



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: **Isolit-Bravo, spol. s r. o.**, IČO 46507272
sídlem Jablonské nábřeží 305, 561 64 Jablonné nad Orlicí
zastoupený advokátem JUDr. Michalem Novákem
sídlem Tyršova 231, 570 01 Litomyšl

proti
žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
sídlem Lazarská 15/7, 117 22 Praha

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 6. 2018, č. j. 52078/18/7100-10111-201172, č. j. 52079/18/7100-10111-201172, č. j. 52080/18/7100-10111-201172, č. j. 52081/18/7100-10111-201172, č. j. 52082/18/7100-10111-201172 a č. j. 52083/18/7100-10111-201172

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Po provedené daňové kontrole vydal Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) dne 9. 7. 2015 šest dodatečných platebních výměřů, jimiž žalobci dodatečně stanovil k přímé úhradě jednak daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, jednak daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, a to za zdaňovací období let 2011, 2012 a 2013, v souhrnné výši 499 365 Kč; současně správce daně vyrozuměl žalobce o vzniku povinnosti uhradit penále z doměřené daně v souhrnné výši 99 872 Kč. Předmětem doměření daně byly příjmy ze závislé činnosti spočívající v tom, že žalobce jako prodejce spotřebních produktů pod značkou Bravo poskytoval zaměstnancům odběratelů svých výrobků (prodejcem maloobchodních prodejen spotřebičů) „šekové knížky KONTO BRAVO“, do nichž mohli tito zaměstnanci lepit samolepky (kupony), nacházející se na záručních listech spotřebičů, které prodávali. Při zaplnění celé šekové knížky kupony následně tito zaměstnanci žalobcových odběratelů doručili šekovou knížku (nejčastěji prostřednictvím obchodního zástupce) žalobci, za což od žalobce obdrželi finanční odměnu odpovídající hodnotě kuponů vylepených v šekové knížce. Správce daně vyhodnotil takto vyplácené odměny jako příjmy související se závislou činností dle § 6 odst. 1 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
2. Na základě podaného odvolání Odvolací finanční ředitelství šesti rozhodnutími ze dne 23. 3. 2016 napadené dodatečné platební výměry zrušilo a zastavilo řízení. Dle názoru odvolacího orgánu správce daně neprokázal, že příjmy plynoucí od žalobce zaměstnancům jeho odběratelů jsou příjmy souvisejícími se závislou činností.
3. V návaznosti na to podal správce daně podnět k nařízení přezkoumání uvedených rozhodnutí odvolacího orgánu. Generální finanční ředitelství tomuto podnětu vyhovělo a šesti rozhodnutími ze dne 19. 12. 2016 nařídilo přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 3. 2016. Proti rozhodnutím o nařízení přezkumu se žalobce odvolal. Rozhodnutím ze dne 5. 6. 2017, č. j. MF-8099/2017/3901-3, však Ministerstvo financí odvolání zamítlo a rozhodnutí Generálního finančního ředitelství o nařízení přezkumu potvrdilo. Proti rozhodnutí Ministerstva financí žalobce brojil správní žalobou, kterou ovšem Městský soud v Praze zamítl rozsudkem ze dne 9. 11. 2020, č. j. 5 Af 32/2017-66. Řízení o kasační stížnosti podané žalobcem proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud zastavil usnesením ze dne 7. 1. 2021, č. j. 10 Afs 366/2020-34, pro nezaplacení soudního poplatku.
4. V mezidobí Odvolací finanční ředitelství v přezkumném řízení šesti rozhodnutími ze dne 19. 12. 2017 (č. j. 54732/17/5200-10421-711070, č. j. 54733/17/5200-10421-711070, č. j. 54734/17/5200-10421-711070, č. j. 54735/17/5200-10421-711070, č. j. 54737/17/5200-10421-711070, a č. j. 54738/17/5200-10421-711070) změnilo svých šest původních rozhodnutí ze dne 23. 3. 2016 tak, že zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo dodatečné platební výměry vydané správcem daně dne 9. 7. 2015.
5. Odvolání žalobce proti těmto rozhodnutím zamítlo Generální finanční ředitelství šesti rozhodnutími ze dne 28. 6. 2018 blíže označenými v záhlaví tohoto rozsudku. Proti nim míří nyní podaná žaloba.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

6. Ve včas podané žalobě žalobce uvedl, že finanční odměny za vyplnění šekových knížek KONTO BRAVO nelze podřadit pod příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Tyto příjmy jsou odměnou za splnění podmínek stanovených ve veřejném příslibu dle § 850 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník. Vztah mezi žalobcem a třetími osobami, jimž byly v souvislosti s šekovou knížkou KONTO BRAVO vypláceny finanční částky, byl totiž vztahem založeným veřejným příslibem žalobce vůči neurčitému okruhu osob. Není pravdou, že šekové knížky KONTO BRAVO byly určeny pouze skupině prodejců výrobků žalobce, a nemohli je tak získat koncoví zákazníci, ale pouze prodavači. Z podkladů správce daně vyplývá, že žalobce vyplácel finanční odměny na základě programu KONTO BRAVO širokému okruhu osob, nikoliv výlučně jen zaměstnancům odběratelů žalobce. Nezahrnout do okruhu těchto osob i zaměstnance odběratelů žalobce by bylo diskriminační. Podmínka vyplacení odměny také nebyla vázána na zaměstnanecký poměr u odběratele žalobce. Závěr žalovaného, že zákazníci se snad mohli dostat ke kupónům, nikoli však k šekovým knížkám, je nepřezkoumatelný. Žalobce svůj veřejný příslib prezentoval způsobem dostatečně přístupným pro veřejnost. O programu byl informován široký okruh osob a spousta osob též tento program využívala. To plyne např. i z protokolu o výsledku P. B., který žalovaný pomíjí. V rámci různých obchodních modelů je zcela běžné, že maloobchodní i velkoobchodní prodejny vydávají různé slevové a evidenční karty či poukázky. Princip věrnostního programu KONTO BRAVO byl obdobný jako u jiných prodejců, toliko místo slev žalobce vyplácel finanční odměnu.
7. Podle žalobce se měl v dané věci uplatnit daňový režim podle § 7, popř. podle § 10 zákona o daních z příjmů, tak, aby veškeré částky vyplácené v rámci programu byly podřazeny stejnému režimu. V tomto ohledu se žalovaný nevypořádal s otázkou způsobu zdanění finančních částek vyplácených z programu KONTO BRAVO osobám, které nebyly v zaměstnaneckém poměru vůči odběratelům žalobce, přičemž neověřil, zda jednotliví příjemci sami své příjmy nezdanili.
8. Zaměstnanci odběratelů žalobce nebyli na odměně poskytované žalobcem závislí a žalobce jejich činnost při prodeji svých výrobků nijak neřídil. Nárokování odměny z programu KONTO BRAVO bylo z jejich strany zcela dobrovolné. Žalobce taktéž neověřoval a ani neměl možnost ověřovat, zda je osoba předkládající šekovou knížku zaměstnancem jeho odběratele. Žalovaný taktéž nevyhodnotil možnost, zda zaměstnanci odběratelů žalobce nemohli být pouhým platebním místem, přičemž následně mohla být vyplácená odměna použita ve prospěch odběratele žalobce a nemusela tak být příjmem daného zaměstnance. Žalovaný též nezkoumal, zda mezi žalobcem a jeho odběrateli byl uzavřen vztah, kterým by se žalobce zavázal vyplácet finanční částku zaměstnancům odběratele za jejich zaměstnavatele, jak mělo probíhat vypořádání mezi žalobcem a takovým zaměstnavatelem a další okolnosti. Mimoto bylo na předmětných šekových knížkách uvedeno, že odměnu zdaňuje přímo příjemce podle zákona o daních z příjmů.
9. Správce daně dále nesprávně aplikoval § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení dopadá pouze na situace, kdy dochází k mezinárodnímu pronájmu pracovní síly. Pokud žalovaný v napadených rozhodnutích dospěl k závěru, že první věta daného ustanovení má obecnou platnost, je dané ustanovení nejasné a lze jej vykládat více způsoby. V takovém případě je ovšem nutné aplikovat výklad příznivější pro žalobce.

10. Závěry žalovaného jsou v rozporu se svědeckými výpověďmi, z nichž vyplývá, že například jeden z prodejců vyplňoval šekovou knížku pro sebe, ale přitom plnění z šekové knížky rozdělával i mezi další osoby. Pokud se na některých šekových knížkách podílelo více osob, měl by žalobce spočítat daň samostatně pro tyto jednotlivé osoby, což je nereálné.
11. Program KONTO BRAVO přitom nelze srovnávat s motivačními pobídkami pro zaměstnance odběratelů žalobce, úmyslem žalobce nebylo učinit zaměstnání u odběratelů žalobce více atraktivní. Podmínkou pro obdržení odměny bylo toliko splnění podmínek programu.
12. V rámci dřívější daňové kontroly (2006) za jiná zdaňovací období (2002 až 2004) navíc správce daně k předmětné problematice neučinil žádná zjištění, ačkoli se jí musel zabývat, přestože to není uvedeno ve zprávě o daňové kontrole. Žalobce tak mohl legitimně očekávat, že jeho postup je v souladu s právním řádem. Změna stanoviska správce daně proto představuje porušení zásady legitimního očekávání.
13. Nutno též zdůraznit, že využití institutu nařízení přezkoumání bylo v daném případě excesem, neboť tím došlo ke stanovení závazného právního názoru, který je zjevně v rozporu se zákonem, a který je způsobilý značně zasáhnout do práv žalobce.
14. Záměrem žalobce bylo uzavírat občanskoprávní, nikoli pracovněprávní vztahy. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba respektovat projev svobodné vůle smluvních stran a nelze je nutit uzavírat takové smlouvy, na nichž ani jedna ze stran nemá ekonomický zájem. V této souvislosti žalobce s odkazem na judikaturu poukázal též na zásadu výkladu sporných případů *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate*.
15. Na základě uvedeného žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

16. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 5. 12. 2018 s ohledem na povahu žalobních námitek v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Dodal, že přezkumné řízení slouží k ochraně objektivního práva, a to i na újmu daňovým subjektům. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Jednání konané dne 19. 1. 2022

17. Při jednání účastníci setrvali na již dříve písemně vyjádřené argumentaci. Žalovaný nadto odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ohledně fáze nařízení přezkumu. Soud podrobně konstatoval obsah soudního a daňového spisu. Neprováděl přitom dokazování listinami navrženými žalobcem k důkazu (čl. VII. žaloby), neboť tyto byly součástí daňového spisu, jehož obsahem se dokazování neprovádí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č.j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

V. Posouzení věci

18. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i jim předcházející rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství a správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

19. Podstatu věci tvoří polemika žalobce se závěry orgánů finanční správy, že žalobce poskytl zaměstnancům svých odběratelů, maloobchodních prodejen elektrospotřebičů, příjmy ze závislé činnosti.
20. Podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodných zdaňovacích obdobích, jsou příjmy ze závislé činnosti *příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti podle písmen a) až c) nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává.*
21. Pro výklad tohoto ustanovení, a to zejména jeho klíčové pasáže „*příjmy plynoucí v souvislosti se ...*“, se jeví býti relevantním závěry vyjádřené již v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 7 Afs 29/2005-91 (věc *BARENTZ*), v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že „*pro posouzení vlastního předmětu sporu je klíčovou otázkou výkladu slovního spojení ‚v souvislosti s výkonem činnosti podle § 6‘, které užívá ust. § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů proto, aby bylo pod předmět daně z příjmů zahrnuto i jiné plnění než to, které je formálně označeno jak mzda; mimo jiných i dary. Je zde tedy zcela zřejmý úmysl zákonodárce pojmout pod předmět daně z příjmů co nejširší okruh možných plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci. Jedinou podmínkou, kterou je nutno splnit, je okolnost, že takovýto typ plnění musí být poskytnut v souvislosti s výkonem závislé činnosti. Zákon o daních z příjmů však ve svých ustanoveních nestanoví, že by bylo nutno prokazovat, že obdarovaný vykonal pro dárce (svého zaměstnavatele) nějakou ‚práci navíc‘ a jako protihodnotu za tuto práci dostal od svého zaměstnavatele dar. Naopak pojem ‚v souvislosti s výkonem činnosti podle § 6‘ je nutno chápat širěji, tj. tak, že podstatným je samotná existence vztahu mezi dárce a obdarovaným, která naplňuje znaky uvedené v ust. § 6 zákona o daních z příjmů. Nelze tak soublasit s výkladem, který ve svých podáních činí daňový subjekt, jenž uvedený pojem nesprávně zužuje právě na nutnost existence nějaké protihodnoty, když je zřejmé, že sama podstata institutu darování existenci protihodnoty vylučuje, neboť pak by se nejednalo o darování, nýbrž např. o směnu“.* Pro nyní projednávanou věc z tohoto rozsudku vyplývá, že jediným podstatným faktorem pro posouzení toho, zda je konkrétní příjem příjmem ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, je souvislost tohoto příjmu poplatníka s výkonem jeho jiné (primární) závislé činnosti. Ze znění citovaného ustanovení zároveň jasně plyne, že je naopak nepodstatné, zda tyto příjmy plynou od plátce, u kterého poplatník (primární) závislou činnost vykonává či nikoli.
22. Jinak řečeno, pro posouzení příjmu jako příjmu ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů je podstatné to, zda poplatník vykonává nějakou (primární) závislou činnost, a pokud mu v souvislosti s touto závislou činností plynou nějaké příjmy, je nepodstatné, zda mu tyto příjmy např. jako zaměstnanci plynou od jeho (primárního) zaměstnavatele nebo od někoho jiného. Takový výklad je plně konzistentní s koncepcí příjmů ze závislé činnosti dle zákona o daních z příjmů. Ve smyslu § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů je tedy plátcem daně i daňový subjekt, od kterého plyne poplatníkovi příjem související s výkonem jeho (primární) závislé činnosti, i když u tohoto daňového subjektu závislou činnost *stricto sensu* nevykonává. Zároveň každý plátcem příjmu je dle § 6 odst. 2 věta první zákona o daních z příjmů označován za „zaměstnavatele“, přestože reálně nemusí existovat pracovněprávní vztah mezi plátcem a poplatníkem, jedná se pouze o legislativní zkratku. Z koncepce zákona o daních z příjmů je zjevné, že povinnost daňového subjektu odvést za poplatníka daň z příjmů ze závislé činnosti vzniká i všem daňovým subjektům, od nichž poplatníkům plynou příjmy toliko související

s výkonem jejich závislé činnosti, neboť i tyto daňové subjekty jsou považovány za plátce daně a zákon o daních s příjmů je dále považuje za zaměstnavatele.

23. Není přitom důvodná námitka žalobce, že první věta § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů se vztahuje pouze k mezinárodnímu zaměstnávání. Text tohoto odstavce nepřipouští žádné pochybnosti o tom, že jeho první věta stojí relativně nezávisle vůči zbytku odstavce a vztahuje se ke všem poplatníkům s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků a plátcům těchto příjmů dle zákona o daních z příjmů. Navazující věta druhá daného odstavce pak již okruh osob, které jsou označovány za zaměstnavatele, pouze rozšiřuje. Daný odstavec tudíž oproti tvrzení žalobce nepřipouští rovnocenné výkladové alternativy, u nichž by měla být dána přednost interpretaci ve prospěch daňového subjektu.
24. Jak naznačeno již shora, v nyní projednávané věci je rozhodnou skutečností, zda prodejcem, kteří byli zaměstnanci odběratelů žalobce, plynul příjem z šekových knížek KONTO BRAVO v souvislosti s jejich závislou činností.
25. Tato skutečnost byla v daňovém řízení předmětem dokazování. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, či ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, popř. z pozdější doby např. rozsudky ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, či ze dne 4. 11. 2020, č. j. 1 Afs 270/2020-26).
26. Prizmatem výše uvedených zásad soud přezkoumal průběh daňové kontroly provedené u žalobce, přičemž shledal, že správce daně dostatečným způsobem zpochybnil účetnictví žalobce a jím předložené prvotní důkazní prostředky. Žalovaný v napadených rozhodnutích uvedl, že žalobce poskytoval finanční prostředky prodávacům v maloobchodních prodejnách, prodávajícím mimo jiné jeho výrobky, přičemž se zčásti jednalo o osoby samostatně výdělečně činné a zčásti o osoby v pracovněprávních vztazích k jiným právním subjektům provozujícím dané prodejny. Tito prodavači byli žalobcem příslibem možné finanční odměny motivováni k tomu, aby zákazníkům nabízeli a prodávali výrobky značky BRAVO. Žalovaný přitom dospěl k závěru, že šekové knížky KONTO BRAVO byly poskytovány prodávacům pouze a právě na základě skutečnosti,

že tyto osoby byli prodavači výrobků žalobce. To mj. vyplývá i ze svědeckých výpovědí provedených v daňovém řízení, kdy svědky byli prodavači v maloobchodních prodejnách, které byly odběrateli výrobků žalobce. Ti v daňovém řízení uvedli, že program KONTO BRAVO vnímali jako podporu prodeje či soutěž pro prodavače, bonus, benefit, přilepšení, přirozenou nabídku odměny či odměnu za prodané výrobky, popř. bonus firmy (viz protokoly o svědeckých výpovědích J. N., V. D., J. A., P. B., J. P., V. Š., a D. J. ze dnů 12. 1. 2016, 13. 1. 2016 a 18. 1. 2016).

27. Stejně tak způsob, jakým zaměstnanci odběratelů žalobce obdrželi šekové knížky, vypovídá o skutečnosti, že tak bylo učiněno v souvislosti s jejich závislou činností. Šekové knížky KONTO BRAVO totiž měl k dispozici obchodní zástupce žalobce, který je rozdával jednotlivým prodavačům při návštěvách prodejen. V případě, že zaměstnanci odběratelů žalobce zcela vyplnili šekovou knížku, byla jim nová šeková knížka opět dodána obchodním zástupcem. Žalobce tuto skutečnost rozporuje tvrzením, že ze samotného daňového řízení je zjevné, že šekové knížky byly nabízeny širokému okruhu osob, které nebyly nutně zaměstnanci. K tomu však soud uvádí, že toto obecné tvrzení žalobce je sice pravdivé, nicméně z napadeného rozhodnutí, resp. ze zprávy o daňové kontrole plyne, že se v případě těchto jiných osob jednalo buď o osoby samostatně výdělečně činné, nebo o občany Slovenské republiky, opět se však jednalo o maloobchodní prodejce spotřebičů, kteří byli odběrateli žalobce. Ačkoliv se tak kontrolní zjištění nevztahovala k těmto dvěma okruhům dalších osob, neboť osoby samostatně výdělečně činné neprovozují závislou činnost a občané Slovenské republiky nejsou daňovými rezidenty podle zákona o daních z příjmů, nic to nemění na skutečnosti, že ze zprávy o daňové kontrole jasně plyne, že program KONTO BRAVO byl mířen na prodejce zboží žalobce, nikoliv na koncové zákazníky. V tomto ohledu tudíž pokulhává snaha žalobce srovnávat daný program se slevovými programy jiných podnikatelů (přehled zákaznických věrnostních karet).
28. Konečně závěrům žalovaného svědčí i samotný obsah šekových knížek, ze kterých je zjevné, že odměna za její odevzdání byla určena adresně člověku, který uvedl své identifikační údaje na šekovou knížku, přičemž šeková knížka obsahovala i prostor pro vyplnění konkrétní prodejny. Dle soudu tak šekové knížky byly určeny prodejcům zboží žalobce, neboť údaj o prodejně by vzhledem k nezbytnému počtu nalepovaných kuponů ve vztahu ke koncovým zákazníkům vůbec nedával smysl. Naopak ve vztahu k prodejcům zboží žalobce je zcela smysluplné uvedení prodejny, na které se příjemce odměny nachází, neboť to může být relevantním zdrojem informací např. pro zjištění, kde se výrobky žalobce prodávají ve větším množství či kam je potřeba dodat nové šekové knížky. Ostatně personálnímu zaměření programu jednoznačně nasvědčuje i průvodní text uvedený v šekové knížce obsahující např. tyto pasáže: „*BRAVO Vám nabízí jedinečnou příležitost udělat radost sobě i svým blízkým. V průběhu roku budete na Vaši prodejnu spolu s výrobky značky BRAVO dostávat i známky s různou bodovou hodnotou. [...] Prodáte-li výrobek tohoto druhu, sejmete z jeho záručního listu známku a vlepíte ji do šekové knížky. [...] Po ukončení soutěže Vám bude vyplacena částka v Kč rovnající se sumě nasbíraných bodů ve Vaší šekové knížce. [...] Příslušný finanční obnos Vám bude zaslán [...] nebo Vám může být vyplacen obchodním zástupcem (dealerem) firmy Isolit-Bravo, spol. s r. o., který Vaši prodejnu zásobuje. [...] Novou knížku Vám na požádání vydá náš obchodní zástupce, nebo Vám ji rádi zašleme. [...] Přejeme Vám získání maximálního množství bodových známek a příjemné zkušenosti s prodejem výrobků BRAVO. [...]*“. Z výše uvedených skutečností je tedy zcela zřejmý úmysl žalobce cílit šekové knížky na finální prodejce jeho zboží; skutečnost, že zaměstnancům

prodejen žalobcova zboží skutečně byly vypláceny finanční odměny pak ani nebyla sporná. Ostatně např. i sám žalobce v písemnosti ze dne 5. 1. 2015 označené jako *Odpovědi na otázky z protokolu č. j: 1558984/14/2809-60562-602572* (č. l. 15 daňového spisu) mj. uvedl, že důvodem realizace programu „*byla podpora prodeje a motivace odběratelů – firem a prodávačů propagovat naši značku u zákazníků – konečných spotřebitelů*“. Tvrzení žalobce, že si nemohl ověřovat, zda dané osoby pracují na uvedených prodejnách, a že tyto osoby mohly do šekových knížek uvést nepravdivé údaje, je v uvedených souvislostech irelevantní.

29. Orgány finanční správy tedy dostatečným způsobem zpochybnily správnost žalobcova účetnictví, pokud prokázaly důvodné pochybnosti o správnosti žalobcem stanovené daně z příjmů ze závislé činnosti. Dostatečně přesvědčivě přitom identifikovaly a v daňovém řízení prokázaly, že zaměstnancům odběratelů žalobce, maloobchodních prodejen, plynuly od žalobce příjmy, které souvisely s jejich primární závislou činností (žalovaný tyto příjmy trefně označil jako výkonnostní odměnu či motivační prémii), byť neplynuly od osoby, u které tuto závislou činnost vykonávaly, protože se jednalo o zdanitelné příjmy podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Pokud chtěl žalobce unést své důkazní břemeno v daňovém řízení, byl povinen spolehlivě vyvrátit pochybnosti správce daně, a tím unést své důkazní břemeno o správnosti svého účetnictví. To se mu však nepodařilo.
30. K tvrzení žalobce, že se jednalo o odměnu z veřejného příslibu, lze konstatovat, že podle § 850 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, se veřejným příslibem zavazuje ten, kdo veřejně prohlásí, že zaplatí odměnu nebo poskytne jiné plnění jednomu nebo několika z blíže neomezeného počtu osob, které splní podmínky stanovené ve veřejném příslibu. Z dokazování provedeného v daňovém řízení je však zjevné, že okruh osob, kterému byla nabídka účasti v programu KONTO BRAVO nabízena, byl fakticky omezený a specificky vymezený – jednalo se o prodejce výrobků žalobce.
31. Tuto skutečnost nerozporuje ani odkaz žalobce na svědeckou výpověď P. B., zaměstnankyně v jedné z maloobchodních prodejen nabízejících mj. i zboží žalobce, z níž žalobce dovozoval, že bylo prokázáno, že reklamy na program KONTO BRAVO existovaly i v televizi nebo na plakátech. Z předmětné výpovědi přitom plyne, že program KONTO BRAVO byl také programem na podporu při financování dětských kont nebo podporu pro děti s postižením a současně odměnou prodejcům za prodané výrobky. Následně svědkyně uvedla, že na propagaci tohoto programu byly reklamy, mj. v televizi a na plakátech. Ze svědecké výpovědi však není vůbec jednoznačné, která část programu byla propagována – zda část programu pro podporu dětí nebo část, podle níž byli odměňováni prodejci. Naopak z výpovědi P. B. zároveň plyne, že finanční podpora byla určena prodejcům za prodané výrobky. Vzhledem k tomu, že žalobce v daňovém řízení nepředložil žádné důkazní návrhy osvědčující širokou a personálně neomezenou propagaci programu, nelze mít za prokázané, že obsahem propagace bylo informování blíže neurčeného okruhu osob o tom, že při vyplnění šekové knížky tyto osoby obdrží od žalobce finanční odměnu. Takový závěr by navíc nebyl konzistentní s ostatními provedenými důkazy, dle kterých byly šekové knížky určeny prodejcům výrobků žalobce, a byly vnímány jako odměna za prodej či podpora prodeje výrobků žalobce (jak uvedeno výše, tento závěr mj. vyplývá i ze samotné svědecké výpovědi P. B.).
32. Pokud žalobce namítl, že dle svědeckých výpovědí mohly být odměny z programu KONTO BRAVO rozdělovány mezi více osob, neboť i kupony do jedné šekové knížky mohlo sbírat více osob, a dále že nelze vyvrátit, že osoba, která odměnu od žalobce

obdržela, byla pouhým platebním místem, nutno uvést, že soud tato tvrzení žalobce nerozporuje, nicméně nejsou nijak relevantní pro změnu právního názoru v projednávané věci. Podstatnou skutečností totiž je pouze skutečnost, že podmínkou pro vyplacení odměny bylo předložení plně vyplněné šekové knížky, šeková knížka byla dodávána výlučně prodejcem výrobků žalobce a kupony do šekové knížky získávali jednotliví prodejci prodejem výrobků žalobce. Z těchto skutečností plyne, že osoba, která předkládala šekové knížky žalobci tak činila vždy v souvislosti s činností prodeje zboží žalobce, a vždy spadala do jedné ze tří skupin – prodejci zboží žalobce jako osoby samostatně výdělečně činné, prodejci zboží žalobce jako zaměstnanci odběratelů žalobce a prodejci zboží žalobce jako nerezidenti.

33. Vzhledem k tomu, že prodejci jako zaměstnanci odběratelů, tak přitom zároveň činili v souvislosti se svou (primární) závislou činností, pak následně způsobilo, že se odměna za odevzdání šekové knížky stala příjmem plynoucím v souvislosti s jejich závislou činností podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Odměna přitom byla vyplacena zcela adresně té osobě, která uvedla své jméno na šekové knížce. Za takové situace je nepodstatné, co se stalo s touto odměnou po jejím vyplacení, ani kdo přispěl k tomu, že odměna byla dané osobě vyplacena. Odměna se totiž stala příjmem ze závislé činnosti okamžikem její výplaty, tedy okamžikem, kdy se majetek osoby, která předložila šekovou knížku, zvýšil o předmětnou odměnu, bez ohledu na to, co se následně s touto odměnou stalo. Zároveň z obsahu správního spisu nevyplývá, že by obdržení odměny bylo vázáno na skutečnost, že osoba uvedená na šekové knížce bude lepit kupony do šekové knížky sama. Podstatné pro výplatu odměny bylo předložení zcela vyplněné šekové knížky a to, zda někdo adresátovi odměny při vyplnění šekové knížky pomohl, je nepodstatné, neboť to byl adresát odměny, kdo uvedl své jméno na šekovou knížku, a kdo odměnu získal jako prodejce zboží žalobce.
34. Na posouzení odměn z programu KONTO BRAVO jako příjmu ze závislé činnosti nic nemění ani tvrzení žalobce o dobrovolnosti účasti jednotlivých prodáváčů v programu KONTO BRAVO, ani tvrzení, že žádný ze zaměstnanců prodejen zboží žalobce nebyl závislý na odměnách od žalobce. Ani jedna z těchto skutečností totiž není pojmovým znakem příjmu souvisejícího se závislou činností ve smyslu § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, jak uvedeno již výše v tomto rozsudku.
35. Důvodná není ani námitka, že všechny příjmy z programu KONTO BRAVO měly být podřízeny shodnému režimu zdanění dle § 7, resp. § 10 zákona o daních z příjmů, resp. že se žalovaný nezabýval odlišným vypořádáním zdanění příjmu z programu KONTO BRAVO u jiných osob. Nutno uvést, že ke zdanění podle § 10 zákona o daních z příjmů dochází pouze subsidiárně, tedy nejedná-li se v konkrétním případě o příjmy podle § 6 až § 9 zákona o daních z příjmů. Stejně tak ke klasifikaci příjmu jako příjmu ze samostatné činnosti podle § 7 dochází pouze subsidiárně, a to pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6. V nyní projednávané věci byl přitom příjem zaměstnanců odběratelů žalobce správně klasifikován jako příjem podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Zdanění odměn z programu KONTO BRAVO u osob samostatně výdělečně činných a prodáváčů, kteří nejsou daňovými rezidenty České republiky, není předmětem nyní projednávané věci, postačí proto uvést, že pro určení povahy příjmu, resp. způsobu jeho zdanění, mohou hrát podstatnou roli různé okolnosti. V nyní projednávané věci však byla klasifikace příjmů plynoucích od žalobce zaměstnancům odběratelů žalobce, kteří jsou prodejci žalobcova zboží, podle § 6 zákona o daních z příjmů, jasná.

36. Žalobce dále namítl, že šekové knížky obsahovaly poučení, že všichni adresáti finanční odměny od žalobce jsou povinni tento příjem sami zdanit. Ani tato námitka není důvodná. Jak naznačeno již výše, daňovou povinnost nelze prohlášením či smluvně přenést na jinou osobu, pro způsob zdanění příjmu je klíčovým naplnění jednotlivých zákonem stanovených podmínek. Ustanovení § 36, § 36h či § 38d zákona o daních z příjmů upravující, kdo je povinen odvést daň z příjmů ze závislé činnosti, resp. zálohu na tuto daň, popř. daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby, mají jednoznačně kogentní charakter. Jedná se o ustanovení norem veřejného práva, kde je typicky míra autonomie vůle adresátů práv a povinností omezena z důvodu ingerence orgánů veřejné moci při aplikaci těchto norem. Od způsobu, jakým je stanoveno zdanění příjmů ze závislé činnosti dle § 6 zákona o daních z příjmů, se není možné odchýlit, pokud to zákon výslovně neumožňuje. V dané věci taková možnost ze zákona o daních z příjmů nevyplývá, proto ani žalobce nemohl svým prohlášením o povinnosti adresátů odměn z programu KONTO BRAVO zdanit příjem z této odměny samostatně způsob zdanění těchto příjmů změnit. Na uvedeném přitom ničeho nemění ani žalobcem odkazovaná judikatura ohledně respektu k projevu svobodné vůle smluvních stran, s tím, že jeho záměrem bylo uzavírat občanskoprávní, nikoli pracovněprávní vztahy, popř. na zásadu výkladu sporných případů *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate*.
37. K námitce legitimního očekávání, kterou žalobce spojoval se závěry daňové kontroly provedené u něj v roce 2006 ohledně zdaňovacích období let 2002 až 2004, kdy správce daně k předmětné problematice neučinil žádná zjištění, ačkoli se jí musel zabývat, nutno v prvé řadě připomenout, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 4. 2017, č. j. 4 As 86/2016-38 (věc *Vodafone Czech Republic*) konstatoval, že „[v] nejtýpčtější podobě se ochrana legitimního očekávání, ve vazbě na ochranu právní jistoty, v oboru správního práva upíná k vázanosti správy vlastní ustálenou správní praxí, ustáleným výkladem procesních i hmotných právních pravidel, veřejně deklarovanou politikou v mezích správního uvážení, interní výkladovou či aplikační směrnici, anebo k závaznosti konkrétního a kvalifikovaného ujištění o právu či procesním postupu, poskytnutého orgánem veřejné moci adresátu jeho správy.“ V rozsudku ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012-38 (věc *Povodí Labe*), Nejvyšší správní soud uvedl, že „[p]ředpokladem práva dovolávat se legitimního očekávání je v takovém případě poskytnutí konkrétních ujištění ze strany příslušného orgánu, která mohou vzbudit legitimní očekávání u toho, komu jsou určena, a dále skutečnost, že tato ujištění jsou v souladu s použitelnými právními předpisy [rozsudek Soudního dvora ze dne 25. 3. 2010, *Sviluppo Italia Basilicata* (C-414/08, Sb. rozh. s. I-02559); viz zejména body 102 a 107 rozsudku].“ V rozsudku ze dne 21. 5. 2021, č. j. 1 Afs 12/2021-35, pak Nejvyšší správní soud dodal, že z judikatury „vyplývá důraz na dostatečnou konkrétnost a kvalifikovanost (vážnost) ujištění ze strany správního orgánu“. V této souvislosti lze parafrázovat závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2018, č. j. 6 As 413/2017-39 (věc *město Šumperk*), tak, že pouhá nečinnost veřejné správy nemůže v jednotlivci vyvolat dojem, že jeho postup je v souladu se zákonem. V již citované věci *Vodafone Czech Republic* pak kasační soud konstatoval, že „soudní jurisprudencí i sekundární literaturou jsou vesměs zajedno v tom, že legitimní očekávání na straně adresátů veřejné správy mohou založit pouze jednání a postupy, které jsou v souladu se zákonem a v jeho mezích, tedy *secundum et intra legem*, nikoli *contra legem*, a s ohledem na princip enumerativnosti státních pretenzí, resp. legality výkonu veřejné moci (čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, též § 2 odst. 1 správního řádu) ani *praeter legem* (viz např. citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v odstavci 73). Nezákonná správní praxe očekávání, natož

legitimní, založit nemůže, neboť nezákonnou správní praxí, jednal-li (dosud) správní orgán mimo svou pravomoc a působnost (ultra vires), nemůže být správní orgán do budoucna vázán. To je nepochybně správné obecné východisko, v konkrétních případech však nemusí být situace tak jednoznačná. To, že správní orgán jednal ultra vires, nemusí být vzhledem k narůstající složitosti a nepřehlednosti právního řádu zdaleka zřejmé ani samotnému správnímu orgánu a adresátům jeho aktů, až do doby, než na to sofistikovaným výkladem právních předpisů nepřijdou vyšší soudy. Nelze vyloučit, že i jednání, jež je nakonec shledáno jednáním ultra vires, může v konkrétní situaci (šlo-li např. o dlouhodobou a dosud nikým a nijak nezpochybňovanou správní praxi nebo akty, které se zřetelně neprotiví ustanovení zákona nebo soudní judikatuře a které nebyly vyvolány, vydány nebo udržovány korupcí nebo jiným trestným jednáním úředních osob či na základě nepravdivých, nesprávných či neúplných údajů) založit na straně adresáta veřejné správy očekávání, jemuž bude zcela výjimečně, při absenci konkurujícího závažného veřejného zájmu, poskytnuta v zájmu obecné spravedlnosti a alespoň do určité míry soudní ochrana.“ V nyní projednávané věci ovšem o vzniku legitimního očekávání žalobce ve smyslu výše popsaném nelze hovořit. Jak plyne z dané zprávy o daňové kontrole č. 1050000174, správce daně se problematikou zdaňování odměn z programu KONTO BRAVO vůbec nezabýval, ostatně daňová kontrola ani nebyla zaměřena na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

38. Námitkou excesu žalovaného při nařízení přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 3. 2016 se soud v nyní projednávané věci nemohl zabývat. Řízení o přezkoumání rozhodnutí totiž sestává ze dvou fází: v první dochází k iniciaci (vyvolání) přezkumného řízení; v následující k samotnému přezkumu rozhodnutí. V této druhé fázi se logicky neposuzuje zákonnost rozhodnutí vydaného ve fázi první, což se přenáší též do případného řízení před správním soudem. V nyní projednávané věci je předmětem řízení samotné přezkumné rozhodnutí orgánů finanční správy, nikoli rozhodnutí o nařízení přezkumu. Nicméně, jak uvedeno již v první části tohoto rozsudku, i rozhodnutí o nařízení přezkumu bylo předmětem soudního sporu, přičemž žalobu podanou proti němu žalobcem pravomocně zamítl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 9. 11. 2020, č. j. 5 Af 32/2017-66.

VI. Závěr a náklady řízení

39. Soud tedy shledal námitky žalobce neopodstatněnými. V řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti. Z těchto důvodů žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).
40. 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. Žalobce ve věci úspěch neměl, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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 19. ledna 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu