



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci

žalobce: **AccArt, s. r. o.**, IČO 26977923
sídlem Křižíkova 2697/70, 612 00 Brno
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 616/4, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 6. 2018, č. j. 30085/18/5200-10421-711070, č. j. 30086/18/5200-10421-711070, a č. j. 30087/18/5200-10421-711070

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 6. 2018, č. j. 30085/18/5200-10421-711070, č. j. 30086/18/5200-10421-711070, a č. j. 30087/18/5200-10421-711070, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen zaplatit** žalobci na náhradě nákladů řízení částku 21 342 Kč, a to k rukám jeho daňového poradce Ing. Radka Lančíka do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Dodatečnými platebními výměry ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4764619/17/3003-52524-707912, č. j. 4770326/17/3003-52524-707912, a č. j. 4770494/17/3003-52524-707912, Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) dodatečně stanovil žalobci k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015, a to v souhrnné výši 160 585 Kč a současně žalobci sdělil vznik povinnosti uhradit penále z doměřené daně v souhrnné výši 32 117 Kč. Na základě daňové kontroly totiž dospěl k závěru, že zaměstnanecké benefity, které žalobce poskytoval svým zaměstnancům, nebyly poskytovány ve formě nepeněžního plnění osvobozeného od daně dle § 6 odst. 9 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v předmětných zdaňovacích obdobích. Správce daně naopak dospěl k závěru, že tyto zaměstnanecké benefity ve formě příspěvku na zdravotní péči, využití sportovních zařízení nebo kulturní akce, byly ze strany žalobce jeho zaměstnancům poskytovány jako peněžitá plnění, jež měla být zahrnuta do příjmů ze závislé činnosti jednotlivých zaměstnanců.
2. Proti dodatečným platebním výměrům žalobce brojil odvoláními. Žalovaný rozhodnutími ze dne 29. 6. 2018 (specifikovanými v záhlaví tohoto rozsudku) jednak potvrdil dodatečný platební výměr č. j. 4764619/17/3003-52524-707912 (zdaňovací období roku 2013), jednak změnil zbývajících dva dodatečné platební výměry. Nově tak stanovil předmětnou daň v souhrnné výši 159 100 Kč (snížení o 1 485 Kč) a penále v souhrnné výši 31 820 Kč (snížení o 297 Kč). Změna spočívala v tom, že správce daně za období 9/2014 až 12/2015 u jednatelky žalobce nesprávně sečetl částky jejích jednotlivých dílčích příjmů pro posouzení účasti na nemocenském pojištění, ačkoliv jeden příjem byl malého rozsahu a jeden nikoliv, tudíž se správně podle zákona o nemocenském pojištění sčítat neměly.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce v první řadě nesouhlasil s tím, že by poskytoval zaměstnancům benefity přímo v hotovosti, byť malá část benefitů takto hrazena byla. Většinu benefitů však pro jednotlivé zaměstnance obstarávala žalobcem pověřená osoba, která je též hradila v hotovosti. Žalovaný se nesprávně zaměřil pouze na zálohy a tuto skutečnost ignoroval. Není přitom podstatné, že žalobce neúčtoval správně o zálohách. Není-li správně vedeno účetnictví, neznamená to automaticky nesprávnost faktického nakládání se zálohami, pokud žalobce prokáže, že se opravdu jednalo o zálohy vyplacené zaměstnancům. Mechanismus financování benefitů přitom žalobce prokázal velmi konkrétně. Zálohy poskytnuté přímo zaměstnancům byly poskytnuty účelově zejména na předem schválené benefity ohledně zdraví, případně jiné, které nemohl za daňový subjekt hradit pověřený pracovník, protože úhrada předem či za přítomnosti pověřeného pracovníka nebyla možná. Účtování o jednotlivých takových benefitech bylo zvoleno namísto operativní evidence. Důvodem tohoto účtování bylo zajištění evidence ve vztahu k čerpání konkrétní výše částek podle jednotlivých zaměstnanců tak, aby bylo zabezpečeno nepřekročení limitů ve vztahu ke konkrétnímu druhu čerpání u daného zaměstnance. Svoje tvrzení žalobce prokázal předložením seznamů o vyplacení a vypořádání záloh s podpisy jednotlivých zaměstnanců.
4. Většina prvotních dokladů byly hotovostní účtenky, na kterých se odběratel neuvádí. Žádný zákon nepožaduje, aby účetní jednotka dokládala účetní transakce prvotními

doklady, které obsahují i identifikační údaje odběratele. To nemůže být důvodem pro zpochybnění plnění jako plnění uskutečněného jménem a na účet zaměstnavatele. Zaměstnanci vždy předem znali a měli od zaměstnavatele schváleny účel a hranici výše plateb, které mohli provádět jménem a na účet zaměstnavatele. Pokud by zaměstnavatel s těmito úhradami nesouhlasil, asi by je proplácel jen stěží. Jména zaměstnanců či rodinných příslušníků se vyskytují zejména na dokladech ze zdravotnických zařízení, na nichž obvykle lékaři jako dodavatelé ani neuvádějí jiné jméno než jméno ošetřovaného. Absence údajů o zaměstnavateli na dokladu neznámá, že platba nebyla provedena jeho jménem a na jeho účet ve smyslu § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů. Administrativní zátěž plynoucí ze závěrů žalovaného zákon přímo nežádá.

5. O nepeněžní plnění ve smyslu § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů se jedná i v případě, kdy zaměstnanec uhradí částku benefitu ze svého, avšak jménem zaměstnavatele. Fakt, že zaměstnanec platbu provedl ze svého, nemůže překvalifikovat nepeněžní plnění na peněžní, jde pouze o techniku provedení platby. Analogií zaměstnaneckých benefitů jsou platby za pracovní oblečení odlišné od civilního a nealkoholické nápoje určené ke konzumaci na pracovišti. Na nealkoholické nápoje na pracovišti rovněž není právní nárok, který by byl zakotven v obecných právních předpisech. Ustanovení § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů nestanoví, že by se vztahovalo pouze na výdaje, u nichž existuje obecně ze zákona právní nárok zaměstnance na takové plnění.
6. Žalobce nesouhlasil též se způsobem doměření navýšením odměny jednatelky o pojistné zaměstnavatele na sociální zabezpečení za období 1/2013 až 8/2014, ačkoli k tomuto právnímu vztahu se benefity nevztahují. Ze smlouvy o výkonu funkce vyplývá, že jednatel má nárok pouze na odměnu. Nárok na benefity smlouva nezmiňuje, navíc by takový nárok jednatelky musel být samostatně uveden a schválen valnou hromadou, přičemž nemůže vzniknout jen na základě směrnice. Jestliže z odměny jednatele nepřesahující rozhodný příjem 2 500 Kč měsíčně se sociální pojištění neodvádí, podléhá odměna jednatele pouze zdravotnímu pojištění a dani z příjmů fyzických osob. Není proto důvod započítávat do superhrubé mzdy i část pojistného zaměstnavatele na sociální zabezpečení ve výši 25 % z hrubého příjmu. Správce daně nemůže svévolně určit, k jakému právnímu vztahu se benefity vztahují. V dotčeném období nadále trval pracovní poměr a dohoda o provedení práce. Přestože pro překážky na straně zaměstnance nebyla v daném období práce v pracovním poměru vykonávána, není vyloučeno, aby i v takovém období byly poskytovány benefity.
7. Žalobce dále uvedl, že správce daně nedoměřil ani v jednom případě daň např. zaměstnanci, který pořídil v hotovosti ze „svého“ vstupenky na kulturní firemní akci pro všechny zaměstnance včetně sebe, plnění v hodnotě vstupenky, ačkoli mu cena vstupenek byla následně proplacena rovněž v hotovosti z žalobcovy pokladny. Na vstupenkách nefiguruje zaměstnavatel jako odběratel, vstupenky tímto údajem nedisponují vůbec. Zcela jistě jde i v tomto případě o plnění podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů.
8. Žalobce unesl své důkazní břemeno. V průběhu daňové kontroly při prokazování nepeněžitých plnění doložil vše, co správce daně požadoval. Konkrétně doložil interní směrnice o benefitech, seznam všech zaměstnanců, kterým byly v letech 2013, 2014 a 2015 benefity poskytovány, doklady vystavené externími dodavateli, kteří poskytovali služby zaměstnancům, souhrnný seznam pokladních dokladů, souhrnný seznam poskytovaných benefitů, souhrnný seznam vyplacených záloh jednotlivým zaměstnancům a vypořádání

záloh. Žalobce poskytoval zaměstnanecké benefity na základě směrnice. Dle předložených seznamů a dokladů je vidět, kterému zaměstnanci jmenovitě byly benefity poskytnuty. Každý doklad je označen zkratkou zaměstnance, jemuž byl benefit poskytnut, seznam zaměstnanců s plným jménem s přiřazenou a používanou zkratkou byl správci daně též předložen v průběhu daňové kontroly. Žalobce v průběhu kontroly poskytl také hlavní knihu s opisem jednotlivých dokladů, z níž je patrné, jak bylo o poskytnutých benefitech účtováno.

9. Z dokladů vystavených externími dodavateli je vidět, že žalobce poskytoval naprostou většinu benefitů zaměstnancům nepeněžním plněním a byly žalobcem řádně uhrazeny dodavatelům v hotovosti. To buď přímo zaměstnanci z předem poskytnutých a následně vyúčtovaných záloh, což je patrné z předložených souhrnných seznamů vyplacených záloh jednotlivým zaměstnancům a vypořádání záloh, nebo pověřenou osobou. Způsob úhrady je zřejmý z předložené hlavní knihy. Správní orgány neuvedly, v čem konkrétně spatřují nesrovnalosti a na základě jakých skutečností vznikly pochybnosti. Toliko uvedly neúplný výčet toho, co žalobce při daňové kontrole předložil, a že na základě předloženého jsou pochybnosti, zda se jednalo o nepeněžní plnění zaměstnavatele.
10. Ing. I. B. coby pověřená osoba ve svědecké výpovědi jasně dosvědčil, že on kupoval benefity, předal je zaměstnanci, a od žalobce obdržel peníze na úhradu vynaložených výdajů za benefity. Ve smyslu § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů tak nejde o zdanitelný příjem. Citované ustanovení má dvě části – první hovoří o částkách přijatých zaměstnancem zálohově od zaměstnavatele, aby je jeho jménem vydal, druhá pak o částkách, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje, které za zaměstnavatele vynaložil ze svého tak, jako by je vynaložil přímo zaměstnavatel. Žalovaný tedy přehlédl, že žalobce postupuje podle druhé části citovaného ustanovení, kde podmínka záloh vyslovena není, přičemž z dané formulace ani neplyne, že by příjemce peněz nemohl být totožný s beneficiem.
11. Svědeckou výpovědí Ing. B. žalobce unesl důkazní břemeno ohledně prokázání nepeněžitého plnění benefitů. Svědek byl poučen o povinnosti vypovídat pravdivě. Tvrzení správních orgánů, že byl zainteresovaný, protože je žalobcovým dlouholetým zaměstnancem, nemůže vyvrátit věrohodnost jeho svědecké výpovědi.
12. Žalovaný dále poukázal na to, že § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů lze použít tam, kde zaměstnanec nemá z plnění osobní prospěch a vynakládá je ve prospěch zaměstnavatele, přičemž v projednávané věci zaměstnanci osobní prospěch měli, protože od zaměstnavatele čerpali benefity. Jinak řečeno, žalovaný vyžaduje, aby jedna osoba benefity koupila, nechala si je od zaměstnavatele proplatit, a pak předala benefity osobě jiné. Není však možné, aby tak učinila totožná osoba. Absurdita takového požadavku je o to větší, že v případě jednočlenné obchodní korporace by poskytování benefitů bylo vyloučeno. Je zjevné, že § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů připouští obě varianty, tedy jak variantu, kdy zaměstnanec koupí benefit, nechá si jej proplatit oproti dokladu a současně je příjemcem benefitu, tak variantu, kdy osoba pověřená zaměstnavatelem koupí benefit, nechá si jej proplatit oproti dokladu a předá jej jinému zaměstnanci, který je příjemcem benefitu.
13. Na základě uvedeného žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

14. Ve vyjádření k žalobě ze dne 3. 12. 2018 žalovaný setrval na svých právních závěrech uvedených v napadených rozhodnutích. Uvedl, že z § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů mimo jiné vyplývá, že příslušné osvobození od daně z příjmů ze závislé činnosti se vztahuje výhradně na nepeněžní plnění zaměstnavatele. Na peněžní plnění, a to i například formou příspěvku, zálohy či výměnou za úctenku, vyplacené zaměstnavatelem přímo zaměstnanci se osvobození nevztahuje. V takovém případě se tudíž jedná o zdanitelný příjem na straně zaměstnance. Zákon nikterak nepředepisuje, jak si mají zaměstnavatelé a zaměstnanci počínat v poskytování benefitů, pouze nastavuje podmínky, při nichž plnění určitého druhu v předepsané formě je od daně osvobozeno. Je tedy na zaměstnavateli, aby si zvolil, za jakých podmínek bude poskytovat zaměstnancům plnění, a jak je následně bude schopen prokázat správci daně. Vybere-li takové podmínky, s nimiž zákon nespojuje preferenční daňové zacházení, musí počítat s tím, že plnění bude zdanitelným příjmem zaměstnance.
15. K jednotlivým žalobním bodům pak žalovaný konstatoval, že svědeckou výpovědí Ing. B. nebylo prokázáno, že většina benefitů byla hrazena pověřeným pracovníkem a nikoliv příjemcem benefitu, ani že byly poskytnuty zálohy na benefity. Údajné zálohy vedené v operativní evidenci, stejně jako zálohy vydané pověřenému pracovníkovi, nejsou v účetnictví vůbec zaznamenány. Nebylo tedy náležitým způsobem účtováno o zálohově vydaných finančních prostředcích žalobce, které jsou až do vyúčtování jeho majetkem. V účetnictví žalobce je zachycen přímý nákup do spotřeby, tedy bez jakýchkoliv vyplacených záloh jednotlivým zaměstnancům. Poskytnutí záloh zaměstnancům není nijak zmíněno a upraveno ani v žalobcově směrnici pro poskytování benefitů. Tvzení žalobce, že benefity byly hrazeny z poskytnutých záloh, tak neodpovídá stavu uvedenému v účetnictví.
16. V případě § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů se pak jedná o částky, jimiž se nezvyšuje majetek zaměstnance a ani zaměstnanec nečerpá žádnou výhodu od zaměstnavatele. Postup podle tohoto ustanovení tak přichází v úvahu např. pro nákup drobného materiálu, který by zaměstnavatel musel k činnosti zaměstnance stejně sám zakoupit, obdobně koupě potřebného nářadí, či u pracovního oblečení. V dané věci by však zaměstnanci osobní prospěch měli a čerpali by tak benefit od zaměstnavatele. Vyplacení předmětných peněžních prostředků nelze posuzovat jako zálohy na výdaje provedené jménem žalobce, kdy žalobce náležitě o poskytnuté záloze v účetnictví neúčtuje, zálohu posléze v účetnictví nevyúčtuje a předně příjemce údajných záloh by byl totožný s beneficiem.
17. Je přitom pouze na zaměstnavateli, aby prokázal, že zaměstnanecké benefity poskytoval nepeněžní formou a je také na něm, jaký způsob k tomu zvolí. Jak u jednoduchých hotovostních úctenek (např. vitamíny), tak při poskytnutí zdravotnické služby, je možné nechat vystavit doklad obsahující údaje týkající se odběratele (žalobce). Je tedy ryze na žalobci, jaké benefity svým zaměstnancům poskytuje a stejně tak je na něm, aby pro jejich zúřadování zvolil cestu co nejmenší administrativní náročnosti, avšak při splnění zákonných podmínek pro osvobození. Podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů se však musí jednat o plnění nepeněžní, tzn. zaměstnanec nemůže „účet platit ze svého“.
18. Co se týče doměření daně u zaměstnankyně Ing. S. G., správce daně v období 1/2013 až 8/2014 určil, že benefity se vztahují k odměně jednatele. Úhrn příjmů (odměna jednatele

a benefity) pak sice přesáhl částku 2 500 Kč stanovenou pro rozhodný příjem (§ 6 odst. 5 zákona o nemocenském pojištění), a z příjmu byla povinnost odvést jak zdravotní, tak sociální pojištění, ovšem tento zvolený postup byl pro žalobce výhodnější. Pokud by se benefity vztahovaly k dohodě o provedení práce, byla by doměřená částka daně vyšší (neboť by se o pojištění navyšoval příjem 10 000 Kč a benefit).

19. Žalovaný též vyjádřil nesouhlas s tvrzením žalobce o unesení důkazního břemene. Některé důkazy si odporovaly, tvrzení žalobce neodpovídala stavu zachycenému v účetnictví. Nelze souhlasit ani s názorem, že žalobce unesl důkazní břemeno prostřednictvím svědecké výpovědi Ing. B.
20. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Další podání účastníků

21. V replice k vyjádření žalovaného ze dne 14. 5. 2019 žalobce uvedl, že žalovaný zamlžuje rozdíly mezi třemi způsoby poskytování benefitů zaměstnancům, a sice na základě hotovostního proplacení nákladů zaměstnancům, na základě záloh poskytnutých zaměstnancům, a pořízených pověřeným zaměstnancem pro ostatní zaměstnance. Nad rámec argumentace, vyjádřené již v žalobě proti napadenému rozhodnutí, pak žalobce konstatoval, že správce daně na straně 92 zprávy o daňové kontrole sám uvedl, že výdajové pokladní doklady dokládají, že Ing. B. byly z pokladny vydány prostředky na nákup benefitů. Žalobce zdůraznil, že žádný právní předpis nebrání zaměstnanci, aby vynaložil prostředky ze svého a následně si je nechal proplatit od zaměstnavatele. Žalobce přitom uznal, že o zálohách nebylo správně účtováno, avšak jakoukoli snahu o prokázání faktického nakládání se zálohami správní orgány odmítly.
22. Žalovaný v duplice ze dne 14. 10. 2019 opětovně vyvracel tvrzení žalobce argumentací uvedenou již v odůvodnění napadených rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě. Nad rámec této argumentace uvedl, že se zabýval všemi třemi způsoby poskytování benefitů zaměstnancům žalobce. Tvrzení, že správce daně sám uznal, že Ing. B. obdržel z pokladny prostředky na nákup benefitů, je vytržené z kontextu – správce daně na předmětné straně zprávy o daňové kontrole pouze uvedl, že podle žalobcem předložených seznamů měl Ing. B. obdržet, stejně jako někteří další zaměstnanci, zálohy od žalobce na nákup vlastních benefitů, nikoliv benefitů pro ostatní zaměstnance.

V. Posouzení věci

23. Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.
24. Podstatu nyní projednávané věci tvoří zejména polemika žalobce se závěry orgánů finanční správy, že žalobce neposkytoval svým zaměstnancům nepeněžní plnění v podobě zaměstnaneckých benefitů na využití zdravotnických zařízení, kulturních akcí a sportovišť, nýbrž těmto zaměstnancům poskytoval peněžní plnění tím, že zaměstnancům proplácel náklady na jimi využité benefity. Samotnou esencí daného sporu je pak pojem „nepeněžní plnění“ uvedené v § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů.
25. Zde je nutno konstatovat, že výkladem tohoto ustanovení se již zdejší soud zabýval, a to v rozsudku ze dne 12. 1. 2021, č. j. 31 Ad 8/2019-45 (www.nssoud.cz). Dospěl přitom k závěru, že nepeněžní plnění ve prospěch zaměstnance může mít i tu podobu, kdy si

službu či zboží definované zákonem pořídí sám zaměstnanec a zaměstnavatel mu pouze poskytne účelově vázané finanční prostředky, ať již zálohově nebo oproti již prokazatelně vynaloženým výdajům. Rozlišování mezi peněžním a nepeněžním plněním totiž nelze činit na základě toho, zda jsou zaměstnanci poskytnuty finanční prostředky, neboť při splnění podmínek § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů a naplnění účelu prostředků dle § 6 odst. 9 písm. d) téhož zákona se při popisované variantě poskytnutí nepeněžního plnění ve skutečnosti jedná o dvě operace – přijatá částka není vůbec předmětem daně [jde o plnění dle § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů] a samotný (prokazatelně nefinanční) benefit zaměstnance je od daně osvobozen [jde o plnění dle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů]. Ustanovení § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů pak nevyžaduje, aby zaměstnanec prostředky zaměstnavatele hradil třetí osobě explicitně jménem zaměstnavatele. Rozhodné je, že je vynakládá tak, jako by je vynakládal zaměstnavatel, tj. hradí něco, na co vyčlenil finanční prostředky zaměstnavatel. Z hlediska citovaného ustanovení je lhostejné, zda je třetí osoba s těmito skutečnostmi obeznámena.

26. Senát 29 krajského soudu v zásadě nevidí důvodu, pro nějž by se měl od závěrů citovaného rozsudku, které jsou ve shodě s hmotněprávním tvrzením žalobce, odchýlit, pročez z něj vychází a na jeho odůvodnění výslovně odkazuje. Podotýká, že podstatným je ve věci smysl dané úpravy, jímž je faktické čerpání účelově určených služeb či zboží zaměstnancem, přičemž úhradu těchto služeb či zboží provádí zaměstnavatel. Polemika žalovaného smysl právní úpravy poněkud pomíjí a soustředí se na mechanismus úhrady pořízení služeb či zboží, přestože tento ve své podstatě technicistní náhled výslovně neplyne ze zákona.
27. Tu je třeba zdůraznit, že i kdyby soud akcentoval výkladovou linii předestřenou žalovaným, musel by připustit, že interpretace uvedených ustanovení provedená žalobcem je plně relevantní. Přitom v situaci, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje. Orgány veřejné moci jsou tak povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod, a tedy v případě pochybností postupovat mírněji (*in dubio mitius*; srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06). V případě existence více rovnocenně přesvědčivých výkladů právního předpisu je přitom třeba vždy upřednostnit ten výklad, který je pro účastníka řízení příznivější (*in dubio pro libertate* či *in dubio mitius*, srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 5 Afs 86/2009-55, č. 2242/2011 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2020, č. j. 1 As 255/2020-72). O tom, že žalovaným prosazovaný výklad není jediným relevantním, přitom svědčí i názory uvedené v komentářové literatuře [viz např. Hlaváč, J. a kol.: *Zákon o daních z příjmů. Komentář*, Wolters Kluwer (ČR), 2017, in ASPI, komentář k § 6, či Pelc, V.: *Daně z příjmů*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, str. 105, 108].
28. Nesprávný výklad hmotněprávních ustanovení žalovaným vede soud ke zrušení napadených rozhodnutí. Žalovaný v daných věcech sice dospěl též k závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem, jeho náhled na dokazování však byl ovlivněn výkladem hmotněprávních ustanovení. Jeho úkolem tedy v dalším řízení bude vyhodnotit, zda žalobce prokázal faktické čerpání těch zákonem uznávaných benefitů žalobcovými zaměstnanci, které žalobce proplácel. Nutno přitom zdůraznit zásadu, že daňově podstatné skutečnosti lze prokazovat i jiným způsobem než účetnictvím.

29. Soud se dále ztotožnil i s námitkou nesprávného navýšení odměny jednatelky žalobce Ing. G., o příjmy v podobě příspěvků na zaměstnanecké benefity. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně zaměstnanecké benefity posoudil jako příjmy související s výkonem závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. V období 9/2014 až 12/2015 pak posoudil tyto příjmy jako související s pracovněprávním vztahem, ze kterého jednatelce žalobce v tomto období plynul příjem. Protože však v období 1/2013 až 8/2014 jednatelce žalobce z pracovněprávního vztahu příjem neplynul (byť pracovněprávní vztah dále existoval), rozhodl správce daně, že pro toto období souvisejí benefity s výkonem činnosti člena orgánu v právnické osobě, a s ní související odměnou jednatele. Takový postup nemá oporu v zákoně (při posuzování tohoto žalobního bodu soud odhlíží od právních závěrů, k nimž došel výše).
30. V první řadě nutno uvést, že správce daně nemohl autoritativně určit, se kterou závislou činností příjem dle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů souvisí. Pokud chtěl takto zvýšit určitý příjem o příjem související se závislou činností, byl povinen zkoumat, se kterou závislou činností příjem skutečně souvisí, bez ohledu na to, zda je to pro daňový subjekt výhodnější či nikoliv. Tvzení žalovaného, že zvýšit odměnu jednatelky Ing. G. o hodnotu benefitů je pro žalobce nejvýhodnější, tak samo o sobě nemůže obstát. V tomto ohledu žalovaný pochybil, jestliže implicitně posoudil (výslovnou úvahu napadená rozhodnutí neobsahují), že příjem ze zaměstnaneckých benefitů nemůže souviset s pracovněprávním vztahem Ing. G., pokud jí z tohoto pracovněprávního vztahu v období 1/2013 až 8/2014 neplynuly žádné příjmy. Podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů se však jedná o příjmy „*plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle písmen a) až c)...*“. To dle soudu neznámá, že by nutně z těchto činností musel plynout příjem v době, kdy plyne poplatníkovi související příjem dle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Znamená to pouze, že tento související příjem musí plynout v souvislosti s činností, ze které plynou příjmy, jež jsou předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti. Soud nevidí důvod, proč by zaměstnanci, kterému například neplynou příjmy z důvodu čerpání rodičovské dovolené, nemohly plynout jiné příjmy související s jeho pracovněprávním vztahem. Jak správně podotkl žalobce, čerpání rodičovské dovolené, tedy překážka v práci na straně zaměstnance, nevylučuje, aby i v takovém období byly tomuto zaměstnanci zaměstnavatelem poskytovány benefity. I tento žalobní bod je tudíž důvodný, přičemž je však relevantní pouze ve vztahu k napadeným rozhodnutím ohledně zdaňovacích období let 2013 a 2014.

VI. Závěr a náklady řízení

31. Z výše uvedených důvodů soud dle § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. zrušil napadená rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
32. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
33. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, neboť jím napadená rozhodnutí žalovaného byla zrušena, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna jeho zástupce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s.

a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika) a tři režijní paušály, a to ve výši 3 x 3 100 Kč a 3 x 300 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 4 advokátního tarifu], tedy celkem 10 200 Kč. Protože žalobcův zástupce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 142 Kč, odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu směřující proti třem rozhodnutím správního orgánu ve výši 9 000 Kč. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 21 342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 21. prosince 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu