



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: J. J., zastoupený JUDr. Ing. Rudolfem Kutnarem, advokátem se sídlem Na Višňovce 1/1044, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 15. 8. 2012, č. j. 4511/12-1100-203501, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 14. 4. 2015, č. j. 46 Af 33/2012 - 53,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce ve svém přiznání k silniční dani za rok 2011 přiznal k dani dvě silniční vozidla. První vozidlo bylo registrační značky X. Jeho provozovatelem byl žalobce. Daňová povinnost z tohoto vozidla činila 2.400 Kč. Druhé vozidlo bylo registrační značky X. Jeho provozovatelkou, zapsanou v technickém průkazu, byla žalobcova manželka. Daňová povinnost z tohoto vozidla (dále též „vozidlo manželky“) činila 3.000 Kč. Celkově tedy žalobce v daňovém přiznání tvrdil daňovou povinnost ve výši 5.400 Kč.

[2] Správce daně na základě žalobcova daňového přiznání vydal platební výměr, ve kterém mu vyměřil silniční daň za rok 2011 ve výši 2.400 Kč. Rozdíl daně žalobcem tvrzené a daně vyměřené odůvodnil tím, že vozidlo manželky je předmětem daně jiného poplatníka a žalobce ho tedy nemůže uvádět ve svém daňovém přiznání. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce odvolal, neboť dle něj mu správce daně měl vyměřit daň i za vozidlo manželky.

[3] Finanční ředitelství v Praze odvolání v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítlo. Působnost tohoto orgánu přešla ke dni 31. 12. 2012 dle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky na Odvolací finanční ředitelství, které proto je dle § 69 s. ř. s. žalovaným (oba orgány označovány dále jen „žalovaný“).

[4] Proti tomuto rozhodnutí žalobce brojil žalobou. V ní uvedl, že rozhodnutí správce daně i žalovaného jsou nezákonná. Rozhodující je ustanovení § 4 odst. 2 písmeno a) zákona č. 13/1993 Sb., o dani silniční. Dle tohoto ustanovení je poplatníkem daně rovněž zaměstnavatel, pokud vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci za použití osobního vozidla, pokud daňová povinnost nevznikla již provozovateli vozidla. Za zaměstnance dle tohoto ustanovení se musí považovat poplatník s příjmy ze závislé činnosti podle ustanovení § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu. Dle tohoto ustanovení jsou zaměstnanci fyzické osoby, které mají postavení osob pobírajících příjmy ze závislé činnosti, bez ohledu na to, zda je skutečně pobírají. Příjmy ze závislé činnosti jsou dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o dani z příjmu příjmy z pracovněprávního, služebního, členského nebo obdobného poměru, v němž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce.

[5] Žalovaný na situaci nesprávně aplikoval § 318 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce. Toto ustanovení sice zakazuje pracovněprávní vztah mezi manželi, ale pro účely daňové jsou pojmy zaměstnanec a zaměstnavatel vymezeny širěji, a to právě § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Manželka žalobce předmětné vozidlo využívala při podnikatelské činnosti žalobce. Žalobce tedy pro účely silniční daně byl zaměstnavatelem manželky, a proto měl povinnost za její vozidlo daň přiznat a zaplatit. Správce daně postupoval rovněž v rozporu s hlavním účelem daňového řízení – úhradou silniční daně za osobní vozidlo, které bylo používáno k podnikání žalobce. Tím byl státní rozpočet zkrácen o tuto daň.

[6] Krajský soud v Praze nejprve žalobu usnesením ze dne 26. 9. 2014, č. j. 46 Af 33/2012 - 37 odmítl, neboť měl za to, že žalobce k ní nemá aktivní věcnou legitimaci. Toto rozhodnutí ale Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 4. 12. 2014, č. j. 1 Afs 192/2014 - 25 zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Následně krajský soud nyní napadeným rozhodnutím žalobu zamítl, neboť dovodil, že pojmy zaměstnanec a zaměstnavatel použité v § 4 odst. 2 písm. a) zákona o silniční dani je nutné vykládat dle zákoníku práce. Krajský soud připustil, že sice poznámka pod čarou odkazuje na definici zaměstnance a zaměstnavatele v § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, tento odkaz však nemá normativní povahu. Ze systematického výkladu vyplývá, že ustanovení o placení silniční daně pracuje i s institutem cestovních náhrad, tedy institutem upraveným v zákoníku práce. Dalším

důvodem nutnosti aplikovat zákoník práce je dle soudu princip bezrozpornosti právního řádu, tedy že bez výslovné odchylky by pojmy měly znamenat totéž v zákonu o silniční dani jako v zákoníku práce. Soud tedy dospěl k závěru, že jelikož zákoník práce pracovněprávní vztah mezi manželi zakazuje, stěžovatel není zaměstnavatelem ve smyslu § 4 odst. 2 písm. a) zákona o silniční dani, a proto nemůže být poplatníkem silniční daně.

[8] Krajský soud dále uvedl, že žalobě nemohl vyhovět, ani kdyby pojem zaměstnanec v § 4 odst. 2 písm. a) zákona o silniční dani vykládal dle definice užitě v § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Definice zákona o daních z příjmů váže vztah zaměstnanec – zaměstnavatel nejen na příjmy z pracovněprávního poměru, ale i na příjmy z poměru obdobného. Obdobný poměr je takový, jehož základní charakteristiky jsou shodné s pracovněprávním poměrem. Dle judikatury to musí být mimo jiné dvoustranným právním úkonem založený vztah podřízenosti, vztah úplatný a ekonomicky vzájemný. Tyto znaky ale žalobce neprokázal. Žalobce tvrdil, že manželka k jeho podnikání používala její vozidlo na základě jeho pokynu, avšak netvrdil a neprokázal vznik právního vztahu ani jeho ekonomickou vzájemnost.

II. Kasační stížnost

[9] Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[10] V kasační stížnosti setrval na svém žalobním tvrzení. Pro účely silniční daně jsou zaměstnanci poplatníci s příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Zaměstnanci dle tohoto ustanovení nejsou pouze osoby pobírající příjmy z pracovněprávních vztahů podle zákoníku práce, ale též ze vztahů obdobných.

[11] Dále stěžovatel vytknul krajskému soudu, že se nevypořádal s tím, že nejde o právní vztah mezi ním a jeho manželkou, ale o právní vztah mezi obchodní firmou MARMOT-laboratoře pro chemickou výrobu a služby elektronikům (dále jen MARMOT), za kterou stěžovatel jedná, a paní R. J. Zároveň ke stížnosti přiložil dohodu o pracovní činnosti ze dne 1. 1. 2011 mezi uvedenou firmou a paní J.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[12] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s odůvodněním rozsudku krajského soudu. Subjekt MARMOT není právnickou osobou, ale je to je firma, pod kterou stěžovatel podniká jako fyzická osoba. Jeho charakter je tedy stále fyzická osoba a zákaz zaměstnávání manželky se tak na jeho situaci aplikuje.

[13] Na závěr vyjádření žalovaný požádal, aby mu soud přiznal náhradu nákladů řízení v paušální částce 300 Kč ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Kasační stížnost je projednatelná. Její důvodnost soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Podstatou kasační stížnosti je otázka, kdo je poplatníkem silniční daně za vozidlo, jehož provozovatel je jen jeden z manželů, avšak vozidlo je používáno pro podnikatelskou činnost druhého manžela.

[17] Předmětem silniční daně jsou silniční motorová vozidla používaná k podnikání nebo v přímé souvislosti s ním (§ 2 odst. 1 zákona o silniční dani).

[18] Poplatníkem silniční daně je ten, kdo je jako provozovatel vozidla zapsán v jeho technickém průkazu (§ 4 odst. 1 a) zákona o silniční dani]. Poplatníkem je rovněž zaměstnavatel, pokud vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci za použití osobního vozidla (§ 4 odst. 2 písm. a) zákona o silniční dani]. Posledně citované ustanovení za slovem „zaměstnanci“ obsahuje poznámku pod čarou, která odkazuje na § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

[19] Dle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů poplatník s příjmy ze závislé činnosti je v tomto zákoně označen jako „zaměstnanec“, plátce příjmu jako „zaměstnavatel“. Příjmy ze závislé činnosti jsou dle § 6 odst. 1 písm. a) stejného zákona plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Dle písm. b) tohoto ustanovení jsou takovými příjmy i příjmy za práci člena družstva, společníka společnosti s ručením omezeným, dle písm. c) zase například odměny člena orgánu právnické osoby.

[20] Pojmy zaměstnanec a zaměstnavatel použité v zákoně o daních z příjmů jsou pojmy širší, než pojmy v zákoníku práce. Za zaměstnance a zaměstnavatele zákon o daních z příjmů považuje kromě stran pracovněprávního poměru i strany v poměru členském, služebním nebo obdobném, nebo vztah družstva a jeho člena, nebo společníka a společnosti.

[21] Pojmy zaměstnanec a zaměstnavatel ve smyslu § 4 odst. 2 písm. a) zákona o silniční dani je třeba vnímat rovněž v tomto širším, daňovém, významu. Krajský soud dovodil opak na základě systematického argumentu plynoucího z podmínky, že zaměstnavatel *vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci* za použití vozidla, a cestovní náhrady lze vyplácet pouze dle zákoníku práce. Tento argument však neobstojí, neboť cestovní náhrady lze vyplácet i jiným osobám, než pouze těm v pracovněprávním poměru. To vyplývá jednak ze smluvní volnosti, jednak ze systematiky zákona o daních z příjmů, který v § 7 odst. 7 počítá s náhradami cestovních výdajů poskytovanými v souvislosti s výkonem závislé činnosti (tedy náhrada od zaměstnavatele zaměstnanci v širším daňovém smyslu dle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

[22] Stejně tak § 24 odst. 2 písm. zh) tohoto zákona zase považuje za uznatelný výdaj poplatníka náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zákoníkem práce (ne však vyplacených pouze dle zákoníku práce). Z tohoto důvodu poplatníkem silniční daně může být i subjekt, který není zaměstnavatelem dle zákoníku práce, ale je jím dle daňových předpisů. Vždy ale mezi poplatníkem silniční daně a provozovatelem vozidla musí být vztah mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

[23] Vztah mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem dle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů ale mezi manželi vzniknout nemůže. Nezbytnými znaky vztahu obdobného pracovněprávnímu je právní úkon vztah zakládající a nutnost, aby se jedna strana vztahu řídila pokyny druhé strany (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005 – 69). Ani jeden z těchto znaků nemůže být mezi manželi naplněn. Pracovněprávní vztahy jsou mezi manželi dle § 318 zákoníku práce zakázány. Jedním z důvodů tohoto zákazu je rovnost mezi manželi, která by dle názoru zákonodárce nebyla zachována v případě, že by jeden manžel zaměstnával druhého. První znak, tedy právní úkon zakládající právní vztah, proto nemůže být naplněn. Ze stejného důvodu nemůže být naplněn i druhý znak – nutnost řídit se pokyny poplatníka. Opačná konstrukce, dovozující vznik vztahu obdobného pracovněprávnímu, který se tak pouze nejmenuje, ale ve kterém je jeden z manželů povinen se řídit pokyny druhého manžela, by představovala obcházení zákazu v zákoníku práce.

[24] Anomálii manželského vztahu daňové předpisy reflektují. Ustanovení § 13 zákona o daních z příjmů totiž obsahuje speciální úpravu spolupráce manželů. Toto ustanovení upravuje režim zdanění právě za situace spolupráce jednoho z manželů na podnikání druhého. Podílí-li se na podnikání jednoho z manželů (podnikající) ten druhý (spolupracující), může podnikající převést podíl dosažených příjmů a vynaložených výdajů na spolupracujícího. Smyslem této úpravy je právě z důvodu speciálního režimu mezi manželi upravit jejich daňové zvýhodnění.

[25] Institut spolupracujících manželů upravuje z daňového hlediska jediný možný, právem aprobovaný, postup daňového poplatníka v případě, že se manželé rozhodnou, že jeden z nich bude na podnikání druhého spolupracovat a spolupráci budou daňově uplatňovat (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 5. 2007, č. j. 8 Afs 64/2005 - 66, publ. pod č. 1305/2007 a ze dne 5. 9. 2007, č. j. 5 Afs 113/2006 – 70). V případě spolupráce jednoho manžela na podnikání druhého (ať již daňově uplatňované či nikoliv) se tedy nemůže jednat o závislou činnost ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z tohoto důvodu nelze přisvědčit stěžovatelově argumentu, že příjem, který vyplácel své manželce, je příjmem ze vztahu obdobného pracovněprávnímu ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[26] Tento závěr plně koresponduje i se systematikou zákona o dani z příjmu, který obsahuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. u) dle kterého daňově uznatelný náklad je „*silniční daň zaplacená jedním z manželů, který je zapsán jako držitel motorového vozidla v technickém průkazu, přičemž vozidlo je používáno pro podnikatelskou a jinou samostatnou výdělečnou činnost druhým z manželů, který jako držitel v technickém průkazu zapsán není*“. Z tohoto ustanovení je zřejmé, že daň za vozidlo spolupracujícího manžela platí sám spolupracující.

Aby nedošlo k daňovému znevýhodnění spolupráce s manželem namísto běžného zaměstnávání jiných osob, zákonodárce speciálně stanovil, že daň zaplacenou spolupracujícím manželem si může podnikající manžel uplatnit jako uznatelný náklad.

[27] Ohledně hlavní otázky sporu lze tedy uzavřít, že poplatníkem silniční daně za vozidlo, jehož provozovatel je jen jeden z manželů, avšak vozidlo je používáno pro podnikatelskou činnost druhého manžela, je manžel – provozovatel.

[28] V situaci stěžovatele, ve které manželka užívá vozidlo, jehož je sama provozovatelkou, k podnikání stěžovatele (tedy jejího manžela), je poplatníkem spolupracující manželka. Jelikož dle § 241 daňového řádu nelze dohodou o přenesení daňové povinnosti vůči správci daně účinně přenést daňovou povinnost, nemůže tuto daň nést stěžovatel.

[29] Na uvedených závěrech nic nemění ani stěžovatelem uváděný fakt, že svoji manželku paní R. J. nezaměstnává on, jako fyzická osoba, ale firma MARMOT. Jak vyplývá z obchodního rejstříku, MARMOT je pouze obchodní firma, pod kterou stěžovatel, jako podnikající fyzická osoba, vystupuje. Posuzovaný vztah je tedy skutečně vztahem mezi manželi.

V. Závěr a náklady řízení

[30] Krajský soud správně stěžovatelovu žalobu jako nedůvodnou zamítl. Nejvyšší správní soud proto dle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

[31] O náhradě nákladů řízení rozhodl v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

[32] Žalovaný požadoval paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč v souvislosti s jedním úkonem právní služby, spočívajícím v písemném vyjádření ke kasační stížnosti podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Žalovaný dovodil, že má nárok na paušální náhradu nákladů na základě § 36 odst. 1 s. ř. s. a nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

[33] Dle judikatury navazující na tento nálezh paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníkovi řízení, pokud by mu nepříslušela ani při zastoupení advokátem (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 – 20 a ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 226/2014 – 33). Žalovanému by přitom paušální náhrada nákladů ani v případě zastoupení advokátem nepříslušela. V soudním řízení totiž vystupoval jako orgán veřejné správy v oboru své působnosti, čímž naplňoval svoji povinnost hájit svá rozhodnutí v soudním řízení. Za takové situace by nebyly náklady vynaložené na zastoupení náklady důvodně vynaloženými (k těmto závěrům srov. rozsudek ze dne

26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 – 87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS). Soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 14. října 2015

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu