

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **Skanska a.s.**, se sídlem Křižíkova 682/34a, Praha 8, zast. Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 843/4, Brno, proti žalované: **Česká správa sociálního zabezpečení, pracoviště Ostrava**, se sídlem Zelená 3158/34a, Ostrava – Moravská Ostrava, proti rozhodnutí žalované ze dne 25. 9. 2012, č. j. 48091/020-9014-1.8.12-2006/154/RO/SA, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 3. 2015, č. j. 78 Ad 76/2012 - 57,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 3. 2015, č. j. 78 Ad 76/2012 - 57, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí České správy sociálního zabezpečení, pracoviště Ostrava, ze dne 25. 9. 2012, č. j. 48091/020-9014-1.8.12-2006/154/RO/SA, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalované k dalšímu řízení.

III. Žalovaná **je povinna** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši **32 684 Kč**, k rukám její zástupkyně Mgr. Hany Zahálkové, advokátky se sídlem Příkop 843/4, Brno, do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

IV. Žalobkyni **se vrací** zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost ve výši **5 000 Kč**, který jí bude vrácen z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Věc je před Nejvyšším správním soudem projednávaná po druhé. Rozhodnutím ze dne 25. 2. 2015, č. j. 9 Ads 86-2014-23, byl ke kasační stížnosti žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) zrušen v pořadí první rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Kasační stížností v nyní projednávané věci se stěžovatelka domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalované specifikovanému v záhlaví. Jím bylo zamítnuto její odvolání proti platebnímu výměru č. 48/1/261/12/779 Okresní správy sociálního zabezpečení Prostějov ze dne 16. 7. 2012, č. j. 48009/010-9014-14.03.12-1870-48/1/261/RO/MŠ, a tento platební výměr byl potvrzen. Stěžovatelce byla uložena povinnost uhradit dlužné pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (dále jen „pojistné“) ve výši 1 787 Kč, zjištěné za kontrolované období od 1. 1. 2010 do 31. 1. 2012, a penále z tohoto dlužného pojistného ve výši 168 Kč.

[2] U stěžovatelky byla provedena kontrola pojistného a plnění úkolů zaměstnavatele v nemocenském pojištění a důchodovém pojištění, při níž bylo mimo jiné zjištěno, že poskytuje svým zaměstnancům vozidla k používání pro služební i soukromé účely, od 1. 6. 2011 za úplatu. Dále bylo zjištěno, že do vyměřovacího základu pro odvod pojistného dle § 5 a § 5a zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „zákon o pojistném“), zahrnula u zaměstnanců Ing. J. P. a Ing. D. R. rozdíl mezi cenou, kterou hradí stěžovatelka leasingovému pronajímateli vozidel, a cenou, za kterou je vozidlo zaměstnancům poskytováno. Výše úhrady za užívání vozidla k soukromým účelům byla upravena vnitřním předpisem tak, že byla stanovena průměrná vstupní cena vozidel včetně daně z přidané hodnoty, měsíční úhrada za soukromé použití vozidla a měsíční částka ke zdanění u zaměstnance, a to podle různých typů vozidel. Žalovaná měla však za to, že částka zahrnutá do vyměřovacího základu pro odvod pojistného by měla být stanovena jako rozdíl mezi cenou stanovenou s ohledem na dlouhodobé užívání služebního vozidla jako 1% pořizovací ceny vozidla a cenou, za kterou je vozidlo zaměstnancům poskytováno.

[3] Vzhledem k tomu, že u výše uvedených zaměstnanců je úplata za používání služebního vozidla k soukromým účelům nižší, než jaký by byl jejich nepeněžní příjem za bezúplatné poskytnutí vozidla podle § 6 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jedná se o příjem zaměstnance podle § 6 odst. 3 citovaného zákona. Stěžovatelka v žalobě nerozporovala, že by šlo o příjem zaměstnance dle citovaného ustanovení zákona, nesouhlasila však s výkladem tohoto ustanovení, ke kterému dospěla žalovaná. Naopak se domnívala, že by měl být hledán jeho smysl a účel. V tomto případě má být smyslem dodanit zaměstnanci výhodu, pokud zaměstnanec hradí zaměstnavateli méně, než je obvyklá cena. Jestliže cílem je dodanit výhodu zaměstnance, pak je nutné počítat s cenou, kterou uhradil zaměstnavatel. V nynějším případě je tak zaměstnancovým zvýhodněním rozdíl, o který je zaměstnancova úhrada nižší než cena uhrazená stěžovatelkou pronajímateli vozidla.

[4] Krajský soud shledal žalobu nedůvodnou. Nejprve provedl rozbor vývoje § 6 odst. 3 a § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Obě ustanovení se snažil podrobit nejen jazykovému, ale i teleologickému výkladu, a odpovědět na otázku, co je vlastně jejich

smyslem a účelem. Ve světle základních lidských práv a svobod považoval za nutné, aby právní fikce zavedená § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů byla aplikována stejně na všechny srovnatelné případy.

[5] Dospěl k závěru, že z hlediska daňového nemá žádného logického opodstatnění vykládat tato ustanovení rozdílně. Účelem zákonné úpravy je totiž evidentně zjednodušení stanovení ceny užívání automobilu zaměstnavatele zaměstnancem i k soukromým účelům tak, aby tato cena nebyla ovlivněna místem, časem, příp. jinými dalšími individuálními okolnostmi, ať už na straně zaměstnavatele či zaměstnance. Jedině takový výklad pak zaručí i respekt zásadě rovného zacházení se zaměstnanci, neboť pro zaměstnavatele nemůže být ani z hlediska daňového výhodnější či nevýhodnější postupovat při stanovení ceny užívání osobního automobilu k soukromým účelům odlišně vůči různým skupinám zaměstnanců.

[6] Ustanovení § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů navíc upravuje jen užívání motorového vozidla i k soukromým účelům, zatímco § 6 odst. 3 upravuje širší okruh případů – veškerá plnění zaměstnavatele zvýhodňující jeho zaměstnance. Ustanovení § 6 odst. 6 je pak vůči § 6 odst. 3 z tohoto pohledu ustanovením zvláštním, majícím podle obecných právních zásad aplikační přednost.

[7] Na základě shora uvedených úvah a závěrů krajský soud shrnul, že jediným možným výkladem vzájemného vztahu § 6 odst. 3 a 6 zákona o daních z příjmů je ten, podle kterého je třeba vždy při poskytnutí motorového vozidla zaměstnanci zaměstnavatelem vycházet při stanovení obvyklé ceny užívání z fikce zakotvené § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů, bez ohledu na to, zda je vozidlo takto poskytováno bezúplatně či za úplatu.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalované

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost z důvodu spadajícího pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Jazykový výklad § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů, který provedl krajský soud, je podle ní pouze prvotním přiblížením se k výkladu zákona. Soud však nehledal smysl a účel daného ustanovení a nezkoumal, proč takové ustanovení v zákoně je. Nadále zastává názor, že smyslem a účelem § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů je dodaňovat výhodu zaměstnanci, pokud hradí zaměstnavateli méně než je cena obvyklá, tj. než hradí stěžovatelka pronajímateli vozidel. Pouze tak je možné zjistit skutečnou výhodu zaměstnance. Vycházet automaticky z ceny ve výši 1% vstupní ceny vozidla by popíralo smysl a účel zákona.

[10] Ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů je třeba vyložit tak, že u úplatného poskytnutí vozidla zaměstnanci přichází v úvahu 3 varianty rozdílu mezi úhradou zaměstnance a (i) cenou zjištěnou podle zvláštního právního předpisu, (ii) cenou, která se účtuje jiným osobám a (iii) cenou podle odst. 6. Výběr jedné z variant musí odpovídat smyslu a účelu zákona. Zaměstnavateli musí být poskytnuta možnost zvolit jako cenu

obvyklou takovou částku, na jejímž základě bude vypočtena a dodaněna skutečná výhoda zaměstnance, v tomto případě rozdíl mezi úhradou stěžovatelky pronajímateli vozidel a zaměstnancovou úhradou stěžovatelce. Předmětem daně je vždy skutečný příjem, tedy to, o co se zvýší majetek poplatníka (poskytnuté zvýhodnění). Příjmem může být dle judikatury Nejvyššího správního soudu jen to, co představuje zvýšení majetku. Krajský soud proto pochybil, pokud za obvyklou cenu vzal automaticky 1% pořizovací ceny vozidla, aniž zkoumal, zda takto stanovená cena je skutečně výší poskytnutého zvýhodnění zaměstnanci. Připustit takový výklad by bylo v rozporu s koncepcí zákona a principem spravedlnosti a došlo by k tomu, že ze skutečně nižšího příjmu je odvedena vyšší daň.

[11] Novelou (zákon č. 458/2011 Sb.) § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů zákonodárce překonal výkladové problémy a od 1. 1. 2014 je nesporné, že je-li úplata hrazená zaměstnancem za užívání zaměstnavatelova vozidla pro soukromé účely nižší než cena stanovená v odst. 6, považuje se za příjem zaměstnance rozdíl mezi úplatou hrazenou zaměstnancem a částkou stanovenou v odst. 6. Předchozí úprava však nestanovila prioritu, s jakou cenou má zaměstnavatel počítat. Stěžovatelka má za to, že důvodem přijetí novely bylo vyplnění mezery v zákoně, která působila problémy s aplikací § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Mezery v zákoně však nelze vykládat k její tíži, jako by již platil novelizovaný text. K tomu cituje značné množství judikatury Ústavního soudu. Oporu pro názor, že byla oprávněna zvolit si pro sebe nejvýhodnější variantu, dovozuje taktéž z judikatury Nejvyššího správního soudu.

[12] Z výše uvedených důvodů navrhuje, aby soud rozsudek krajského soudu i napadené rozhodnutí žalované zrušil a věc vrátil žalované k dalšímu řízení.

[13] Žalovaná ve vyjádření ke kasační stížnosti setrvala na svých názorech. Má za to, že posuzované zákonné ustanovení nedává prostor pro výběr, neboť zákonodárce v něm přímo odkázal na § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů. V daném případě tak cenu s ohledem na dlouhodobé užívání služebního vozidla i k soukromým účelům nelze stanovit jinak, než jako 1% vstupní ceny vozidla, a vzhledem k tomu, že se jedná o najatá vozidla formou leasingu, je nutno vycházet ze vstupní ceny u původního vlastníka.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátkou. Poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[15] Pro posouzení věci je klíčový výklad § 6 odst. 3 věty druhé zákona o daních z příjmů, která zněla od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2013, tedy i v rozhodné době, následovně: *„Příjmem se rozumí rovněž částka, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnutá práva, služby nebo věci, kromě bytu, v němž měl zaměstnanec bydliště po dobu 2 let*

bezprostředně před jeho koupí, nižší, než je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, nebo cena, kterou účtuje jiným osobám, jakož i částka stanovená podle odstavce 6."

[16] Podstatný je i § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů, na které se § 6 odst. 3 také odkazuje, a jehož věta prvá se ve shora uvedeném období v zásadě neměnila a zněla: „*Poskytuje-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně motorové vozidlo k používání pro služební i soukromé účely, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši 1 % vstupní ceny (§ 29) vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla. Jde-li o najaté vozidlo, vychází se ze vstupní ceny vozidla u původního vlastníka, a to i v případě, že dojde k následné koupi vozidla. Pokud ve vstupní ceně není zahrnuta daň z přidané hodnoty, pro účely tohoto ustanovení se o tuto daň zvýší. Je-li částka, která se posuzuje jako příjem zaměstnance za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla, nižší než 1 000 Kč, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši 1 000 Kč.*" V průběhu uvedeného období došlo ještě k doplnění věty druhé, která však řešila pouze otázku poskytnutí více vozidel v průběhu jednoho měsíce a není tedy pro tuto věc jakkoliv relevantní.

[17] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem v tom směru, že jazykový výklad § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů směřuje ke třem rovnocenným způsobům ocenění nepeněžitého plnění, kterého se zaměstnanci od zaměstnavatele dostává, když mezi použitými spojkami „nebo" a „jakož i" neshledává žádný rozdíl. To navíc i s přihlédnutím k historickému výkladu, který krajský soud provedl. Poukázal na to, že před rokem 2001 uvedené ustanovení používalo spojky „nebo" a „anebo", které jasně svědčí o souřadném vztahu a důvodová zpráva k zákonu č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, který tyto spojky s účinností od 1. 1. 2001 změnil, uváděla, že jde pouze o legislativně technické opatření.

[18] Ačkoliv jazykový výklad zákona představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě (viz nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, publikovaný pod č. 30/1998 Sb.), jde stále o výklad základní (viz též § 2 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník: „*Zákonnému ustanovení nelze přikládat jiný význam, než jaký plyne z vlastního smyslu slov v jejich vzájemné souvislosti a z jasného úmyslu zákonodárce; nikdo se však nesmí dovolávat slov právního předpisu proti jeho smyslu.*"). Není-li tedy jazykový výklad překonán jinými metodami výkladu, mělo by z něj být vycházeno. K tomu též viz stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 21. 5. 1996, sp. zn. Pl. ÚS-st. 1/96: „*V případě aplikace právního ustanovení nutno prvotně vycházet z jeho doslovného znění. Pouze za podmínky jeho nejasnosti a nesrozumitelnosti (umožňující např. více interpretací), jakož i rozporu doslovného znění daného ustanovení s jeho smyslem a účelem, o jejichž jednoznačnosti a výlučnosti není jakákoli pochybnost, lze upřednostnit výklad e ratione legis před výkladem jazykovým.*" Ačkoliv bylo uvedené stanovisko překonáno stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 10. 2015, sp. zn. Pl.ÚS-st. 42/15, nejednalo se o odklon od této myšlenky.

[19] Soud se však neztotožňuje se závěrem krajského soudu, že by teleologický výklad měl vést k tomu, že v případě poskytnutí vozidla pro soukromé i služební účely by musel být předmětem daně vždy rozdíl mezi částkou určenou podle § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů (částka ve výši 1 % vstupní ceny vozidla) a mezi částkou, kterou hradí

zaměstnanec zaměstnavateli. Krajský soud dovodil, že je zřejmý úmysl zákonodárce vytvořit fikci pro určitou skupinu případů, spočívající v používání vozidla pro soukromé i služební účely a to ve výši 1% vstupní ceny vozidla za každý měsíc používání. S ohledem na čl. 4 odst. 3 Listiny základních práv a svobod má pak za to, že právní fikce musí být aplikována stejně na všechny uvedené případy, když mezi úplatným a bezúplatným poskytnutím vozidla neshledal z pohledu daňového zásadní rozdíl. To považoval za podstatné i z pohledu rovného zacházení se zaměstnanci podle zákoníku práce.

[20] Soud shledává rozdíl mezi tím, zda je zaměstnanci poskytnuto vozidlo k užívání i pro soukromé účely bezúplatně či za úplatu. V případě bezúplatného užívání jde o ryzí zaměstnanecký benefit, za který v soukromoprávní rovině nemusí zaměstnanec nic hradit. V případě úplatného užívání však musí zaměstnanec poskytovat za toto právo určitou protihodnotu. V prvém případě tedy jde o obdobu darování, zatímco ve druhém případě jde o koupi určité služby, byť třeba za výhodnou cenu. V oblasti daní pak není nijak neobvyklé, že přijetí daru může být podrobeno jinému daňovému režimu, než jiné příjmy. Pokud je argumentováno rovností zaměstnanců, tak by stejně tak mohlo být vnímáno jako nerovné zacházení naopak to, že někteří zaměstnanci musí za užívání vozidla platit a jiní ne. Jde však primárně o smluvní volnost mezi zaměstnanci a zaměstnavateli.

[21] Navíc lze jen těžko argumentovat čl. 4 odst. 3 Listiny základních práv a svobod v tom směru, že pokud je pro určitou skupinu osob zavedeno určité omezení, pak je třeba takové omezení vykládat i v neprospěch dalších osob, aby bylo dosaženo rovnosti. Pokud by šlo o neodůvodněnou nerovnost, o kterou však nejde, pak by to mělo vést k neaplikaci či zrušení takové úpravy i vůči osobám, vůči kterým je uplatňována.

[22] Nelze ani přehlédnout, jak ostatně uvádí i krajský soud, že § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů nevychází z reálného příjmu zaměstnance, ale z jeho fikce, což je zřejmé již z jeho textu (*„považuje se za příjem zaměstnance“*). Tato fikce v podstatě stanoví, že zaměstnanec dosahuje příjmu, jako kdyby mu zaměstnavatel každý měsíc daroval 1% nového vozidla. Faktické využití vozidla pro soukromé účely však může být zcela marginální či dokonce nulové a daňové zatížení může být s ohledem na to značné. Stejně tak hodnota pro dodanění zůstává stejná, ačkoliv hodnota vozidla se v průběhu času nepochybně výrazně mění a relativně tak roste i míra zdanění. Při poklesu hodnoty vozidla o polovinu je výsledkem dvojnásobný růst míry zdanění tohoto benefitu, neboť se nevychází z aktuální hodnoty vozidla, ale z jeho pořizovací ceny, ačkoliv nepeněžité plnění, kterého se zaměstnanci dostává je nepochybně odlišné.

[23] Obecným principem daně z příjmu fyzických osob je zdaňování skutečného příjmu. V případě nepeněžitých plnění je zakotveno zejména v § 3 odst. 3 zákona o daních z příjmů, který požaduje, aby se nepeněžitý příjem oceňoval primárně podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Tím je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o oceňování majetku“). Ten v § 2 odst. 1 stanoví jako pravidlo ocenění cenou obvyklou *(„Majetek a služba se oceňují obvyklou cenou, pokud tento zákon nestanoví jiný způsob oceňování. Obvyklou cenou se pro účely tohoto zákona rozumí cena, která by byla dosažena při prodejích stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při*

poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. … Obvyklá cena vyjadřuje hodnotu věci a určí se porovnáním.“).

[24] Fikci zavedenou v § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů je tak třeba vykládat jako výjimku z tohoto obecného pravidla. Tudíž jí naopak nelze považovat za obecný úmysl zákonodárce zdanit tímto způsobem využití vozidla i v těch případech, na které dané ustanovení výslovně nedopadá, tedy v rozhodném znění v situaci úplatného poskytnutí vozidla podle § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení sice s aplikací § 6 odst. 6 počítalo, ale pouze jako s jedním možným způsobem určení ceny k dodanění. Nelze proto jakkoliv dovodit, že by v případě užití vozidla pro soukromé i služební účely mělo jít o jedinou přípustnou referenční hodnotu.

[25] Naopak je třeba dospět k závěru, že právě ocenění cenou obvyklou, která nejvíce odráží skutečnou hodnotu poskytnutého protiplnění, byl hlavní úmysl zákonodárce. Další dvě alternativy uvedené v § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů bylo třeba vnímat pouze jako možnost zaměstnavatele se od tohoto obecného principu odchýlit, když je zřejmé, že obě tyto možnosti byly pro účely výpočtu jednodušší a pro zaměstnavatele snáze zjistitelné.

[26] Teleologický výklad proto nijak nezpochybňuje výklad jazykový, naopak jej podporuje v závěru, že všechny tři možnosti provedení způsobu ocenění byly rovnocenné.

[27] Výklad úmyslem historického zákonodárce nelze použít, neboť jak poukázal již krajský soud, důvodové zprávy se k zakotvení tří možných variant ocenění nepeněžitého příjmu zaměstnance v § 6 odst. 3 nijak konkrétně nevyjadřovali.

[28] Zákon o daních z příjmů tedy v § 6 odst. 3 počítal se třemi rovnocennými alternativami ocenění nepeněžitého příjmu zaměstnance. Jednak šlo o zopakovaní obecného pravidla vyplývajícího již z § 3 odst. 3, tedy o cenu zjištěnou podle zvláštního právního předpisu. Dále šlo o cenu, kterou zaměstnavatel účtuje jiným osobám, tedy o situace, kdy zaměstnavatel poskytuje práva, služby nebo věci, která sám prodává, zaměstnancům za výhodnějších podmínek, než třetím osobám. Třetí alternativou pak bylo určení ceny podle § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů.

[29] Podle konkrétních okolností nicméně mohla přicházet v úvahu aplikace buď jen jedné varianty, nebo více z nich. Z povahy věci je zřejmé, že vždy je možné plnění ocenit cenou obvyklou, ostatní varianty lze použít jen někdy. Pokud by například zaměstnavatel prodal zaměstnanci za zvýhodněnou cenu počítač a sám by počítače neprodával, pak by přicházelo v úvahu právě pouze ocenění cenou obvyklou, neboť ostatní varianty by byly neaplikovatelné. Naopak pokud jde o možnost užívání vozidla i pro soukromé účely, pak mohly teoreticky přicházet v úvahu všechny tři varianty, pokud by zaměstnavatel sám pronajímal vozidla.

[30] Závěr žalovaného, že nelze použít tu část § 6 odst. 3, která hovoří o ceně zjištěné podle zvláštního právního předpisu, neboť zákon o daních z příjmů neobsahuje odkaz na zvláštní právní předpis pro oceňování vozidel, akceptovat nelze. Tímto zvláštním právním předpisem se rozumí zákon o cenách. Podle jeho § 1 odst. 1 platí: *Zákon upravuje způsoby*

oceňování věcí, práv a jiných majetkových hodnot (dále jen "majetek") a služeb pro účely stanovené zvláštními předpisy. Odkazují-li tyto předpisy na cenový nebo zvláštní předpis pro ocenění majetku nebo služby k jinému účelu než pro prodej, rozumí se tímto předpisem tento zákon. Zákon platí i pro účely stanovené zvláštními předpisy uvedenými v části čtvrté až deváté tohoto zákona a dále tehdy, stanoví-li tak příslušný orgán v rámci svého oprávnění nebo dohodnou-li se tak strany. Navíc poznámka pod čarou v § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů výslovně na zákon o cenách odkazovala. Předmětem ocenění by samozřejmě nebyla hodnota vozidla, ale hodnota poskytnutého práva, tedy práva užívat automobil i pro soukromé účely, neboť zaměstnanec nezískává vozidlo do vlastnictví, ale pouze jej může omezeně užívat.

[31] Ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2013 umožňovalo zaměstnavatelům ocenit hodnotu nepeněžitého plnění poskytovaného za zvýhodněných podmínek zaměstnancům třemi rovnocennými způsoby podle jejich volby, pokud daná alternativa přicházela v úvahu. Lze ostatně odkázat na to, že i odborná literatura dospívala v případě úplatného umožnění užívání vozidla i pro soukromé účely k závěru o možnosti volby mezi oceněním cenou obvyklou nebo cenou vypočtenou podle § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů (Trezziová, D. Bukovjan, P. Šubrt, B. Auto v pracovněprávních vztazích. Wolters Kluwer. Praha: 2011. str. 99 nebo Čermáková H. Poskytnutí firemního automobilu pro soukromé i služební účely v podmínkách roku 2007 a 2008. Daně a právo v praxi 2007/11, dostupný přes digitální archiv časopisu na http://www.danarionline.cz/archiv/archiv-casopisu-DaP/).

[32] Nad rámec uvedeného je třeba poznamenat, že od 1. 1. 2014 byla věta druhá ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů novelizována tak, že nově zní: *Příjmem se rozumí rovněž částka, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnuté plnění, kromě jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, bytu nebo rodinného domu, v němž měl zaměstnanec bydliště po dobu 2 let bezprostředně před jeho koupí, nižší, než je cena a) určená podle zákona upravujícího oceňování majetku nebo cena, kterou účtuje jiným osobám, b) stanovená podle odstavce 6 v případě poskytnutí motorového vozidla k používání pro služební i soukromé účely.* Vzhledem k tomu, že důvodová zpráva se k této změně opět nijak nevyjadřuje, nepovažoval soud za korektní z této novely cokoliv ve vztahu k nyní posuzovanému znění dané úpravy, dovozovat. Nicméně je zcela evidentní, že po této novele již gramatický výklad daného ustanovení směřuje i u úplatného poskytnutí vozidla i pro soukromé účely jako k referenční hodnotě k § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů, na rozdíl od situace, která platila do 31. 12. 2013.

[33] Žalovaná tedy pochybila, pokud považovala za jedinou možnost zaměstnavatele ocenit právo zaměstnance užívat automobil pro soukromé i služební účely cenou určenou podle § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů, pokud byla za toto právo poskytována úplata. Stěžovatelka tuto hodnotu odvozovala od ceny leasingu, kterou hradila třetí osobě. Taková cena by mohla být cenou obvyklou, nicméně z tohoto hlediska se žalovaná věcí nezabývala a bude to proto muset v dalším řízení učinit.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Nejvyšší správní soud tedy shledal námitku nezákonnosti rozsudku podle § 103

odst. 1 písm. a) s. ř. s. za opodstatněnou, a proto napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil.

[35] Vzhledem k tomu, že již v řízení před krajským soudem byly důvody pro zrušení rozhodnutí žalované, přistoupil Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. také ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. V návaznosti na zrušení rozhodnutí správního orgánu pak podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalované k dalšímu řízení. Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán za přiměřeného použití § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán.

[36] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[37] Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci. Žalovaná ve věci úspěch neměla, náhrada nákladů řízení jí proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, neboť rozhodnutí žalované bylo zrušeno, a proto jí zdejší soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalované.

[38] Tyto náklady řízení jsou tvořeny jednak částkou 8 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a soudní poplatek za první kasační stížnost ve výši 5 000 Kč). Dále jsou náklady řízení tvořeny náklady právního zastoupení. Zástupce stěžovatelky před krajským soudem Ing. Radek Lančík, daňový poradce, učinil v řízení o žalobě celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“)] a 2 písemná podání ve věci samé (žaloba a replika na vyjádření žalované) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) AT. V prvém řízení před Nejvyšším správním soudem učinila zástupkyně stěžovatelky Mgr. Hana Zahálková, advokátka, dva úkony právní služby, kterými bylo převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a)] a písemné podání ve věci samé (kasační stížnost) [§ 11 odst. 1 písm. d) AT]. Ve druhém řízení před Nejvyšším správním soudem byl učiněn jeden úkon právní služby spočívající v podání kasační stížnosti. Za každý úkon právní služby náleží zástupci stěžovatele mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. AT], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 AT. Za jeden úkon právní služby proto náleží 3 400 Kč. Celkem tedy náklady právního zastoupení za 6 úkonů právní služby činí 20 400 Kč. Zástupce v řízení před krajským soudem a zástupkyně v řízení před Nejvyšším správním soudem doložili osvědčení o registraci k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). K nákladům řízení o žalobě a o kasační stížnosti se tedy přičítá DPH ve výši 4 284 Kč. Celková částka za řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem činí 32 684 Kč.

[39] Nejvyšší správní soud výrokem IV. rozhodl o vrácení zaplaceného soudního poplatku. Rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 2. 2016, č. j. 10 Afs 186/2014 – 60, vyložil § 6a odst. 5 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudních poplatcích“), tak, že účastník řízení podávající ve své věci opakovaně kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu vydanému poté, kdy bylo předcházející rozhodnutí ke kasační stížnosti téhož účastníka Nejvyšším správním soudem zrušeno, již není povinen soudní poplatek za tuto další kasační stížnost platit, pokud ve věci již jednou tento poplatek zaplatil. O žalobě proti napadenému rozhodnutí krajský soud již dříve rozhodl rozsudkem ze dne 30. 1. 2014, č. j. 78 Ad 76/2012 – 24, který však byl pro nepřezkoumatelnost zrušen ke kasační stížnosti stěžovatelky rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 9 Ads 86/2014 – 23. V tomto prvém řízení byl již soudní poplatek za kasační stížnost uhrazen. Za nyní projednávanou kasační stížnost proto již soudní poplatek uhrazen být neměl. Podle § 10 odst. 1 zákona o soudních poplatcích mimo jiné platí, že bylo-li na poplatku zaplaceno více, než činila poplatková povinnost, vrátí soud přeplatek. S ohledem na bylo na místě zaplacený soudní poplatek ve výši 5 000 Kč zaplacený v tomto druhém řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. dubna 2016

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu