní příjem oceňuje podle zvláštního předpisu, pokud zákon o daních z příjmů nestanoví jinak. Z uvedeného není pochyb o tom, že poskytování služebního vozidla pro soukromé účely zaměstnance představuje určitý nepeněžní příjem.

Osobní automobil v dané věci je nutno proto posuzovat jakožto určitou hodnotu, od které se odvozuje výše zdanitelného příjmu zaměstnance, nikoli jakožto hmotný majetek, o němž takto se všemi dopady účtuje zaměstnavatel – poplatník daně z příjmů právnických osob (tzn. jakožto hmotný majetek, který se určitým způsobem odepisuje).

Předmětem zdanění obecně je vždy skutečný příjem, tedy to, o co se zvýší majetek poplatníka, resp. skutečná výše jakéhokoli plnění nebo poskytnutého zvýhodnění.

Nejvyšší správní soud považuje za nutné předeslat, že právní úprava stanovení nepeněžního příjmu za zdaňovací období roku 2004 zakotvená v ust. § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů je přinejmenším sporná, neboť připouští více možných výkladů.

Podle citovaného ustanovení: „*Poskytuje-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně motorové vozidlo k používání pro služební i soukromé účely, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši 1 % vstupní ceny (§ 29) vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla. Jde-li o najaté vozidlo, vychází se ze vstupní ceny vozidla u původního vlastníka, a to i v případě, že dojde k následné koupi vozidla. Pokud ve vstupní ceně není zahrnuta daň z přidané hodnoty, pro účely tohoto ustanovení se o tuto daň zvýší. Je-li částka, která se posuzuje jako příjem zaměstnance za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla, nižší než 1 000 Kč, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši 1 000 Kč....“*

Ve smyslu výše uvedeného ust. § 3 zákona by východiskem pro zdanění (a skutečným příjmem poplatníka) byla skutečná hodnota automobilu. Poskytoval-li by tedy zaměstnavatel svému zaměstnanci automobil v hodnotě 500 000 Kč, zdanitelný příjem by byl 1% z této ceny, jednalo-li by se o automobil v hodnotě 1 500 000 Kč, předmětem zdanění by byl příjem ve výši 1 % z hodnoty 1 500 000 Kč. Pokud by v ceně automobilu nebyla zahrnuta DPH o tuto daň by byla cena navýšena. Potud by nebylo ve výkladu rozporu. Zákonodárce však v uvedeném ustanovení přímo odkázal na vstupní cenu stanovenou v § 29 zákona.

Vstupní cenu v případě osobního automobilu definoval zákon v § 29 odst. 10 takto:

„U osobního automobilu kategorie M1, s výjimkou automobilu, který je využíván provozovatelem silniční motorové dopravy nebo provozovatelem taxislužby na základě vydané koncese, a automobilu druh sanitní a druh pohřební, může být pro účely tohoto zákona vstupní cena nebo zvýšená vstupní cena maximálně ve výši 900 000 Kč.“

Jakkoli úmyslem zákonodárce bylo zjevně limitovat vstupní cenu pro výši uplatněných odpisů, definoval ji pro účely celého zákona, tedy i ust. § 6.

Nejvyšší správní soud již např. v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 – 64 nebo v rozsudku ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155 (přístupno na www.nssoud.cz) konstatoval, že nabízí-li míra neurčitosti interpretovaného ustanovení několik řešení, která jsou argumentačně srovnatelně obhajitelná, pak nastupuje pravidlo, které z citované judikatury vyplývá, totiž povinnost přistoupit k aplikaci toho výkladu, který je pro daňový subjekt nejvýhodnější. Tato povinnost nevzniká např. tam, kde se pluralita možných výkladů projevuje v rozdílném právním názoru soudu a účastníka řízení, protože pak by se sám soudní přezkum stával zcela formálním a musel by prakticky vždy vést k vyhovění návrhu.

Jak plyne ze správního spisu, bylo při daňové kontrole správcem daně zjištěno, že daňový subjekt v r. 2004 poskytoval zaměstnancům – poplatníkům daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků pro služební i soukromé účely osobní automobily kategorie M1, které byly pořízeny formou finančního leasingu. Za bezplatné poskytnutí motorového vozidla zahrnoval stěžovatel do měsíčního příjmu každého poplatníka v roce 2004 1 % ze vstupní ceny poskytnutého vozidla a do měsíčního

příjmu tak zahrnul příjem ve výši 9 000 Kč. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že dle ust. § 6 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro zdaňovací období roku 2004 (dále jen zákon o daních z příjmů) bylo nutno vstupní cenu zvýšit o daň z přidané hodnoty, neboť v daném případě byla vstupní cena motorových vozidel vyšší než 900 000 Kč a vzhledem k tomu, že v této vstupní ceně nebyla zahrnuta daň z přidané hodnoty, zvýšil o tuto daň vstupní cenu, ze které stanovil jedním procentem příjem stěžovatelových zaměstnanců.

V kontextu shora citovaných judikátů dospěl Nejvyšší správní soud v nyní souzené věci k názoru odlišnému od Krajského soudu v Českých Budějovicích, přičemž učinil následující závěry.

Nemůže být sporu o tom, že zaměstnanec, který má možnost bezplatně užívat vozidlo i pro své soukromé účely, má určitou výhodu proti zaměstnanci, který tuto možnost nemá. Jedná se o nepeněžní příjem zaměstnance, kterému bylo vozidlo poskytnuto vedle mzdy a který byl zahrnut do výpočtu měsíční zdanitelné mzdy pro účely zdanění příjmů ze závislé činnosti. Meritem sporu je tedy nyní „pouze“ to, jak uvedenou výhodu ocenit.

Především zmiňované ust. § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2004 pro účely ocenění nepeněžního příjmu vychází ze vstupní ceny, přitom v této souvislosti, jak bylo výše uvedeno, výslovně odkazuje na ust. § 29 odst. 10 zákona o daních z příjmů, tj. limitované vstupní ceny ve výši 900 000 Kč. Zde není pochyb o tom, že výše nepeněžního příjmu činí 1 % z limitované částky vstupní ceny 900 000 Kč (tj. 9 000 Kč za každý i započatý kalendářní měsíc, bez ohledu na skutečnou cenu).

Pokud se jedná o najaté vozidlo formou finančního leasingu, je nutno dle právní úpravy vycházet ze vstupní ceny u původního vlastníka, a to i v případě, že dojde k následné koupi vozidla. I zde je však nutno interpretovat cit. ustanovení tak, že platí pro vstupní cenu limitace stanovená odkazem na ust. § 29 odst. 10 ve větě první cit. ustanovení. Ačkoli nelze odhlédnout od skutečnosti, že ust. § 6 odst. 6 neupravuje vstupní cenu, nýbrž řeší ocenění nepeněžního příjmu zaměstnance, kterému byla poskytnuta výhoda v podobě používání automobilu i k soukromým účelům, je třeba dojít k závěru, že bylo-li zaměstnanci poskytnuto vozidlo pořízené na leasing např. v hodnotě 1 mil. Kč, je nutno vycházet z limitu 9 000 tis. Kč a ocenit nepeněžní příjem zaměstnance max. ve výši 9 000 Kč.

Větu třetí cit. ust. § 6 odst. 6, která uvádí, že pokud není ve vstupní ceně zahrnuta daň z přidané hodnoty, pro účely tohoto ustanovení se o tuto daň zvýší, je nutno interpretovat tak, že dopadá na oba předešlé případy, tj. jak na situaci, kdy plátce daně pořídí vozidlo na základě kupní smlouvy, tak na případy, kdy je vozidlo pořízeno formou finančního leasingu. Při odpovědi na otázku, zda limitovanou vstupní cenu v max. výši 900 000 Kč pro účely ocenění nepeněžního příjmu, v případě kdy ve vstupní ceně není zahrnuta DPH, lze považovat za „strop“ je nutno opět vycházet z právní úpravy vstupní ceny, z ust. § 29 odst. 10 zákona, jež pro účely tohoto zákona stanovuje vstupní cenu maximálně ve výši 900 000 Kč. V případě, kdy vstupní cena bez DPH dosáhne částky 900 000 Kč a více, nelze již tuto vstupní cenu dále zvyšovat, tudíž ust. § 6 odst. 6 in fine nelze aplikovat.

Jak vyplývá z textu v ust. § 6 odst. 6 zákonodárce zde sám navodil stav regrese, kdy pro ocenění nepeněžního příjmu odkázal na ustanovení § 29 odst. 10 cit. zákona, ve kterém je pro účely zákona považována za vstupní cenu nikoliv cena skutečná, nýbrž byla nastolena „fikce vstupní ceny“ limitovaná právě částkou 900 000 Kč. Od této fiktivní výše vstupní ceny je tedy odvislé i samotné ocenění nepeněžního příjmu zaměstnance, jakkoli neodpovídá reálné hodnotě poskytnuté výhody. Při ocenění nepeněžního příjmu je tedy nutno vycházet z předpokladu, že pokud cena u původního vlastníka (bez DPH) přesahuje 900 000 Kč o tuto daň se již vstupní cena nezvýší právě z důvodu její limitace citovaným ustanovením § 29 odst. 10 na něž je cit. ust. § 6 odst. 6 výslovně odkazováno. Věta třetí se tedy v případě dosažení limitu 900 000 Kč, jak již bylo uvedeno, již neuplatní.

Nejvyšší správní soud však připouští, že v daném případě dotčené ustanovení § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů v platném znění pro rok 2004 umožňuje svým zněním i další možnost výkladu, jaký učinil správce daně a poté i krajský soud. Podle tohoto výkladu pro účely ust. § 6 odst. 6 činil limit 900 000 Kč (pro osobní automobily kromě výjimek uvedených v § 29 odst. 10 ZDP), u osobních automobilů pořizovaných formou finančního leasingu tedy limit činil 9 000 Kč, u osobních automobilů pořizovaných formou finančního leasingu, u kterých nebyla ve vstupní ceně zahrnuta daň z přidané hodnoty, se limit 9 000 Kč zvýšil o 1 % z DPH. Např. u osobního automobilu za 1 mil. + 190 tis. Kč DPH, by se nepeněžní příjem zaměstnance mohl počítat z 900 000 Kč + 190 000 Kč a činil by tak 10 900 Kč. Za zcela nesprávnou nelze konečně považovat ani interpretaci daného ustanovení provedenou stěžovatelem, tedy že při výpočtu částky nepeněžního příjmu zaměstnance je možno vycházet ze vstupní ceny, která je zvýšená o daň z přidané hodnoty spočítané z maxima limitní vstupní ceny ve výši 900 000 Kč, neboť i tuto variantu lze z textu dovodit.

Lze konstatovat, že za situace, kdy míra neurčitosti interpretovaného ustanovení § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů ve znění pro rok 2004 nabízí hned několik řešení, která jsou argumentačně srovnatelně obhajitelná, je nutno dodržet výše citované judikované pravidlo, totiž povinnost přistoupit k aplikaci toho výkladu, který je pro daňový subjekt nejvýhodnější, k čemuž v nyní souzené věci také došlo. Nejvyšší správní soud dospěl proto k závěru, že ze vztahu limitu vstupní ceny dle ust. § 29 odst. 10 zákona o daních z příjmů k ocenění nepeněžního příjmu zaměstnanců dle ust. § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů lze uzavřít, že při zdanění příjmů ze závislé činnosti za rok 2004 bylo nutno postupovat tak, jak je výše uvedeno, tj. při překročení limitu vstupní ceny bez DPH se vstupní cena o DPH již dále nezvyšuje. Pochybení ze strany zákonodárce spočívající v možnosti interpretovat text právní normy různými způsoby a přisoudit tak textu i zcela jiný právní význam, však nelze klást v daném případě k tíži stěžovatele.

Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst.
3 a § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 17. června 2009

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu