



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **V. H.**, zastoupen JUDr. Pavlem Tomkem, advokátem se sídlem Polská 4, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 1. 2007, čj. 792/07-1100-401171, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 2. 2009, čj. 57 Ca 29/2007 - 71,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 2. 2009, čj. 57 Ca 29/2007 - 71, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Žalobce je podnikatelem – fyzickou osobou, podnikající pod obchodní firmou H. B. Z. – V. H. Žalobce mj. provozuje koncesovanou živnost „Ostraha majetku a osob“. V souvislosti s touto činností zaměstnává řadu osob, plnících pro něj úkony strážní služby a ostrahy majetku a osob. Protože řada z žalobcových zaměstnanců pracuje jako detektivové v supermarketech a jejich činnost spočívá dle žalobce v utajenosti, nenosí ve službě uniformu, ale běžný občanský oděv. Na tento oděv poskytuje žalobce svým zaměstnancům peněžní příspěvek. Právě otázka zdanění tohoto příspěvku je meritem řízení před krajským soudem.

[2] Finanční úřad v Ostrově (dále jen „správce daně“) zahájil dne 24. 6. 2005 u žalobce 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 č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nezdanil jako příjem svých zaměstnanců částky, které jim poskytl na pořízení pracovního oblečení, obuvi, ochranných a čistících prostředků. Vedle toho shledal též další pochybení žalobce, zejména neoprávněné vyplácení cestovních náhrad zaměstnancům. Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně platební výměr ze dne 4. 5. 2006, čj. 25039/06/129970, kterým doměřil žalobci daň ve výši 100 307 Kč.

[3] Žalobce se proti platebnímu výměru odvolal, uplatnil však toliko námitku neplatnosti platebního výměru. Žalovaný ji posoudil jako nedůvodnou, a proto odvolání v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl.

[4] Žalobce následně podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž kromě námítky neplatnosti platebního výměru uplatnil též námitky věcné směřující proti kontrolním závěrům správce daně. Krajský soud v Plzni vyhodnotil žalobní bod ohledně neplatnosti platebního výměru jako nedůvodný. Část žaloby označenou jako „Ad (ii)“, která se týkala cestovních náhrad poskytnutých zaměstnancům žalobce, neshledal jako řádně formulovaný žalobní bod, a proto se jí nezabýval. Dospěl však k závěru, že zpráva o daňové kontrole je v části týkající se zdanění příjmu zaměstnanců žalobce spočívajícího v paušálním příspěvku na pracovní oděv nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost. Krajský soud uvedl, že náhled správce daně na příspěvek na pořízení pracovního oblečení vychází z pokynu Ministerstva financí D-129, avšak vybočil z jeho mezí. Tento pokyn totiž rozlišuje osobní ochranné pracovní prostředky, stejnokroje a pracovní oblečení. Správce daně však ztotožnil stejnokroj (jednotné pracovní oblečení) a pracovní oblečení. Na základě této chybné konstrukce pak vytýkal žalobci pochybení. Proto je v této části zpráva o daňové kontrole coby podklad platebního výměru nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost. Z tohoto důvodu zrušil krajský soud rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II.

Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včasou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že část A zprávy o daňové kontrole je nesrozumitelná a v důsledku toho nepřezkoumatelná. Předně poukazuje na to, že pokyn č. D-129 byl nahrazen pokynem č. D-190, který byl aplikovatelný již na zdaňovací období roku 1998. Dle tohoto pokynu je pojem pracovního oblečení nadřazený pojmu stejnokroje. Pracovním oblečením tedy může být i nejednotné pracovní oblečení. Stěžovatel sdělil žalobci především to, že dle § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů není předmětem daně z příjmů zaměstnanců hodnota poskytnutého pracovního oblečení (ať již stejnokroje, nebo ostatního pracovního oblečení). Pokud ovšem zaměstnavatel poskytne zaměstnanci peněžní paušál na pořízení pracovního oblečení, jedná se o zdanitelný příjem ze závislé činnosti. Stejná situace je i v případě příspěvku na běžné ošacení. Ze spisového materiálu i zprávy o daňové kontrole

je zřejmé, že žalobci bylo vytýkáno, že svým zaměstnancům poskytoval finanční příspěvky na pořízení pracovního oblečení a obuvi, aniž by je současně zdanil jako příjem zaměstnanců ze závislé činnosti. Ačkoliv žalobce tuto námitku neuplatnil v odvolání proti platebnímu výměru, stěžovatel se jí zabýval a neshledal žádné porušení hmotného práva.

[6] Stěžovatel dále upozorňuje, že pokud by zpráva o daňové kontrole obsahovala dílčí formulační nepřesnosti či dílčí nesrovnalosti, čemuž tak ovšem není, musel by se soud zabývat v plné šíři otázkou, zda byla daň předepsána v souladu s hmotným právem. A to ačkoliv toto žalobce v odvolání nenamítal. Takovýto přezkum však krajský soud neprovedl a rozhodnutí zrušil jen z důvodu údajných nesrovnalostí ve zprávě o daňové kontrole, které zřejmě dosahují vysoké intenzity. Termíny, které v ní užil správce daně, jsou však v souladu se zákonem o daních z příjmů i pokynem č. D-190. Na závěr stěžovatel dodává, že dle jeho názoru by měly soudy argumentovat obecně závaznými právními předpisy, a nikoliv pokyny orgánů státní správy (např. pokyny Ministerstva financí řady D). Stěžovatel z výše uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalobce

[7] Žalobce ve svém vyjádření ze dne 9. 6. 2009 uvádí, že se plně ztotožňuje s názorem krajského soudu. Krajský soud sice vycházel z pokynu č. D-129, ačkoliv z hlediska časového na věc dopadá pokyn č. D-190, obsahově se však tyto dva pokyny neliší. Argumentace stěžovatele, že doměřil daň, protože jejím předmětem dle § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů nejsou jen naturální plnění, na rozdíl od peněžních plnění, je nová. Správce daně naopak doměřil daň proto, že za pracovní oblečení nelze považovat oblečení zaměnitelné s běžným občanským nebo společenským oděvem. Tento pravý důvod vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, žaloby žalobce i rozsudku krajského soudu. Žalobce se shoduje s krajským soudem, že správce daně zaměnil pojem stejnokroje a pracovního oděvu. Výklad § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů provedený správcem daně je restriktivní. Z výrazu hodnota pracovního oděvu a obuvi nemůže plynout, že aby byl příjem zaměstnanců osvobozen od daně, musel by zaměstnavatel oděvy a obuv nakoupit na své náklady a následně je přenechat zaměstnancům. Uvedený názor nemůže obstát ve světle logického výkladu, s ohledem na smysl a účel vtělený do předmětného ustanovení, jakož ani s ohledem na zásady ústavně konformního výkladu a zachování principu rovného postavení zaměstnanců. Jestliže je stěžovatel přesvědčen, že na pořízení pracovního oděvu nelze poskytnout zaměstnanci paušál, pak zcela zbytečně trval na předložení kalkulací paušálních příspěvků a zdůvodnění v nich obsažených cen. Žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Hlavní stěžovatelova námitka napadá právní závěr krajského soudu, že zpráva o daňové kontrole, na jejímž podkladě byl vydán platební výměr správce daně a rozhodnutí stěžovatele o odvolání, je nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost v části týkající se zahrnutí příspěvku na pracovní oblečení a obuv do základu daně z příjmů zaměstnanců žalobce. Jedná se o důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[10] Nejvyšší správní soud na úvod předesílá, že platební výměr a rozhodnutí o odvolání je třeba vždy vnímat jako jeden celek, to se neméně týká též jejich odůvodnění. V situaci, kdy žalobce neuplatnil v odvolání žádnou věcnou námitku směřující proti správnosti stanovení daňové povinnosti, lze důvody pro její doměření v příslušné výši hledat pouze na úrovni řízení v I. stupni. Tím spíše, jestliže odvolací orgán neshledal důvod, aby z úřední povinnosti přihlédl k jiným skutečnostem, které vyšly najevo a mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí [§ 50 odst. 3 věta druhá zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“)].

[11] Platební výměr neobsahuje v souladu s § 32 odst. 3 daňového řádu odůvodnění. O to více je nutno trvat na již tak kategorickém požadavku, aby měla stanovená daňová povinnost oporu v provedeném dokazování. V daném případě probíhalo dokazování pouze v rámci daňové kontroly, jeho průběh a závěry správce daně jsou obsaženy ve zprávě o daňové kontrole (§ 31 odst. 4 daňového řádu). Za těchto okolností obsahuje důvody pro doměření daně pouze zpráva o daňové kontrole, jejíž závěry proto musí být přezkoumatelné v celé šíři. Ústavní soud v nálezu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, výstižně poznamenal: *„Byl-li dodatečný platební výměr, který nemusí obsahovat odůvodnění jako nezbytnou součást rozhodnutí (§ 46 odst. 7, § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), vydán na základě předtím provedené daňové kontroly, pak závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole, neboť jiného podkladu, způsobitelného následného přezkumu obsahujícího shrnutí dosavadního dokazování a jeho hodnocení, není.“* (Sb. n. u., sv. 23, č. 124, s. 205, na s. 210-211). Pokud jsou závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole vnitřně rozporné, oslabuje to její důkazní sílu a daň nelze doměřit pouze na jejím základě (viz rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2007, čj. 1 Afs 47/2007 - 51, všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná na www.nssoud.cz).

[12] Nejvyšší správní soud již v minulosti k otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nesrozumitelnost judikoval, že *„[o]důvodnění je zcela jistě nesrozumitelné tehdy, jestliže nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání tohoto rozhodnutí.“* (viz rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2003, čj. 7 A 547/2002 - 24). Přiměřeně lze odkázat též na judikaturu týkající se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu pro jeho nesrozumitelnost. V této souvislosti zdejší soud v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003 - 130, uvedl, že *„[z]a rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat zejména rozhodnutí postrádající základní zákonné náležitosti, rozhodnutí, z něhož nelze seznat o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo o věci rozhodnuto, rozhodnutí zkoumající správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), rozhodnutí jehož výrok je v rozporu s odůvodněním, rozhodnutí neobsahující vůbec právní závěry vyplývající z rozhodnutých skutkových okolností nebo jehož důvody nejsou ve vztahu k výroku*

jednoznačné, atd.“ (srov. též rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, a ze dne 31. 1. 2008, čj. 4 Azs 94/2007 - 107).

[13] Za nesrozumitelné naopak nelze považovat rozhodnutí, jehož formulační nedostatky je možné odstranit výkladem textu, a to též s přihlédnutím k obsahu spisu a úkonům účastníků řízení (viz rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2006, čj. 1 Afs 38/2006 - 72).

[14] Výše citovanou judikaturu lze přiměřeně aplikovat i na tuto věc, jednotlivé případy nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nesrozumitelnost je nutno vyložit s ohledem na formální a obsahové odlišnosti zprávy o daňové kontrole a správního (resp. soudního) rozhodnutí. Tak např. zpráva o daňové kontrole neobsahuje výrok a odůvodnění, nýbrž kontrolní závěry a popis průběhu daňové kontroly včetně hodnocení provedených důkazních prostředků.

[15] Z části A zprávy o daňové kontrole čj. 9171/06/12930 vyplývá, že závěry správce daně jsou založeny na následujících premisách. Dle výkladu § 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 rozumí tzv. jednotné pracovní oblečení (stejnokroj), které nesmí být zaměnitelné s běžným občanským nebo společenským oděvem. Z vnitřní směrnice pro stanovení výplaty příspěvku (paušálního) na pracovní oděv pro pracovníky H. B. Z. (tedy žalobce) plyne, že zaměstnancům byl vyplácen paušální příspěvek na pořízení pracovního oblečení, které bylo zaměnitelné s běžným občanským oděvem. Na pořízení pracovního oblečení ovšem nelze dle cit. zprávy o daňové kontrole vyplácet zaměstnancům paušální příspěvky. U pracovního oblečení, jehož zakoupení zaměstnavatelem může činit potíže (např. potřeba vyzkoušet oděv), lze postupovat dle § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů, tj. poskytnout zaměstnanci zálohu, kterou vydá jménem zaměstnavatele, popř. uhradit zaměstnanci částku, kterou vydal ze svého. Proto správce daně tento paušální příspěvek na pořízení oblečení ve výši 1100 Kč, resp. 800 Kč nepovažuje za příjem, který není předmětem daně z příjmů (to vše viz s. 2 zprávy o daňové kontrole).

[16] Správce daně dále vyzval žalobce, aby uvedl, na základě jakých údajů stanovil paušál na pořízení pracovního oblečení, jeho údržbu a na čisticí prostředky ve výši 500 Kč, resp. 300 Kč. Po prostudování předložených směrnic vydaných žalobcem dospěl správce daně k závěru, že v nich obsažené kalkulace nesplňují požadavky § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů, neboť ve směrnici není blíže specifikováno, z jakých konkrétních údajů byla stanovena cena, doba použitelnosti a počet kusů potřebných na rok u jednoho zaměstnance. Z kalkulací navíc plyne, že je v nich zahrnut i příspěvek na pořízení obuvi a ochranného oděvu. Tento příspěvek však mohl žalobce poskytnout toliko na základě § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů. Na základě těchto závěrů přepočtl správce daně výši paušálu na čisticí prostředky tak, že z kalkulace vypustil příspěvek na ochranný oděv a obuv (viz s. 3 a 4 cit. zprávy o daňové kontrole).

[17] Nejvyšší správní soud se shoduje se stěžovatelem, že zpráva o daňové kontrole není nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost. Ze zprávy je jednoznačně seznatelný právní výklad § 6 odst. 7 písm. b) a c) a § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů provedený správcem daně. Ten lze shrnout následovně. Dle správce daně je předmětem daně z příjmů

zaměstnanců příspěvek vyplacený jejich zaměstnavatelem na pořízení pracovního oblečení, jestliže je zaměnitelné s běžným občanským nebo společenským oděvem. Za druhé – jestliže je příspěvek na pořízení pracovního oblečení vyplácen ve formě peněžního paušálu, jedná se o příjem zaměstnance, který je předmětem daně. Správce daně připouští, že za jistých okolností nelze zaměstnanci pořídit pracovní oblečení bez jeho součinnosti, v takovém případě je však nutno postupovat dle § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů (poskytnout zaměstnanci zálohu, či mu nahradit, co vydal ze svého na místo zaměstnavatele). V neposlední řadě správce daně transparentně vysvětlil, na základě jakého propočtu došel k nové výši měsíčního paušálního příspěvku vypláceného zaměstnancům, který není předmětem daně z příjmů. Správce daně dostatečně srozumitelně formuloval skutkové i právní důvody rozhodnutí, jeho závěry nelze označit ani za rozporné.

[18] Jestliže krajský soud dospěl k závěru, že správce daně zaměnil kategorii pracovního oblečení a tzv. jednotného pracovního oblečení (stejnokroje), hodnotil tím otázku interpretace § 6 odst. 7 písm. b) a § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů a aplikace těchto ustanovení na zjištěný skutkový stav. Již samotná skutečnost, že se krajský soud mohl na základě obsahu zprávy o daňové kontrole vyjádřit ke správnosti posouzení právní otázky správcem daně, svědčí o tom, že tato zpráva není nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost, neboť krajský soud ji *de facto* přezkoumal.

[19] Nemůže obstát ani argument žalobce, že jej správce daně zcela nadbytečně vyzýval k předložení podrobné kalkulace paušálního příplatku na čisticí prostředky a na ošacení. Jak se totiž ukázalo, tento paušální příplatek v sobě zahrnoval jednak předpokládané náklady na čisticí prostředky, jednak náklady na pořízení oblečení. Správce daně uznal, že prvně uvedená složka příplatku není předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti zaměstnanců, kdežto druhá složka předmětem daně je. Bylo tedy nezbytné určit poměr, jakým se tyto složky podílejí na paušálním příplatku. Na základě těchto zjištění pak správce daně stanovil výši paušálního příplatku, která nepodléhá dani z příjmů ze závislé činnosti. Ze zbylé části naopak doměřil žalobci daň (viz zejména protokol o ústním jednání ze dne 26. 4. 2006, čj. 23047/06/129930). Výzvy k předložení podrobné kalkulace a k jejímu zdůvodnění proto nebyly nadbytečným zatěžováním žalobce, ani nesvědčí o nekonzistentnosti názorů správce daně.

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[20] Nejvyššímu správnímu soudu v této fázi řízení nepřísluší vyjádřit se ke správnosti výkladu § 6 odst. 7 písm. b) a § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů, provedeného krajským soudem, k čemuž směřuje část kasační stížnosti i vyjádření žalobce. Tato otázka se totiž míjí s důvody rozhodnutí krajského soudu. Nejvyšší správní soud v tomto řízení toliko hodnotil správnost závěru krajského soudu, že zpráva o daňové kontrole je v části A nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost. Shledal, že tomu tak není, a proto zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrací k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud, jsa vázán právním názorem zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), meritorně posoudí žalobní bod týkající se oprávněnosti zahrnutí příspěvku na pořízení pracovního

oblečení a obuvi do předmětu daně z příjmů zaměstnanců. V dalším řízení rozhodne krajský soud i o nákladech řízení o této 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.

V Brně dne 7. října 2009

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu