



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **V. H.**, zastoupen JUDr. Pavlem Tomkem, advokátem se sídlem Polská 4, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 28. 12. 2010, čj. 10193/10-1100-400623, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 3. 2013, čj. 30 Af 11/2011 – 57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Ostrově (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce dne 24. 6. 2005 daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce postupoval nesprávně při srážení záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti svých zaměstnanců. V rozporu s § 6 odst. 7 písm. b) a odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nezahrnul do základu daně zaměstnanců peněžní paušály, které jim vyplácel na porřízení pracovního oblečení, obuvi a prostředků k jejich údržbě.

Platebním výměrem ze dne 4. 5. 2006, čj. 25039/06/129970, předsal správce daně žalobci k přímému placení dan z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2003.

[2] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím změnil k odvolání žalobce platební výměr správce daně tak, že do výroku platebního výměru doplnil odkaz na protokol o ústním jednání, jímž byla napravena číselná pochybení obsažená ve zprávě o daňové kontrole. V meritu se však žalovaný ztotožnil se závěry správce daně (*pozn.: O odvolání původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Plzni, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde tedy Finanční ředitelství v Plzni, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství*). Předmětem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti není dle žalovaného hodnota pracovního oblečení, jestliže bylo zaměstnancům předáno v naturální formě. Naopak vyplacení peněžitého paušálu na pořízení takového oblečení či obuvi je předmětem daně.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke krajskému soudu. Ten ji shora uvedeným rozsudkem zamítl. Změna výroku platebního výměru rozhodnutím žalovaného nezaložila dle krajského soudu rozpornost ani nezákonnost rozhodnutí, ale pouze zpřesnila odkaz na listiny, které byly v dané věci klíčové pro stanovení výsledné daňové povinnosti žalobce. Daňová povinnost nebyla stanovena pouze na základě zprávy o daňové kontrole, ale také na základě dalších skutečností, které v řízení vyšly najevo. Bylo tedy žádoucí doplnit odkaz v platebním výměru o další listinu, která konečnou výši daňové povinnosti ovlivnila. K námitce nesprávného výkladu aplikované právní normy soud uvedl, že pojem hodnota užitý v § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů je třeba vykládat jako skutečnou pořizovací cenu pracovního oblečení. U tohoto plnění poskytnutého zaměstnavatelem zaměstnanci se nejedná o zvýšení majetku zaměstnanců, tedy o příjem podléhající zdanění. Za „hodnotu“ ve smyslu tohoto ustanovení nelze považovat finanční paušál na pořízení pracovního oděvu. Naproti tomu poskytování peněžitého paušálního plnění na pořízení prostředků na udržování pracovního oděvu a mycích, čisticích a dezinfekčních prostředků je příjmem, který nevstupuje do základu daně z příjmů ze závislé činnosti.

II.

Argumenty obsažené v kasační stížnosti

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[5] Stěžovatel namítá, že způsob, jakým žalovaný změnil výrok platebního výměru, odporuje zákonu, neboť se nejedná o změnu výroku ve smyslu § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Taková změna vede k vnitřní rozporuplnosti rozhodnutí, eventuálně nicotnosti. Žalovaný změnou platebního výměru nerozhodl o meritu věci, nezměnil právo, resp. povinnost stěžovatele. Změna se přitom nedotkla žádné

pokračování

z podstatných náležitostí platebního výměru ve smyslu § 32 zákona o správě daní a poplatků. Z rozhodnutí žalovaného není zřejmé, jaká povinnost stěžovatele se vlastně mění (k tomu stěžovatel odkazuje na rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 6/2003).

[6] K § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů stěžovatel uvádí, že krajský soud jej vyložil restriktivně, opomenul vzít v úvahu teleologický, systematický a potažmo i gramatický výklad tohoto ustanovení. Krajský soud se této otázce nevěnoval dostatečně. Ačkoliv spor trvá již sedm let, závažné pochybnosti o správnosti posouzení právní otázky proto přetrvávají. Je nepřijatelné, aby cestou restriktivní interpretace se stalo předmětem daně něco, co zákon za předmět daně s žádoucí mírou určitosti nepředpokládá. Z čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod plyne, že podrobit dani lze jen takový příjem, u něž je nesporné, že není vzhledem k okolnostem případu od daně osvobozen, resp. není z předmětu daně vyloučen. Daňové právo hmotné je třeba interpretovat tak, aby byl minimalizován zásah do vlastnického práva.

[7] Pokud zákonodárce měl skutečně zájem omezit význam pojmu hodnota pouze na nepeněžitě plnění, učinil by tak jistě výslovně, jako např. v § 6 odst. 9 písm. c), § 10 odst. 6 nebo § 24 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Pod pojem hodnota spadá i peněžitě plnění. Smyslem § 6 odst. 7 písm. b) a odst. 8 zákona o daních z příjmů bylo vymezit příjmy zaměstnance, které jsou z daňové povinnosti vyloučeny, nikoliv v jejich rámci určovat, jakým způsobem mají být tyto příjmy ze strany zaměstnavatele poskytovány (zda v naturální či peněžitě formě). Stěžovatel se v kasační stížnosti táže, proč by § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů, který dle žalovaného umožňuje paušalizovat toliko peněžitě plnění, odkazovalo na § 6 odst. 7 písm. b) téhož zákona jako celek; toto ustanovení se dle žalovaného týká jen nepeněžitě plnění. Stěžovatel z toho dovozuje, že takový výklad citovaných ustanovení se ocitá ve vzájemném rozporu. Neztotožňuje se ani s tím, že paušalizovat lze jen plnění poskytované v peněžní formě v souvislosti s udržováním pracovního oblečení a obuvi. Zákon hovoří v § 6 odst. 8 o výdajích dle odst. 7 písm. b), nikoliv pouze o plněních poskytovaných v peněžitě formě.

[8] Na závěr stěžovatel namítá, že krajský soud se s ním sice ztotožnil v tom, že žalovaný na danou věc nesprávně aplikoval § 133a odst. 2 a 5 zákoníku práce, nicméně dostatečně nevysvětlil, proč jde pouze o nepodstatné pochybení. S tímto pochybením se měl krajský soud vypořádat i z pohledu výkladu § 6 odst. 7 písm. b) a odst. 8 zákona o daních z příjmů.

[9] Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[10] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 10. 6. 2013 uvádí, že se zcela ztotožňuje s posouzením věci ze strany krajského soudu, a proto navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

[11] Pokud jde o námitku nesrozumitelnosti, rozpornosti výroku platebního výměru, žalovaný uvádí, že na základě účelu pořízení protokolu o ústním jednání, jeho obsahu a časové posloupnosti ve vztahu ke zprávě o daňové kontrole je zřejmé, že společný odkaz na oba tyto dokumenty nepůsobí vnitřní rozpornost výroku platebního výměru. Žalovaný dále trvá na tom, že při aplikaci § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů je třeba rozlišovat, jakou formu má plnění poskytnuté zaměstnancům ze strany zaměstnavatele. Pouze naturální plnění je vyňato z předmětu daně z příjmů.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval souborem námitek týkajících se změny výroku platebního výměru [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., IV.A.]. Následně posoudil námitku nesprávného výkladu § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., IV.B.].

IV.A.

Změna výroku platebního výměru odvolacím orgánem

[14] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že nebyl dán důvod ke změně platebního výměru správce daně, neboť doplnění odkazu na protokol o jednání nepředstavuje změnu podstatné náležitosti daňového rozhodnutí. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na rozpornost zprávy o daňové kontrole a protokolu o jednání, která byla zahrnutím odkazu na protokol o jednání do rozhodnutí o doměření daně ještě zvýšena.

[15] Nejvyšší správní soud považuje za podstatné uvést, že závěry daňové kontroly byly uvedeny ve zprávě o daňové kontrole. V ní správce daně jednak popsal zjištěné skutečnosti a jejich právní posouzení, jednak vyčíslil rozdíl mezi stěžovatelem sraženými zálohami na daň a skutečnou výší vycházející z kontrolních zjištění. Zpráva o daňové kontrole byla předána stěžovateli dne 22. 3. 2006 s tím, že si stěžovatel vyhradil právo sdělit své stanovisko ke kontrolním závěrům v dodatečně lhůtě. Ve vyjádření ze dne 6. 4. 2006 ke zprávě o daňové kontrole stěžovatel poukázal na to, že ve zprávě jsou chybně uvedeny některé částky ze mzdových listů (skutečně sražená záloha na daň). V návaznosti na to proběhlo dne 26. 4. 2006 ústní jednání, o němž byl sepsán protokol a při němž správce daně reagoval na vyjádření stěžovatele ke kontrolním zjištěním obsaženým ve zprávě o daňové kontrole. Správce daně akceptoval námitku stěžovatele, že v případě některých poplatníků daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti byla ve zprávě o daňové kontrole uvedena nesprávná částka sražené zálohy na tuto daň. Opravil proto jednotlivé částky uvedené ve zprávě o daňové kontrole.

[16] Zpráva o daňové kontrole není daňovým rozhodnutím. Při opravě zjevných chyb a nesprávností, které jsou v ní uvedeny, což je i případ nesprávně opsané výše stěžovatelem sražených a odvedených záloh na daň z příjmů jeho zaměstnanců, nelze postupovat dle § 56 zákona o správě daní a poplatků. Na pochybení správce daně upozornil stěžovatel

pokračování

v rámci svého vyjádření ke kontrolním závěrům (§ 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků), přičemž správce daně tuto zjevnou chybu opravil při ústním jednání, jehož předmětem bylo sdělení stanoviska správce daně k vyjádření stěžovatele ke zprávě o daňové kontrole. Správce daně tedy provedl korekci v rámci postupu k projednání zprávy o daňové kontrole (ke způsobu projednávání zprávy o daňové kontrole obecně viz rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010, čj. 1 Afs 111/2009 – 97, část IV.B., zejm. bod 26). Vzhledem k tomu, že při jednání dne 26. 4. 2006 správce daně přiznal své pochybení při přepisu výše skutečně sražených záloh do zprávy o daňové kontrole a tuto zjevnou chybu opravil, nejde o rozpornost údajů, nesrozumitelnost. Nedochází tak k situaci, že by správce daně svá zjištění v rozporu s § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků neuvedl ve zprávě o daňové kontrole. Protokol o ústním jednání totiž zachycuje výlučně reakci správce daně na písemné vyjádření stěžovatele k obsahu zprávy o daňové kontrole.

[17] Dále je třeba uvést, že daň je doměřována platebním výměrem, nikoliv zprávou o daňové kontrole. Je-li součástí zprávy o daňové kontrole i číselné vyjádření daně, která bude na základě provedené daňové kontroly daňovému subjektu předepsána k placení, není touto skutečností daň doměřována. Daň je předepsána k placení až vydáním platebního výměru. Údaje uvedené v platebním výměru musí odpovídat kontrolním závěrům správce daně, které v nyní posuzovaném případě byly vyjádřeny jednak ve zprávě o daňové kontrole, jednak byly korigovány v protokolu o ústním jednání. Nelze tedy přisvědčit námitce stěžovatele, že daňová kontrola byla ukončena, aniž bylo jednoznačně a srozumitelně stanoveno, jaká částka má být předepsána k placení.

[18] K další části argumentace stěžovatele soud uvádí, že § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků vyjmenovává toliko základní náležitosti daňových rozhodnutí. Jedná se o minimální povinné penzum údajů, které je třeba uvést v daňovém rozhodnutí a jehož dílčí absence může dle okolností případu vést k neplatnosti rozhodnutí (§ 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Byť má být dle § 32 odst. 2 písm. d) cit. zákona součástí rozhodnutí výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částka a číslo účtu správce daně, neznamená to, že nemohou být ve výroku uvedeny i jiné údaje. Jelikož platební výměr neobsahuje odůvodnění, je vhodné, aby v případě, že daň je doměřována na základě výsledků daňové kontroly, byl do výroku zahrnut i odkaz na zprávu o daňové kontrole. Zpráva o daňové kontrole totiž představuje v tomto případě dokument, na jehož podkladě byl platební výměr vydán a který po skutkové a právní stránce poskytuje oporu platebnímu výměru. Je-li platební výměr přezkoumáván, pak se přezkumná činnost fakticky zaměřuje především na obsah zprávy o daňové kontrole [srov. nález ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01 (N 124/23 SbNU 205)]. Z toho plyne, že pokud správce daně pojme do výroku platebního výměru nejen odkaz na právní předpisy, podle nichž rozhodl, ale i na zprávu o daňové kontrole, nejedná se o vadu. Odkaz na zprávu o daňové kontrole se v tomto případě stává součástí výroku.

[19] Je-li kontrolní závěr správce daně obsažen ve zprávě o daňové kontrole a korigován v protokolu o ústním jednání, které proběhlo v rámci projednávání zprávy o daňové kontrole, je logické, že platební výměr by měl odkazovat nejen na zprávu o daňové kontrole, nýbrž též na protokol o ústním jednání. Pokud však platební výměr nesprávně odkazoval pouze na zprávu o daňové kontrole, nezakládala tato skutečnost neplatnost

platebního výměru, neboť takový odkaz není podstatnou náležitostí daňových rozhodnutí (§ 32 odst. 2 a 7 zákona o správě daní a poplatků). Tím, že žalovaný doplnil ve výroku vedle odkazu na zprávu o daňové kontrole odkaz na protokol o ústním jednání, aby tak učinil informaci podávanou daňovému subjektu kompletní (viz bod [18] shora), změnil výrok platebního výměru. Změnu výroku přitom nemůže odvolací orgán provést jinak, než že změnil platební výměr (§ 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků), a to ačkoliv změnou výroku není dotčena ta jeho část, jíž se ukládá stěžovateli povinnost či stanoví podmínky placení doměřené daně. Není rozhodující, zda se mění část výroku, kterou se ukládá povinnost nebo stanoví modalita jejího plnění. Podstatné je, že změnou je dotčena část výroku. Pokud by žalovaný odvolání zamítl, nemohl by již měnit žádnou část výroku. Nedostatek výroku současně nebyl natolik podstatný, aby zavedl příčinu pro zrušení platebního výměru správce daně. Žalovaný tedy postupoval v souladu se zákonem.

[20] Rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2004, čj. 1 Afs 6/2003 – 62, který cituje stěžovatel, se týká srozumitelnosti výroku, jímž se mění výrok rozhodnutí orgánu I. stupně, nikoliv otázky, jaké části výroku je možné měnit. Srozumitelnost výroku rozhodnutí žalovaného nebyla v dané věci napadána.

[21] Tím, že žalovaný pojal do výroku rozhodnutí odkaz na zprávu o daňové kontrole i na protokol o ústním jednání, nezpůsobil nepřezkoumatelnost rozhodnutí, neboť oba dva dokumenty obtoží vedle sebe, resp. protokol o ústním jednání opravuje některé nesprávné údaje uvedené ve zprávě o daňové kontrole.

IV.B.

Výklad § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů

[22] Stěžejní část kasační stížnosti představuje polemika s výkladem § 6 odst. 7 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jak jej provedl žalovaný i krajský soud.

[23] Dle § 3 odst. 2 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2003, se příjmem rozumí příjem peněžní i nepeněžní. Nepeněžní příjem se oceňuje dle zvláštního právního předpisu. Dle § 6 odst. 3 téhož zákona se za příjmy ze závislé činnosti považují 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.

[24] Ustanovení § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů upravuje několik specifických případů, v nichž zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci určité plnění související s výkonem práce, které není u zaměstnance předmětem daně. Jde o vyplacené cestovní náhrady až do výše určené pracovněprávními předpisy, náhrady za opotřebení vlastních náradí, zařízení a předmětů potřebných k výkonu práce (náhrada poskytovaná na základě § 131 zákona č. 65/1965 Sb., zákoník práce).

[25] Dle § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů není předmětem daně ani hodnota osobních ochranných pracovních prostředků, mycích, čisticích a dezinfekčních prostředků

pokračování

poskytovaných v rozsahu stanoveném zvláštním předpisem, včetně nákladů na udržování osobních ochranných a pracovních prostředků, jakož i hodnota poskytovaných stejnokrojů, včetně příspěvků na jejich udržování, dále hodnota pracovního oblečení, určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání, včetně příspěvku na jeho udržování. Tato právní norma má složenou alternativní hypotézu. První její část představuje hodnota osobních ochranných pracovních prostředků, mycích, čisticích a dezinfekčních prostředků, které je zaměstnavatel povinen poskytovat zaměstnanci dle § 133a zákoníku práce. Předmětem daně nejsou ani náklady na udržování osobních ochranných pracovních prostředků. Druhou část hypotézy tvoří hodnota poskytovaných stejnokrojů, včetně příspěvků na jejich udržování. Třetí část pak tvoří hodnota pracovního oblečení, určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání, včetně příspěvku na jeho udržování.

[26] Předmětem sporu se stal výklad pojmu hodnota. Tento pojem je použit ve všech třech částech hypotézy § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Krajský soud jej vyložil jako hodnotu nepeněžitého plnění (hodnota se stanoví dle § 3 odst. 3 zákona o daních z příjmů dle zákona o oceňování majetku). Stěžovatel naproti tomu poukazuje na to, že pokud by zákonodárce chtěl přiřadit pojem hodnota pouze nepeněžitému plnění, učinil by tak výslovně jako v případě některých dalších ustanovení zákona o daních z příjmů.

[27] Žalovaný při výkladu pojmu hodnota postupoval systematicky. Vyšel z předpokladu, že tento pojem je třeba interpretovat stejně v rámci celé hypotézy § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. První část hypotézy se týká osobních ochranných pracovních prostředků (viz bod [25] shora). Ustanovení § 133a zákoníku práce, které upravuje poskytování osobních ochranných pracovních prostředků, výslovně zakazuje, aby toto věcné (naturální) plnění ze strany zaměstnavatele bylo nahrazeno plněním finančním. Z toho tedy žalovaný logicky dovodil, že pokud se v první části hypotézy § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů používá pojem hodnota, je potřeba jí rozumět toliko hodnotu nepeněžitého plnění. Žalovaný současně ve svém rozhodnutí uvedl, že si je vědom toho, že v případě stěžovatele nejde o poskytování osobních ochranných pracovních prostředků, nýbrž o poskytování pracovního oblečení (třetí část hypotézy).

[28] Nejvyšší správní soud považuje závěr krajského soudu, dle něhož žalovaný nesprávně v dané věci aplikoval § 133a zákoníku práce, za nepochopení argumentace žalovaného. Žalovaný totiž toto ustanovení neaplikoval, pouze se o něj opřel při systematickém výkladu § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Dospěl k závěru, že slovo hodnota užitá v první části hypotézy vykládané právní normy je třeba vztáhnout pouze na nepeněžitá plnění. V rámci zachování jednotnosti výkladu téhož pojmu v rámci jedné právní normy pak slovo hodnota vztáhnul pouze k nepeněžitému plnění i ve vztahu k třetí části hypotézy (hodnota pracovního oblečení určeného zaměstnavatelem pro výkon povolání; viz s. 10 rozhodnutí žalovaného).

[29] S tímto systematickým výkladem, který provedl žalovaný, se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. V daném případě si nelze vystačit pouze s gramatickým výkladem, neboť § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů je ustanovením dosti komplexním a je to právě systematický argument, jenž dokáže rozkrýt pravý obsah právní normy. Přesto lze doplnit, že ve vztahu ke stejnokrojům (druhá část hypotézy) vede jazykový výklad

slovního spojení „*hodnota poskytovaných stejnokrojů*“ rovněž k tomu, že jde o nepeněžitě plnění, neboť zaměstnavatel poskytuje stejnokroje (nikoliv hodnotu ve smyslu peněz), jejichž hodnota není předmětem daně. Gramatický argument druhé části hypotézy tak vede ke stejnému výsledku jako argument systematický.

[30] S ohledem na to, že žalovaný zcela oprávněně při výkladu § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů poukázal na § 133a zákoníku práce a v tomto ohledu je nutno závěr krajského soudu korigovat, je argumentace stěžovatele uvedená v části VII jeho kasační stížnosti zcela bezpředmětná. Nejvyšší správní soud má za to, že interpretací § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, ve světle povinnosti zaměstnavatele plynoucí z § 133a zákoníku práce, žalovaný systematicky vyložil aplikovanou právní normu zákona o daních z příjmů

[31] Závěr žalovaného i krajského soudu, dle nichž je pojmem hodnota třeba rozumět hodnotu nepeněžitě plnění, lze podpořit i systematickým výkladem § 6 odst. 7 písm. b) ve vztahu k § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů. Dle § 6 odst. 7 písm. c) nejsou předmětem daně 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, jako by je vynaložil přímo zaměstnavatel. V daném případě jde jednoznačně o peněžitě příjmy, které obdrží zaměstnanec od zaměstnavatele, aby z nich na místo zaměstnavatele pořídil věci, na které jsou tyto částky určeny. Toto ustanovení tak vyjímá z předmětu daně peněžitě plnění, které zaměstnavatel poskytne zaměstnanci, aby z něj zaměstnanec pořídil např. pracovní oblečení či obuv. Ustanovení § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů dopadá jednak na zálohy, které z povahy věci je třeba vyúčtovat (tj. následně prokázat výši skutečně vynaložených výdajů), jednak na prokázané výdaje vynaložené zaměstnancem. Paušalizace těchto výdajů, jakkoliv je obecně připuštěna § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů, je tímto fakticky vyloučena, neboť § 6 odst. 7 písm. c) téhož zákona vylučuje z předmětu daně pouze finanční plnění v prokázané výši, resp. zálohu, která je následně vyúčtována (tedy na základě prokázání skutečných výdajů). Nejedná se o příspěvek, nýbrž o náhradu plné výše uskutečněných výdajů.

[32] Z toho lze tedy zpětně usuzovat na to, že § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů skutečně míří toliko na případy, kdy zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci plnění nepeněžitě povahy (pracovní oděv, stejnokroj, osobní ochranné pracovní pomůcky). Systém pořizování pracovních oděvů a obuvi, kdy zaměstnavatel poskytne zaměstnanci zálohu a oděv či obuv si obstará sám zaměstnanec, jenž následně zálohu svému zaměstnavateli vyúčtuje, je upraven v § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení upravuje i variaci uvedeného systému vyznačující se tím, že zaměstnanec nejprve vynaloží výdaj na pořízení oděvu či obuvi, který mu následně zaměstnavatel proplatí.

[33] Jediné plnění peněžitě povahy, upravené § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, jsou příspěvky na udržování stejnokrojů a pracovního oblečení. Vzhledem k tomu, že jde toliko o příspěvky, tedy podíl na nákladech zaměstnance, není zde korelace mezi výší příspěvku a prokázanou výší skutečných nákladů na údržbu stejnokrojů či pracovního oblečení. Proto je možné, aby toto plnění bylo stanoveno paušálem dle § 6

pokračování

odst. 8 zákona o daních z příjmů. Odkazuje-li tedy § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů, který umožňuje stanovit výši finančního příspěvku paušálem, na § 6 odst. 7 písm. b) téhož zákona, míří tím na tu část tohoto ustanovení, dle níž nejsou předmětem daně příspěvky na udržování stejnokrojů a pracovního oblečení. Stěžovatel dezinterpretuje rozhodnutí žalovaného, jestliže z něho dovozuje, že všechna plnění ve smyslu § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů mohou být toliko nepeněžitě povahy. Žalovaný zcela jednoznačně a srozumitelně ve svém rozhodnutí uvedl, že v § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů dochází ke kombinaci různých plnění, z nichž některá mají nepeněžitou povahu (osobní ochranné pracovní pomůcky, stejnokroje a pracovní oblečení) a některá mohou mít peněžitou povahu (příspěvky na udržování stejnokrojů a pracovního oblečení). S tímto výkladem žalovaného se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[34] Stěžovatel dále ve vztahu k § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů tvrdí, že paušalizovat lze nejen peněžitá, ale i nepeněžitá plnění. Nepeněžitá plnění lze dle zdejšího soudu paušalizovat pouze v tom směru, že je zaměstnanci poskytnuto určité množství např. bot, pracovních kalhot, svršků, aniž by bylo třeba před „nafasováním“ každého kusu zaměstnavateli prokazovat, že dosud užívaný kus přestal být použitelný. Přitom zaměstnavatel vychází z průměrné spotřeby, životnosti apod. Pokud však jde o hodnotu nepeněžitě plnění, tu paušalizovat nejde, neboť ji vždy lze vyčíslit (§ 3 odst. 3 zákona o daních z příjmů). Paušalizovat lze tedy toliko množství poskytnutého nepeněžitě plnění, nikoliv však hodnotu poskytnutého nepeněžitě plnění, neboť tu je vždy možné konkrétně stanovit dle předpisů o oceňování majetku. Tato otázka se však případu stěžovatele dotýká toliko okrajově, neboť v jeho věci je podstatné, že poskytoval svým zaměstnancům peněžitá plnění.

[35] Ustanovení § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů odnímá zdanění i paušálně poskytované příjmy, ovšem pouze za podmínky, že je lze podřadit pod § 6 odst. 7 písm. b) až d) téhož zákona. To znamená, že pokud § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů vyjímá z předmětu daně příjmy nepeněžitě povahy (osobní ochranné pracovní pomůcky, stejnokroje a pracovní oblečení), nelze paušál mající formu peněžního plnění, které slouží ke krytí nákladů na pořízení těchto věcí, považovat za plnění, jež není předmětem daně.

[36] Nejvyšší správní soud považuje za podstatné dodat, že zákon o daních z příjmů nikterak nepředepisuje, jak si mají zaměstnavatelé a zaměstnanci počínat v pracovněprávních vztazích. Pouze nastavuje podmínky, při nichž plnění určitého druhu v předepsané formě předmětem daně není. Je toliko na zaměstnavateli (tedy stěžovateli), aby si zvolil, za jakých podmínek bude poskytovat zaměstnancům plnění. Vybere-li takové podmínky, s nimiž zákon nespojuje preferenční daňové zacházení, musí počítat s tím, že plnění bude předmětem daně zaměstnance.

[37] Soud shrnuje, že žalovaný i krajský soud správně vyložili aplikovanou právní normu, tj. § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Systematickým výkladem cit. ustanovení, a to ať již ve vztahu k § 6 odst. 7 jako celku, tak ve vztahu k jiným právním předpisům (zákoníku práce), lze dospět k závěru, že předmětem daně není hodnota pracovních oděvů jen tehdy, jsou-li zaměstnanci poskytnuty v naturální formě. Právě systematický argument je v daném případě s to odhalit význam interpretované právní normy. Interpretace právní normy slouží k tomu, aby byl poznán její obsah, což je prvotní

předpoklad korektní aplikace normy na podmínky konkrétní věci. Nalezením správné, ústavněkonformní interpretace normy a její korektní aplikací nemůže dojít k tomu, že by se zdaňovalo nějaké plnění, které dle zákona předmětem daně být nemá, resp. že by podřízení určitého příjmu dani bylo v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, jehož se stěžovatel dovolává. Stěžovatel neuvedl jediný argument, který by byl s to podpořit jeho tvrzení o protiústavním výkladu § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů ze strany žalovaného a krajského soudu.

[38] Ze zákona jednoznačně vyplývá, že pokud zaměstnavatel přispívá zaměstnanci paušálně stanovenou finanční částkou na pořízení pracovního oblečení a obuvi, není tato částka vyňata na základě § 6 odst. 7 písm. b) zákona o dani z příjmů z předmětu daně. Jde o plnění, které splňuje podmínky § 3 odst. 2 a § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů, a proto je předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti. Krajský soud posoudil spornou právní otázku správně.

[39] Námitka je nedůvodná.

V.

Závěr a náklady řízení

[40] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Neshledal přitom žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[41] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v tomto řízení žádné náklady převyšující náklady běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 3. července 2013

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu