



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY
(anonymizovaný opis)

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Zdeňka Pivoňky a soudkyň JUDr. Jany Daňkové a Mgr. Miroslavy Kašpírkové, v právní věci žalobkyně SAFEGUARD SERVICE, a.s., se sídlem Chodov, Nádražní 316, IČ 25 24 13 03, JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem, se sídlem Plzeň, Hálkova 24, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Plzni, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, jednajícímu prostřednictvím Mgr. [anonymizováno], zaměstnankyni žalovaného, v řízení o žalobě žalobkyně ze dne 29.10.2004 proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6.4.2004 č.j. 3263/04-150 a ze dne 25.8.2004 č.j. 8828/04-110, č.j. 8830/04-110 a č.j. 8832/04-110

takto:

- I. Žaloba směřující proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25.8.2004 č.j. 8828/04-110, č.j. 8830/04-110 a č.j. 8832/04-110 se zamítá.
- II. Žaloba směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6.4.2004 č.j. 3263/04-150 se odmítá.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Žalobou ze dne 29.10.2004 se žalobkyně domáhala přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6.4.2004 č.j. 3263/04-150, jímž bylo zamítnuto její odvolání podané vůči osvědčení Finančního úřadu v Karlových Varech (dále pouze „správce daně“) ze dne 1.12.2003 č.j. 161189/03/128900/0424 o registraci plátcovy pokladny, protože bylo vydáno v rozporu se zákonem. Uváděla, že základní podmínkou pro vznik plátcovy pokladny je podle § 4 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. existence organizační jednotky. Takovou jednotkou není jakýkoli útvar nebo pracoviště daňového subjektu, nýbrž jeho organizační část s vymezenými vztahy a systémem řízení.

Nelze proto souhlasit s názorem žalovaného, že plátcova pokladna vzniká a zaniká ze zákona. Zákon pojem organizační jednotky nevymezuje ani nedává správci daně oprávnění zasahovat do vnitřní organizační struktury daňového subjektu. Vymezení organizačních jednotek je tak plně v pravomoci daňového subjektu. Při provádění místního šetření dne 14.10.2003 správce daně pominul zásadu součinnosti ve smyslu § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. a žalovaný v odvolacím řízení uvedené pochybení nenapravit. Z § 33 odst. 11 stejného zákona rovněž nevyplývá, že by správce daně měl anebo mohl provádět registraci plátcovy pokladny zpětně, jak to učinil v této věci. Pochybnosti vyvolává i okolnost, že správce daně se začal zabývat oznámením žalobkyně ze dne 15.2.2002 o zrušení plátcovy pokladny až dne 14.10.2003, když mezitím provedl daňovou kontrolu a vydal platební výměry. Správce daně se patrně snažil dodatečně pokrýt zákonost provádění daňové kontroly a vydání platebních výměrů v období po podání oznámení o zrušení plátcovy pokladny. Je tedy zřejmé, že jak rozhodnutí správce daně, tak i rozhodnutí žalovaného byla vydána v rozporu s § 4 odst. 9, § 33 odst. 10, 13 a 14, a 2 i § 15 citovaného zákona. Platební výměry správce daně ze dne 22.5.2003 č.j. 86198/03/128914/2126, č.j. 86208/03/128914/2126 a č.j. 86212/03/198914/2126 tedy byly vydány místně nepříslušným správcem daně, a proto jsou nulitní. Z uvedeného důvodu měly být žalovaným zrušeny nebo vráceny správci daně k postupu podle § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. k osvědčení neplatnosti. Žalobkyně dále požadovala přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 25.8.2004 č.j. 8828/04-110, č.j. 8830/04-110 a č.j. 8832/04-110, jimiž byla zamítnuta její odvolání směřující proti platebním výměrům správce daně ze dne 22.5.2003 č.j. 86198/03/128914/2126, č.j. 86208/03/128914/2126 a č.j. 86212/03/128914/216, kterými jí byla předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků. Poukazovala na obsah své vnitřní Směrnice č. 3/2000 vydané v souladu s § 6 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb. Tvrdila, že skutečnost, že u jejích zaměstnanců nevznikl nárok na jednu složku paušální náhrady (z důvodu nedoložení dokladu o nákladu na pořízení zbraně) ještě neznamená, že jde o překážku k výplatě ostatních složek paušální náhrady. V odůvodnění jednotlivých rozhodnutí se žalovaný v rozporu s § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. nevypořádal s odvolací námitkou žalobkyně o tom, že pro posouzení, zda vyplacené paušální náhrady jsou zdanitelným příjmem či nikoli, není rozhodné, zda se jednalo o příjmy podle § 6 odst. 7 písm. d/ zákona č. 586/1992 Sb. anebo o příjmy ve smyslu § 6 odst. 7 písm. c/ stejného zákona. Okolnost, že zákon č. 288/1995 Sb., nepředepisuje fyzickou a střeleckou přípravu pro výkon práce se zbraní, neznamená, že pronájem tělocvičny a střelnice, včetně služeb není náhradou za opotřebení vlastního předmětu potřebného pro výkon práce. Zákon č. 586/1992 Sb. ve svém § 6 odst. 8 takovou podmínku totiž nestanoví. Zaměstnavatel je ostatně oprávněn požadovat na zaměstnancích fyzickou přípravu a cvičnou střelbu za podmínku kvalitního výkonu práce, a je tedy povinen hradit náklady s tím spojené. Žalovaný se konečně ani nezabýval odvolací námitkou žalobkyně o vyjmutí náhrad z § 6 odst. 7 písm. c/ zákona č. 586/1992 Sb. Z jeho rozhodnutí není vůbec zřejmé, na základě jaké úvahy dospěl k závěru, že se nejedná o předmětné náhrady za příjmy ve smyslu § 6 odst. 7 písm. c/ citovaného zákona. Žalovaný neuvedl, jaké zákonné podmínky nebyly v této souvislosti splněny, čímž porušil § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. Ze všech těchto důvodů žalobkyně navrhovala zrušení popsanych rozhodnutí žalovaného i platebních výměrů správce daně ze dne 22.5.2003 a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Současně žádala příznání práva na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému.

Žalovaný ve vyjádření ze dne 7.1.2005 č.j. 64/05-150To především plně odkazoval na obsah odůvodnění svých rozhodnutí č.j. 8828/04-110, č.j. 8830/04-110 a č.j. 8832/04-110. Dále uváděl, že ohledně námitky o charakteru úhrady (jejího posouzení dle § 6 odst. 7 písm. d/ či dle § 6 odst. 7 písm. c/ zákona č. 586/1992 Sb.) odkazuje na str. 5 napadených rozhodnutí, kde se s uvedenou odvolací námitkou vypořádal. Jím učiněné závěry nebyly v žádném případě dovozovány z okolností, zda právními předpisy je či není stanovena povinnost fyzické a střelecké průpravy pro výkon práce se zbraní, jak se domnívá žalobkyně. Pokud je zaměstnavatel přesvědčen, že určité předpoklady jsou nezbytné pro výkon práce jeho zaměstnanců, není to ještě důvodem toho, že částky vyplácené zaměstnancům se nepovažují za příjmy ze závislé činnosti a ani nejsou předmětem

této daně. Otázka, zda je v uvedené souvislosti právními předpisy stanovena povinnost zaměstnavatele k určitému plnění, by mohla být zkoumána při posuzování například daňové uznatelnosti výdajů učiněných zaměstnavatelem, a sice z pohledu zaměstnavatele coby poplatníka daně, nikoli jako plátce daně. V daném případě bylo směřodonné, že výpočet náhrady za opotřebení vlastního předmětu potřebného pro výkon práce vázal plátce daně na výši pronájmu tělocvičny a pronájmu střelnice, včetně souvisejících služeb. Žalobkyně proplácené paušální částky s tím spojené byly zdanitelnými příjmy zaměstnanců podle § 6 odst. 1 písm. d/ zákona č. 586/1992 Sb. Nejednalo se o částky přijaté zálohově od zaměstnavatele, aby jeho jménem jednali ani nešlo o částky, jimiž zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje, které za zaměstnavatele vynaložil ze svého tak, jako by je vynaložil přímo zaměstnavatel, a proto nebylo možno souhlasit s odvolací námitkou uplatněnou ve vztahu k § 6 odst. 7 písm. c/ stejného zákona. K namítané nulitě platebních výměrů žalovaný uváděl, že otázka existence plátcovy pokladny byla předmětem samostatného odvolacího řízení, jež bylo ukončeno rozhodnutím žalovaného ze dne 6.4.2004 č.j. 3263/04-150. V uvedeném odvolacím řízení bylo při hodnocení důkazů zjištěno, že plátcová pokladna v té době existovala a platební výměry tak byly vydány místně příslušným správcem daně. Popsané rozhodnutí žalovaného však bylo rozhodnutím procesního charakteru, které jak připouští i sám žalobce, bylo ve smyslu § 70 písm. b/,c/ zákona č. 150/2002 Sb. vyloučeno ze soudního přezkumu. Z těchto důvodů navrhol žalovaný zamítnutí žaloby.

Z repliky žalobkyně ze dne 1.2.2005 vyplývalo, že napadená rozhodnutí byla v části, jež se zabývala platbami, které byly dodaněny, nedostatečně odůvodněna. Určitá úvaha žalovaného ohledně § 6 odst. 7 písm. c/ zákona č. 586/1992 Sb. byla vyslovena až v jeho stanovisku k žalobě. Žalobkyně s tím ale nesouhlasí. Pokud jde o rozhodnutí žalovaného ze dne 6.4.2004 č.j. 3263/04-150 žalobkyně jen uvedla, že nepodléhá samostatnému soudními přezkumu. Je ale přesvědčena, že krajský soud by se měl uvedeným rozhodnutím v tomto řízení také zabývat v tom směru, zda platební výměry byly vydány místně příslušným správcem daně. Stav, kdy procesním (nepřezkoumatelným) rozhodnutím by se legalizovalo zasahování do subjektivních práv subjektů neoprávněným státním orgánem, by byl nepochybně v rozporu s čl. 4 Listiny základních práv a svobod. Žalobkyně proto trvala na žalobě.

V dané věci se jednalo o řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního (§ 65 a následujících) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále pouze, s.ř.s.), v němž je upraveno řízení o žalobě vůči rozhodnutí správního orgánu.

Jednání Krajského soudu v Plzni se konalo dne 25.4.2007. Zúčastnili se ho oba účastníci řízení, kteří setrvali na svých právních názorech.

Žalobkyně poukazovala na absenci místní příslušnosti správce daně, který řízení od počátku vedl. Pokud šlo posouzení dodaných složek základu daně

tak úplným základem pro uvedenou otázku bylo to, zda výdaje, které činili zaměstnanci, jsou ve své podstatě daňovými výdaji zaměstnavatelské organizace. Žalobkyně je přesvědčena o tom, že pokud by tyto výdaje v rámci své podnikatelské činnosti sama vydávala, byly by to bezesporu výdaje k dosažení a udržení jejich zdanitelných příjmů. Z toho pak (dle názoru žalobkyně) jednoznačně vyplývá, že pokud zaměstnanci tyto výdaje hradili sami, pak by praktickým dopadem uplatněného názoru správce daně a žalovaného bylo to, že by zaměstnanci tyto výdaje za zaměstnavatele hradili ze svých zdanitelných a zdaněných příjmů. S ohledem na nelogičnost takového postupu je žalobkyně přesvědčena o tom, že postup, který v dané věc zvolila, byl daňově správný. Splnila všechny podmínky pro to, aby nebyl z hlediska daňových předpisů napadnutelný. Žalobkyně proto trvala na žalobě a požadovala přiznání náhrady nákladů řízení, kterou konkretizovala.

Žalovaný uváděl, že ohledně místní příslušnosti správce daně k vydání platebních výměrů odkazuje na své rozhodnutí ze dne 6.4.2004 č.j. 3263/04-150, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně podané proti rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech ze dne 1.12.2003 č.j. 161189/03/128900/0424, jímž bylo vydáno osvědčení o registraci plátcovy pokladny. V rámci

hodnocení důkazů bylo zjištěno, že plátcova pokladna v této době existovala a platební výměry tak byly vydány místně příslušným správcem daně. Na předmětné rozhodnutí žalovaného se ale vztahuje kompetenční vyluka podle § 70 s .. Žalovaný dále připomínal, že v odůvodnění svých rozhodnutí se vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobkyně, a proto nebyl porušen § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. Ohledně problematiky § 6 odst. 7 písm. d/,c/ zákona č. 586/1992 Sb. uváděl stejné závěry, jaké předtím učinil v odůvodnění napadených rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě. Dodával, že plátce daně nesplnil svoji povinnost podle § 38h odst. 1,5 zákona č. 586/1992 Sb., tedy nesrazil ze zdanitelné mzdy zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ve správné výši. Vzhledem k těmto důvodům žalovaný navrhoval, aby žaloba směřující vůči jeho rozhodnutím č.j. 8828/04-110, č.j. 8830/04-110 a č.j. 8832/04-110, vše ze dne 25.8.2004 byla zamítnuta a žaloba směřující proti jeho rozhodnutí ze dne 6.4.2004 č.j. 3263/04-150 byla odmítnuta. Současně se žalovaný vzdal práva na náhradu nákladů řízení. Pro případ, že bylo rozhodnuto ve prospěch žalobkyně, žalovaný navrhoval, aby mu byla stanovena lhůta k povinnosti náhrady nákladů řízení v délce 30 dnů od právní moci rozsudku.

V průběhu jednání byl krajským soudem konstatován jak obsah podstatný obsah jeho spisu sp. zn. 57 Ca 30/2004, tak i rozhodující obsah správních spisů (tzn. spisu žalovaného a spisu správce daně). Ve správním spisu byl založen výpis z obchodního rejstříku žalobkyně, z něhož bylo kromě jiného zřejmé, že byla do něho zapsána dne 18.1.2000, a že předmětem jejího podnikání je zajišťování ostrahy osob i majetku a poskytování technických služeb k ochraně majetku osob. Ze spisu dále vyplývá, že na základě přihlášky žalobkyně k registraci plátcovy pokladny vydal správce daně dne 17.8.2000 pod č.j. 89997/00/128900/0496 podle § 33 zákona č. 337/1992 Sb. osvědčení, že plátcova pokladna v Karlových Varech, [obec a číslo] je s účinností ode dne 1.2.2000 zaregistrována s tím, že daňové identifikační číslo pokladny je [anonymizováno]. Dne 14.2.2002 obdržel správce daně sdělení žalobkyně, že s účinností ode dne 15.2.2002 ruší plátcovu pokladnu. Dne 14.10.2003 uskutečnil správce daně místní šetření v provozovně žalobkyně v [anonymizováno], Karlovy Vary, jemuž byly přítomny zaměstnankyně žalobkyně [jméno] [příjmení] a [jméno] [příjmení]. Dne 1.12.2003 vydal správce daně pod č.j. 161189/03/128900/0424 a dle § 33 odst. 11 a § 4 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. osvědčení o registraci plátcovy pokladny v [anonymizováno], s účinností ode dne 1.2.2000. V odůvodnění tohoto osvědčení uvedl, že místním šetřením provedeným dne 14.10.2003 zjistil, že došlo ke změně adresy sídla organizační složky žalobkyně (plátcovy pokladny). Žalobkyně mu ale tuto změnu v rozporu se svojí zákonnou povinností ve smyslu § 33 odst. 7 stejného zákona neoznámila, a proto správce daně provedl změnu podle § 33 odst. 13 téhož zákona z úřední povinnosti. Proti tomuto osvědčení podala žalobkyně odvolání, v němž především zdůraznila, že počínaje rokem 2002 nemá plátcovu pokladnu a daň ze mzdy ze závislé činnosti a funkčních požitků je hrazena na účet Finančního úřadu v [anonymizováno]. Mzdy jsou zpracovávány v [anonymizováno], odkud se data přenášejí do provozovny v [anonymizováno]. Zejména z těchto důvodů nesouhlasila se zřízením plátcovy pokladny v Karlových Varech. Dne 6.4.2004 vydal žalovaný pod č.j. 3263/04-150 rozhodnutí, kterým odvolání žalobkyně zamítl. V jeho odůvodnění podrobně rozebral skutkovou i právní stránku věci a vysvětlil, z jakého důvodu odvolání zamítl. Rozhodnutí nabylo právní moci dne 8.4.2004. Ve správním spisu je dále mimo jiné založen protokol o ústním jednání ze dne 5.3.2003, který se týkal zahájení daňové kontroly u žalobkyně - plátce daně, konkrétně u plátcovy pokladny, a to na úseku daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za období od srpna 2000 do prosince 2001 a ledna 2002. Při daňové kontrole měl správce daně i dispozici i Směrnici žalobkyně ze dne 1.1.2000 č. 3/2000 o Poskytování náhrad spojených s používáním vlastní stříelné zbraně zaměstnance pro činnost společnosti, i odpověď Ministerstva financí ze dne 22.3.2000 č.j. 154/93 935/1999 na dotaz žalobkyně ohledně paušálních částek za krmení psů používaných zaměstnanci k výkonu práce u žalobkyně a paušálních náhrad za používání vlastní zbraně rovněž při výkonu práce u žalobkyně. Ze Zprávy o uvedené daňové kontrole č.j. 38118/03/128931/0875 bylo kromě jiného zřejmé, že žalobkyně na základě Směrnice č. 3/2000 proplatila některým zaměstnancům paušální náhrady s odvoláním na § 6 odst. 7,8 zákona č. 586/1992 Sb. přesto, že

nevlastnili ani nevlastní střelnou zbraň, a někteří ani nejsou držiteli zbrojního průkazu. Podle stejné směrnice žalobkyně proplácela zaměstnancům - držitelům zbrojního průkazu a vlastníkům střelné zbraně paušální náhrady spojené s používáním těchto zbraní pro žalobkyni. V souladu s provedenou kalkulací a po propočtu vyplácela svým zaměstnancům paušální náhrady spojené s používáním vlastní zbraně ve výši 2.144 Kč měsíčně. Tyto náhrady nepovažovala za příjem ze závislé činnosti. Na základě zjištěných skutečností správce daně konstatoval, že měsíční paušální částku ve výši 2.144 Kč nelze považovat za náhradu za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce ve smyslu § 6 odst. 7 písm. d/ stejného zákona proto, že nevychází z pořizovací ceny zbraně a náklady vykalkulované ve směrnici žalobkyně nejsou náhradou za opotřebení této vlastní zbraně. Vzhledem k tomu jsou vyplacené částky příjmem za závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d/ téhož zákona, a proto přistoupil k jejich dodanění. Na základě uvedených zjištění vydal správce daně dne 22.5.2003 jednotlivé platební výměry, jímž žalobkyni předepsal k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za posuzovaná zdaňovací období. Proti všem platebním výměrům podala žalobkyně samostatná, z hlediska námitek obsahově stejná odvolání ze dne 21.6.2003, která ještě doplnila obsahově stejnými podáními ze dne 9.6.2004 a ze dne 23.7.2004. Tvrdila, že její Směrnice č. 3/2000 obsahuje dva druhy paušálních náhrad. Prvý se týká paušální náhrady vyplácené na základě zpracované kalkulace zahrnující náklady spojené s fyzickou průpravou, střeleckou přípravou a náklady na čisticí prostředky na zbraň. Druhý upravuje náklady spojené s pořízením zbraně. V něm jsou stanoveny podmínky, za nichž se bude paušální náhrada proplácet. Připomínala, že v kontrolovaném období vyplácela jen paušální náhrady prvního druhu, protože zaměstnanci nedoložili doklad o pořízení, resp. ceně zbraně, na základě kterého by mohla být vyplácena i druhá paušální náhrada. Poukazovala na odpověď Ministerstva financí k této problematice, kterou si sama vyžádala. Její zaměstnanci potřebují mít jak střeleckou, tak i fyzickou průpravu, a proto považuje vyplacené částky za náklady související s údržbou střelné zbraně. Zdůrazňovala, že ze stanoviska Ministerstva financí dle jejího názoru vyplývá, že ustanovení § 6 odst. 7 písm. d/ zákona č. 586/1992 Sb. se vztahuje nejen na náklady týkající se pořízení předmětů potřebných pro výkon práce, ale i na výdaje přímo související. V případě, že by související náhrady nebyly náhradami podle § 6 odst. 7 písm. d/ citovaného zákona, nepochybně by šlo o částky ve smyslu § 6 odst. 7 písm. c/ stejného zákona, které lze podle § 6 odst. 8 uvedeného zákona rovněž hradit paušální částkou. Pro věcné posouzení povahy příjmu je rozhodující a postačující specifikace jejich struktury, což vnitřní předpis žalobkyně dostatečně obsahuje. Skutečnost, že Směrnice č. 3/2000 se týká veškerých náhrad výdajů souvisejících s používáním vlastních zbraní nezbytných pro výkon práce zaměstnance, je zřejmá i z názvu směrnice. Bez ohledu na to, zda se jedná o náhrady podle § 6 odst. 7 písm. d/ nebo § 6 odst. 7 písm. c/ zákona č. 586/1992 Sb., nejsou vyplacené náhrady předmětem daně z příjmů fyzických osob. Rovněž namítala, že platební výměry byly vydány místně nepřislušným správcem daně. Žalobkyně požadovala, aby žalovaný zajistil nápravu. Po provedených odvolacích řízeních vydal žalovaný dne 25.8.2004 pod č.j. 8828/04-110, č.j. 8830/04-110 a č.j. 8832/04-110 rozhodnutí, kterými jednotlivá odvolání žalobkyně zamítl. V odůvodnění rozhodnutí kromě jiného uvedl, že ze Směrnice č. 3/2000 vyplývá, že předmětná paušální částka 2.144 Kč byla stanovena ve vztahu k nákladům spojeným s fyzickou a střeleckou průpravou a souvisejících čisticích prostředků na zbraň. Použití čisticích prostředků bylo žalobkyní prokázáno jen v souvislosti s cvičnou střelbou jako součást služby poskytované střelnicí. Dále poukázal na předpoklady, na jejichž základě může fyzická osoba podle § 27 a následujících zákona č. 288/1995 Sb. o střelných zbraních získat zbraň a střelivo a ve smyslu § 40 stejného zákona obdržet zbrojní průkaz. K jeho získání je třeba úspěšně složit zkoušku, která se skládá jak z teoretické, tak i praktické části. Střelba na cíl s vyhodnocením zásahů je součástí praktické zkoušky. Jinou další cvičnou střelbu pro držení střelné zbraně citovaný zákon nepředepisuje. V případě pronájmu tělocvičny, pronájmu střelnice, včetně souvisejících služeb se nejedná o náhradu za opotřebení vlastního předmětu potřebného pro výkon práce - zbraně podle § 6 odst. 7 písm. d/ zákona č. 586/1992 Sb., kterou by bylo možné paušalizovat ve smyslu § 6 odst. 8 stejného zákona. Ze skutečnosti, že

zaměstnavatel považuje za nutnou další střeleckou a fyzickou průpravu nad rámec zákona o střelných zbraních a střelivu ani samotná existence určitých listin dokladujících uskutečnění nějakého výdaje, nelze vyvozovat závěr, že by se mělo jednat o výdaje související s opotřebením vlastní střelné zbraně používané při výkonu práce pro zaměstnavatele. V daném případě, pokud plátce daně proplácel zaměstnancům paušální částkou výdaje spojené s fyzickou a střeleckou průpravou, včetně souvisejících služeb, se jednalo o zdanitelný příjem zaměstnanců podle § 6 odst. 7 písm. d/ zákona č. 586/1992 Sb. Vzhledem k tomu, že se nejednalo o náhradu za opotřebení vlastního předmětu potřebného pro výkon práce podle 6 odst. 7 písm. d/ téhož zákona, nebylo pro posouzení, zda se jednalo o zdanitelný příjem zaměstnance rozhodující, zda zaměstnanec měl vlastní zbraň anebo ji měl vypůjčenou. V daném případě, kdy plátce daně proplácel zaměstnancům paušální částkou výdaje spojené s fyzickou a střeleckou průpravou, včetně souvisejících služeb (úhradu těchto nákladů přitom zaměstnavateli neukládal žádný právní předpis), se nejedná o částky přijaté zálohově od zaměstnavatele, aby je jeho jménem vydal, ani o částky, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje, které za zaměstnavatele vynaložil ze svého tak, jako by je vynaložil přímo zaměstnavatel, jež by bylo možné posuzovat ve smyslu § 6 odst. 7 písm. c/ citovaného zákona jako částky, které se nepovažují za příjmy ze závislé činnosti a nejsou předmětem daně. Žalovaný dodával, že tyto jeho názory vztahující se k § 6 odst. 7 písm. d/ a § 6 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb. nejsou v rozporu s názorem Ministerstva financí, na který poukazovala žalobkyně. Vzhledem k tomu, že plátce daně nesplnil povinnost podle § 38h odst. 1,5 téhož zákona - nesrazil ze zdanitelné mzdy zaměstnanců zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ve správné výši (do úhrnu příjmů ze závislé činnosti nezahrnul vyplácené paušální částky) předepsal mu správce daně platebními výměry daň k přímému placení. Platební výměry vydal místně příslušný správce daně. Otázka plátcovy pokladny byla předmětem samostatného odvolacího řízení, jež bylo ukončeno rozhodnutím žalovaného ze dne 6.4.2004 č.j. 3263/04-150, které je pravomocné. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí téhož správce daně - osvědčení o registraci plátcovy pokladny. Z těchto důvodů byla odvolání žalobkyně zamítnuta.

Po takto provedeném jednání dospěl krajský soud k závěru, že žaloba nebyla důvodná.

Při přezkoumání rozhodnutí žalovaného vycházel krajský soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu - žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Rozhodnutí tohoto účastníka řízení přezkoumal v mezích včas uplatněných žalobních bodů – námitek, výhrad, kterými nebyla zpochybněna úplnost skutkových zjištění (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Úvodem je dle názoru krajského soudu potřebné se zmínit o tom, že v posuzované věci se jednalo o problematiku předepsání daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků k přímému placení žalobkyni – plátcí daně podle zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále pouze zákon č. 586/1992 Sb.) za jednotlivá zdaňovací období, a to na základě daňové kontroly provedené u žalobkyně, v její plátcově pokladně.

Při posuzování opodstatněnosti žaloby se krajský soud nejdříve zabýval tím (jak ze své úřední povinnosti, tak i na základě námitek žalobkyně), zda platební výměry správce daně ze dne 22.5.2003 č.j. 86198/03/128914/2126, č.j. 86208/03/128914/2126 a č.j. 86212/03/128914/2126 a jim odpovídající (žalobou rovněž napadená) rozhodnutí žalovaného nejsou nicotnými úkony z toho důvodu, že měly být vydány místně nepříslušným správcem daně.

V této souvislosti krajský soud uvádí, že případná místní nepříslušnost správce daně k vydání platebního výměru je jistě porušením zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen, „zákon č. 337/1992 Sb.“), protože takové rozhodnutí může vydat jen oprávněný správce daně, tzn. především věcně a místně příslušný finanční úřad, jež má zákonem svěřenou pravomoc k vydávání uvedených rozhodnutí (§ 2, § 6 zákona č. 531/1990 Sb. o územních finančních orgánech, § 1 odst. 2, § 4 a § 32 odst. 1,2 písm. a/ zákona č. 337/1992 Sb.). Současně je však nezbytné dodat, že pokud finanční úřad vydá platební výměr, k jehož vydání nebyl místně příslušný, nejedná se o zásadní

právní vadu, jež by vedla k nicotnosti takového individuálního správního (daňového) úkonu, a proto již z těchto důvodů nemohla mít námitka žalobkyně naději na procesní úspěch – vést k vydání rozsudku o vyslovení nicotnosti platebních výměrů správce daně i odvolacích rozhodnutí žalovaného.

Při vydání žalobou napadených rozhodnutí ze dne 25.8.2004 č.j. 8828/04-110, č.j. 8830/04-110 a č.j. 8832/04-110, jimiž žalovaný rozhodoval o odvolání žalobkyně podaných vůči popsaných platebním výměrům správce daně, vycházel žalovaný při posuzování místní příslušnosti správce daně ze svého rozhodnutí ze dne 6.4.2004 č.j. 3263/05-150, kterým zamítl odvolání žalobkyně směřující vůči osvědčení správce daně o registraci plátcovy pokladny v [anonymizováno]. Vzhledem k této okolnosti a s ohledem na to, že žalobkyně toto rozhodnutí rovněž zpochybnila, musel se krajský soud zabývat i popsaným rozhodnutím žalovaného, tzn. rozhodnutím ze dne 6.4.2004 č.j. 3263/04-150.

Nejdříve bylo ovšem třeba zjistit povahu uvedeného druhu správního úkonu – osvědčení o registraci (přeregistraci z důvodu změny sídla) plátcovy pokladny. Konkrétně šlo o to, zda na základě žaloby podané na základě § 65 odst. 1 s.ř.s. podléhal tento správní úkon přezkumu ve správním soudnictví anebo, zda byl z uvedeného přezkumu vyloučen v důsledku kompetenční výluky podle § 70 s.ř.s. Pro úplnost je vhodné dodat, že zákon č. 337/1992 Sb. popsaný úkon sám z přezkumu ve správním soudnictví nevylučoval.

Při řešení naznačeného právního problému bylo podstatné, zda osvědčením o registraci plátcovy pokladny byla zasažena právní sféra žalobkyně (viz v obecné poloze zčásti i usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23.2.2005 č.j. 6A 25/2002-42, které je dostupné i na www.nssoud.cz).

V této souvislosti je třeba si uvědomit, že osvědčení o registraci plátcovy pokladny (§ 33 zákona č. 337/1992 Sb.) se vydává v řízení, jež se uskutečňuje v rámci přípravného řízení. Vydáním osvědčení finanční úřad především přiděluje plátcově pokladně daňové identifikační číslo, které je povinna v další korespondenci s ním vždy uvádět, což znamená, že tato část osvědčení má konstitutivní povahu. V další části má osvědčení deklaratorní účinky, protože finanční úřad jimi po prověření autoritativně ověřuje správnost povinných údajů uváděných v žádosti o registraci plátcovy pokladny. Po vydání osvědčení je plátcova pokladna, která má ze zákona (§ 4 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.) stejná práva a povinnosti jako plátcové daně, povinnost sdělovat příslušnému finančnímu úřadu případné změny údajů, jež byly náležitostí její přihlášky k registraci, a které mají význam pro existenci plátcovy pokladny a případně i pro místní příslušnost finančního úřadu. Jedná se o zákonné veřejnoprávní povinnosti. V případě, že plátcova pokladna naznačené povinnosti nesplní, provede příslušné změny v registraci sám ze své úřední povinnosti příslušný finanční úřad, který může dokonce registraci i zrušit (§ 33 odst. 7,13,14 zákona č. 337/1992 Sb.).

Vzhledem k tomu, co bylo nyní uvedeno, nejsou podle názoru krajského soudu žádné pochybnosti o tom, že osvědčení o registraci (přeregistraci z důvodu změny sídla) plátcovy pokladny je rozhodnutím, jež zasahuje právní sféru plátce daně, a proto je na základě žaloby podané ve smyslu § 65 odst. 1 s.ř.s. přezkoumatelné ve správním soudnictví.

Krajský soud se proto neztotožňuje s právním názorem žalobkyně a žalovaného o tom, že žaloba vůči takového rozhodnutí je nepřípustná v důsledku kompetenční výluky (§ 68 písm. e/, § 70 s ..). Osvědčení o registraci plátcovy pokladny není rozhodnutím předběžné povahy, neboť po jeho vydání již na základě zákona (například zákona č. 337/1992 Sb.) povinně nenásleduje v rámci přípravného řízení žádné konečné rozhodnutí, a tak není dána kompetenční výluka podle § 70 písm. b/ s .. Stejně tak se nejedná o rozhodnutí o vedení řízení, protože cílem uvedeného řízení je právě vydání osvědčení o registraci plátcovy pokladny (její přeregistraci), a tak se nemůže jednat o kompetenční výluku ve smyslu § 70 písm. c/ s ..

Z toho, co bylo nyní vyjádřeno je patrné, že žalobkyně se mohla vůči rozhodnutí žalovaného ze dne 6.4.2004 č.j. 3263/04-150, jež nabylo právní moci dne 8.4.2004, bránit žalobou ve smyslu § 65 odst. 1 s.ř.s., a to v zákonné 2 měsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 s.ř.s.).

Žalobkyně ale takto nepostupovala a rozhodnutí žalovaného ze dne 6.4.2004 č.j. 3263/04-150, které jí bylo doručeno dne 8.4.2004, zpochybnila až v žalobě ze dne 29.10.2004, jež předala krajskému soudu osobně dne 1.11.2004. Zákonná 2 měsíční lhůta k podání žaloby tak žalobkyni skončila dne 8.6.2004, který byl pracovním dnem (§ 72 odst. 1, § 40 odst. 1,2 s.ř.s.), a proto je zřejmé, že v daném směru byla žaloba opožděná. Zmeškání této zákonné lhůty nelze prominout (§ 72 odst. 4 s.ř.s.).

Zmeškáním zákonné lhůty, která se svoji povahou a důsledky přibližuje lhůtě prekluzivní, vytvořila žalobkyně neodstranitelnou procesní překážku, jež bránila krajskému soudu, aby na základě jejích žalobních bodů přezkoumal zákonnost citovaného rozhodnutí žalovaného. Za této právní situace krajský soud v souladu se zákonem žalobu směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6.4.2004 č.j. 3263/04-150 odmítl (§ 46 odst. 1 písm. b/ s.ř.s. – výrok č. II rozsudku).

Při posuzování místní příslušnosti správce k vydání platebních výměrů ze dne 22.5.2003 č.j. 86198/03/128914/2126, č.j. 86208/03/128914/2126 a č.j. 86212/03/128914/2126 vycházel žalovaný ve svých rozhodnutích ze dne 25.8.2004 č.j. 8828/04-110, č.j. 8830/04-110 a č.j. 8832/04-110 z vlastního pravomocného rozhodnutí ze dne 6.4.2004 č.j. 3263/04-150. Krajský soud tento postup žalovaného respektoval, protože jeho pravomocné rozhodnutí ze dne 6.4.2004 č.j. 3263/04-150 bylo existujícím správním úkonem - individuálním rozhodnutím (tzn. že nebylo shledáno nicotným), přezkoumání jeho zákonnosti bránila opožděná žaloba žalobkyně, a tak pro uvedené rozhodnutí platil předpoklad jeho správnosti.

Pokud jde o námitku žalobkyně vztahující k vlastní hmotněprávní daňové problematice – předepsání daně k přímému placení na základě zjištění učiněných při daňové kontrole u její plátcovy pokladny, je dle názoru krajského soudu namísto nejprve připomenout, že jednou z obecných zásad zákona č. 586/1992 Sb. je skutečnost, že všechny příjmy fyzické osoby zařazené v jeho § 3 odst. 1 jsou předmětem daně z příjmů, pokud nejsou z něho na základě téhož zákona vyňaty anebo od stejné daně osvobozeny. Rozsah vynětí z předmětu daně (stejně jako osvobození od placení daně) nelze rozšiřovat nad rámec konkrétních ustanovení, protože by tak docházelo k nezákonnému zkracování příjmů státní rozpočtu České republiky.

V dané věci se pak jednalo především o to, zda žalobkyni pravidelně vyplácené paušální náhrady svým zaměstnancům podle její vnitřní Směrnice č. 3/2000 byly či nebyly předmětem této daně. Účastníci řízení měly v uvedeném směru odlišné názory.

V této souvislosti je nepochybné, že předmětem činnosti žalobkyně je zajišťování ochrany majetku a osob a poskytování technických služeb k ochraně majetku osob, a tak je patrné, že zaměstnanci na určených funkcích musí mít při plnění úkolů pro žalobkyni k dispozici střelnou zbraň a rovněž musí mít odpovídající praktickou střeleckou přípravu a odpovídající fyzickou kondici.

Vlastní střelnou zbraň tedy lze považovat za předmět potřebný pro výkon práce pro žalobkyni.

Pokud ovšem jde o vnitřní Směrnici žalobkyně [číslo] ze dne 1.1.2000 je nejen z jejího názvu, ale i z článků I. a II. nepochybné, že se vztahuje k poskytování náhrad spojených s používáním vlastní střelné zbraně zaměstnanců pro činnost žalobkyně.

Takto vyplácená náhrada není ve smyslu zvláštního ustanovení - § 6 odst. 7 písm. d/ zákona č. 586/1992 Sb. předmětem daně z příjmů, i když jinak vykazuje znaky příjmu přijatého v souvislosti s výkonem závislé činnosti (§ 3 odst. 1 písm. a/, § 6 odst. 1 písm. d/ téhož zákona).

Vzhledem k tomu, že žalobkyně vyplácela zaměstnancům náhradu za použití vlastní střelné zbraně formou paušálu, byla při stanovení výše tohoto paušálu rozhodující výše nákladů vynaložených na

pořízení střelné zbraně, protože ve smyslu citované směrnice šlo o náhradu spojenou s používáním vlastní střelné zbraně pro výkon práce u žalobkyně.

Z toho, co bylo nyní řečeno je patrné, že výše paušálu za opotřebení vlastní střelné zbraně musela být prokazatelně stanovena na základě kalkulace skutečných výdajů - prokázaných nákladů na pořízení vlastní střelné zbraně každého zaměstnance (§ 6 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb.).

Žalobkyně však zvolila odlišný postup. V odvoláních ze dne 21.6.2003 směřujících vůči platebním výměrům správce daně dokonce uváděla, že její zaměstnanci jí nepředložili doklad o pořízení, respektive ceně zbraně. Přes tuto okolnost ale již dříve stanovila paušální náhradu nákladů spojených s používáním vlastní střelné zbraně ve výši 2.144 Kč měsíčně, jež se vztahovala ke všem zaměstnancům vlastním střelnou zbraň. Právě z toho důvodu nemohla mít žaloba naději na procesních úspěch, protože vyplacené paušální náhrady nesplňovaly zákonné požadavky, a tak je nepochybné, že byly předmětem daně z příjmů - příjmem ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. d/ zákona č. 586/1992 Sb., a proto z nich měla žalobkyně srážet zálohy na tuto daň (§ 38h odst. 1 stejného zákona). Žalobkyně, jako plátce mzdy, však takto nepostupovala, a proto ji správce daně předepsal odpovídající částky daně k přímému placení (§ 69 zákona č. 337/1992 Sb.), a žalovaný následně nepochybil, když jednotlivá odvolání žalobkyně zamítl. Ze stejného důvodů nebyla opodstatněná ani její žaloba.

Jak bylo v tomto rozsudku již opakovaně uvedeno Směrnice č. 3/2000 se týkala poskytování (paušálních) náhrad spojených s používáním vlastní střelné zbraně.

Na tomto místě krajský soud v obecné poloze uvádí, že do takového druhu náhrad lze zařadit výdaje spojené například s udržováním a odbornou kontrolou střelné zbraně i její odbornou opravou.

Z předložené Směrnice č. 3/2000 ale vyplývá, že paušální náhrada byla složena z několika složek, do nichž byly žalobkyní zařazeny i náklady spojené s fyzickou a střeleckou přípravou (tzn. výdaje zaměstnanců spojené s pronájemem tělocvičny a střelnice), které vůbec nesouvisí s náklady spojenými s používáním vlastní střelné zbraně k činnosti pro žalobkyni, a tak ani z tohoto důvodu nebylo možno považovat vyplacené paušální náhrady za příjem zaměstnanců ze závislé činnosti, jež by ve smyslu § 6 odst. 7 písm. d/ zákona č. 586/1992 Sb. nebyl předmětem daně, a proto je i v tomto případě nepochybné, že se jednalo o příjem zaměstnanců podle § 6 odst. 1 písm. d/ zákona č. 586/1992 Sb. příjem, který byl předmětem daně.

V odůvodnění jednotlivých rozhodnutí se žalovaný s odvolací námitkou žalobkyně odpovídajícím způsobem vypořádal, a proto žalobní bod poukazující na porušení § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. nebyl důvodný.

Rozhodující však bylo, jak bylo výše konstatováno, že paušální částka představující náhradu nákladů spojených s používáním vlastní střelné zbraně nevycházela z kalkulace skutečných výdajů, protože zaměstnanci žalobkyni nedoložili doklady prokazující cenu, za níž střelnou zbraň pořídili.

Jak bylo v tomto rozsudku řečeno vyplacené paušální částky měly být náhradami za opotřebení vlastní střelné zbraně. Uvedené náhrady byly zákonodárcem zařazeny do zvláštního ustanovení - § 6 odst. 7 písm. d/ zákona č. 586/1992 Sb., a proto správce daně nepochybil, když v rámci daňové kontroly nezkoumal, zda vyplacené peněžní částky neměly být zařazeny pod jiné ustanovení - například § 6 odst. 7 písm. c/ téhož zákona. Žalobkyně ale právě ve svých odvoláních na toto ustanovení poukazovala. Jeho použití ovšem bylo v dané věci vyloučeno, a proto žalovaný nepochybil, když v odůvodnění svých rozhodnutí jen ocitoval obsah tohoto ustanovení s tím, že se na danou věc nevztahovalo, a proto námitka o porušení § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. nebyla opodstatněná.

V této souvislosti krajský soud ještě v obecné poloze nezávazně dodává, že dle jeho názoru není samozřejmě vyloučeno, aby plátce daně vydal vnitřní právní předpis, jež by v souladu s § 6 odst. 7

písm. c/ a § 6 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb. upravoval otázku náhrad spojených s nezbytnou fyzickou a střeleckou přípravou jeho zaměstnanců, které by při splnění zákonných předpokladů nebyly předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti.

O takový případ se však v dané věci nejednalo, jak bylo již výše podrobně vysvětleno.

Krajský soud proto z uvedených důvodů konstatuje, že z pohledu žalobních bodů byla napadená rozhodnutí žalovaného ze dne 25.8.2004 č.j. 8828/04-110, č.j. 8830/04-110 a č.j. 8832/04-110 shledána zákonnými, a proto byla žaloba směřující vůči těmto rozhodnutí zamítnuta (§ 78 odst. 7 s.ř.s. – výrok č. I rozsudku).

Pokud pak jde o náhradu nákladů řízení krajský soud uvádí, že žalobkyně nebyla procesně úspěšná (její žaloba byla zamítnuta a odmítnuta), a proto nemá proti žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Naproti tomu žalovaný byl v řízení procesně úspěšný (jeho, žalobou napadená, rozhodnutí nebyla zrušena), a tak měl proti žalobkyni právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Žalovaný se však tohoto práva vzdal, a proto bylo rozhodnuto, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1,3 s.ř.s. – výrok č. III rozsudku).

Závěrem krajský soud uvádí, že žaloba žalobkyně směřovala vůči 4 rozhodnutím žalovaného. Soudní poplatek byl žalobkyní uhrazen v celkové výši 6.000 Kč (tzn. 3x po 2.000 Kč). Žalobkyně v žalobě navrhovala kromě jiného spojení věcí. Uvedený návrh vzala během jednání po poučení krajského soudu zpět a zároveň se domáhala vrácení soudního poplatku v rozsahu 4.000 Kč (tj. 2x 2.000 Kč).

Krajský soud požadavku žalobkyně na vrácení části uhrazeného soudního poplatku ve výši 4.000 Kč nevyhověl. Vycházel přitom z dále vyslovených závěrů. Žalobkyně byla poplatníkem soudního poplatku, protože podala žalobu ze dne 29.10.2004, na jejímž základě bylo dne 1.11.2004 zahájeno řízení o této žalobě (§ 2 odst. 2 písm. a/ zákona č. 549/1991 Sb. o soudních poplatcích). Vlastní výše poplatku se řídila počtem žalobou zpochybněných rozhodnutí správního orgánu (§ 5 téhož zákona, položka 14a bod 2 písm. a/ sazebníku soudních poplatků, jež tvoří přílohu k tomuto zákonu). Soudní poplatek za žalobu směřující vůči 1 rozhodnutí správního orgánu – žalovaného činil 2.000 Kč. Pokud tedy žalobkyně napadla celkem 4 rozhodnutí žalovaného, měla správně uhradit soudní poplatek ve výši 8.000 Kč. Žalobkyně však zaplatila soudní poplatek, jen“ ve výši 6.000 Kč. Povinnost k doplacení části soudního poplatku ve výši 2.000 Kč již krajský soud žalobkyni rozsudkem neukládal, protože její žaloba směřující proti jednomu z napadených rozhodnutí byla rozsudkem odmítnuta.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu prostřednictvím Krajského soudu v Plzni ve dvou písemných vyhotoveních (§ 102, § 106 odst. 2 s.ř.s.).

Důvody kasační stížnosti jsou taxativně stanoveny v §103 odst. 1 s.ř.s.

Kasační stížnost směřující jen proti výroku o nákladech řízení nebo proti důvodům rozhodnutí soudu je nepřipustná (§ 104 odst. 2 s.ř.s.).

Kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s.ř.s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s.ř.s.).

Stěžovatel musí být v řízení o kasační stížnosti 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 (§ 105 odst. 2 s.ř.s.).

Stěžovateli vzniká podáním kasační stížnosti poplatková povinnost ve výši 3.000 Kč (§ 2 odst. 2 písm. d/, § 4 odst. 1 písm. d/, § 5 zákona č. 549/1991 Sb. o soudních poplatcích a položka 15 sazebníku soudních poplatků, který tvoří přílohu k tomuto zákonu).

V Plzni dne 25. dubna 2007

JUDr. Zdeněk Pivoňka, v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová