



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 žalobce : 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 : Finanční ředitelství v Plzni, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, jednajícím prostřednictvím Mgr. [anonymizováno], zaměstnankyni žalovaného , v řízení o žalobě žalobce ze dne 29.10.2004 proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6.4.2004, č.j. 3263/04-150 a rozhodnutím žalovaného ze dne 25.8.2004, č.j. 8828/04-110, č.j. 8830/04-110 a č.j. 8832/04-110

**takto:**

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25.8.2004 č.j. 8828/04-110, rozhodnutí č.j. 8830/04-110 a rozhodnutí č.j. 8832/04-110 a platební výměr Finančního úřadu v Karlových Varech ze dne 22.5.2003, č.j. 86198/03/128914/2126, platební výměr č.j. 86208/03/128914/2126 a platební výměr č.j. 86212/03/128914/2126 se zrušují.
- II. Věci se vracejí žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 21.405,75 Kč, ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám JUDr. Jiřího Dvořáka, advokáta.

**Odůvodnění:**

Žalobou ze dne 29.10.2004 se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6.4.2004 č.j. 3263/04-150, jímž bylo zamítnuto jeho 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. Uváděl, 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 žalobce 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 zákonnost 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 nepřislušným 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. Žalobce dále požadoval 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 mu byla předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků. Poukazoval na obsah své vnitřní Směrnice č. 3/2000 vydané v souladu s § 6 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb. Tvrdil, že skutečnost, že u jeho 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 žalobce 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 žalobce o vyjmutí vyplacených náhrad z předmětu daně podle § 6 odst. 7 písm. c/ zákona č. 586/1992 Sb. Žalobce je totiž přesvědčen, že se jedná právě o příjmy, jimiž zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje, které za zaměstnavatele vynaložil ze svého tak, jak by je vynaložil přímo zaměstnavatel, a to náhrady vyplácené paušální částkou v souladu s § 6 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb. Žalovaný tudíž příjmy posoudil v rozporu s citovaným zákonem a skutkovým stavem. Mimo to není z jeho rozhodnutí vůbec zřejmé, na základě jaké úvahy dospěl žalovaný k závěru, že se o takové příjmy nejedná, protože nevedl jaké, „parametry“ nebo zákonné podmínky ustanovení § 6 odst. 7 písm. c/, odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb. nebyly splněny nebo dodrženy, ani jiné důvody, pro něž nepovažoval předmětné náhrady za příjmy podle § 6 odst. 7 písm. c/ uvedeného zákona. Žalovaný tím porušil § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. Ze všech těchto důvodů žalobce navrhoval zrušení popsáných rozhodnutí žalovaného i platebních výměrů správce daně ze dne 22.5.2003 a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Současně žádal přiznání 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 okolnosti, zda právními předpisy je či není stanovena povinnost fyzické a střelecké průpravy pro výkon práce se zbraní, jak se domnívá žalobce. 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 směřodátné, že výpočet náhrady za opotřebení vlastního předmětu potřebného pro výkon práce vázal plátce daně na výši pronájmu tělocvičny a pronájmu střelnice, včetně souvisejících služeb. Žalobcem 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 navrhoval žalovaný zamítnutí žaloby.

Z repliky žalobce 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. Žalobce s tím ale nesouhlasí. Pokud jde o rozhodnutí žalovaného ze dne 6.4.2004 č.j. 3263/04-150 žalobce pouze uvedl, že nepodléhá samostatnému soudnímu přezkumu. Je ale přesvědčen, 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. Žalobce proto trval 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. Současně je potřebné zdůraznit, že šlo o řízení (o tzv. obecné správní žalobě) poté, kdy původní rozsudek krajského soudu ze dne 25.4.2007, č.j. 57Ca 30/2004-60 byl ve dvou výrocích zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2008, č.j. 5Afs 68/2007-121 a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Tato věc byla u krajského soudu původně vedena pod sp. zn. 57Ca 30/2004.

V průběhu jednání, které se konalo dne 28.5.2008, byl krajským soudem konstatován obsah jeho spisu v dané věci sp. zn. 57Ca 30/2004, včetně rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2008, sp. zn. 5Afs 68/2007.

Krajský soud rovněž konstatoval rozhodující obsah správního spisu žalovaného (jež obsahoval i spis Finančního úřadu v Karlových Varech – správce daně). Ve správním spisu byl založen výpis z obchodního rejstříku žalobce, ze kterého bylo kromě jiného zřejmé, že do něho byl zapsán dne 18.1.2000, a že předmětem jeho podnikání je zajišťování ostrahy osob i majetku a poskytování technických služeb k ochraně majetku osob. Ve správním spisu je dále mimo jiné založen protokol o ústním jednání ze dne 5.3.2003, který se týkal zahájení daňové kontroly u žalobce - plátce daně, konkrétně u plátcovy pokladny, a to na úseku daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za období od srpna 2000 do prosince 2001 a ledna 2002. Při daňové kontrole měl správce daně i dispozici i Směrnici žalobce ze dne 1.1.2000 č. 3/ 2000 s názvem, „ Poskytování náhrad spojených s používáním vlastní střelné zbraně zaměstnanci pro činnost společnosti“, i odpověď Ministerstva financí ze dne 22.3.2000 č.j. 154/93 935/1999 na dotaz žalobce ohledně paušálních částek za krmení psů používaných zaměstnanci k výkonu práce u žalobce a paušálních náhrad za používání vlastní zbraně rovněž při výkonu práce u žalobce. Ze Zprávy o uvedené daňové kontrole č.j. 38118/03/128931/0875 bylo kromě jiného zřejmé, že žalobce na základě Směrnice č. 3/2000 proplatil 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 žalobce proplácel zaměstnancům - držitelům zbrojního průkazu a vlastníkům střelné zbraně paušální náhrady spojené s používáním těchto zbraní pro žalobce. V souladu s provedenou kalkulací a po propočtu vyplácel svým zaměstnancům paušální náhrady spojené s používáním vlastní zbraně ve výši 2.144 Kč měsíčně. Tyto náhrady nepovažoval 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 nářadí, 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 žalobce 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, jimž žalobci předepsal k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za posuzovaná zdaňovací období. Proti všem platebním výměrům (v omezeném rozsahu) podal žalobce samostatná, z hlediska námitek obsahově stejná odvolání ze dne 21.6.2003, která ještě doplnil obsahově stejnými podáními ze dne 9.6.2004 a ze dne 23.7.2004. Tvrdil, že její Směrnice č. 3/2000 obsahuje dva druhy paušálních náhrad. První druh se týká paušální náhrady vyplácené na základě zpracované kalkulace zahrnující náklady spojené s fyzickou přípravou, střeleckou přípravou a náklady na čisticí prostředky na zbraň. Druhý druh upravuje náklady spojené s pořízením zbraně. V něm jsou stanoveny podmínky, za nichž se bude paušální náhrada proplácet. Připomínal, že v kontrolovaném období vyplácel 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. Poukazoval na odpověď Ministerstva financí k této problematice, kterou si sám vyžádal. Jeho zaměstnanci potřebují mít jak střeleckou, tak i fyzickou přípravu, a proto považuje vyplacené částky za náklady související s údržbou střelné zbraně. Zdůrazňoval, 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 příjmů je rozhodující a postačující specifikace jejich struktury, což vnitřní předpis žalobce 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 namítal, že platební výměry byly vydány místně nepřislušným správcem daně. Žalobce požadoval, 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 žalobce 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 přípravou a souvisejících čistících prostředků na zbraň. Použití čistících prostředků bylo žalobcem 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 přípravu 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 přípravou, včetně souvisejících služeb, se jednalo o zdanitelný příjem zaměstnanců podle § 6 odst. 1 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 přípravou, 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 poukazoval žalobce. 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 vyplacené 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 žalobce proti rozhodnutí téhož správce daně - osvědčení o registraci plátcovy pokladny. Z těchto důvodů byla odvolání žalobce zamítnuta.

Po provedeném původním řízení, během něhož přednesli oba účastníci řízení své podrobné konečné návrhy, vydal krajský soud dne 25.4.2007 rozsudek, č.j. 57Ca 30/2004-86, jímž žalobu žalobce ze dne 29.10. 2000 směřující vůči rozhodnutím žalovaného ze dne 25.8.2004,

č.j. 8828/04-110, č.j. 8830/04-100 a č.j. 8832/04-110 pro nedůvodnost zamítl (§ 78 odst. 7 s.ř.s. výrok I. rozsudku). Žalobu žalobce směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6.4.2004, č.j. 3263/04-150 pro opožděnost odmítl (§ 46 odst. 1 písm. b/ s.ř.s. – výrok II. rozsudku). Stejným rozsudkem krajský soud rovněž vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s.ř.s. – výrok III. rozsudku). Krajský soud rozsudek odůvodnil.

Na základě kasační stížnosti žalobce (stěžovatele) ze dne 17.5.2007, jež byla odůvodněna, vydal Nejvyšší správního soudu dne 28.2.2008 pod č.j. 5 Afs 68/2007- 121 rozsudek, kterým zrušil zpochybný rozsudek krajského soudu ze dne 25.4.2004, č.j. 57Ca 30/2004-60 ve výrocích I. a III. a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (dále pouze rozsudek NSS).

Po vydání rozsudku NSS je tato věc u krajského soudu vedena pod sp. zn. 57 Ca 24/2008.

Poté, kdy rozsudek NSS nabyl právní moci, se dne 28.5.2008 konalo jednání krajského soudu. V jeho průběhu tento soud konstatoval obsah spisu žalovaného i podstatný obsah svého spisu sp.zn. 57Ca 24/2008, včetně rozsudku NSS.

Během soudního jednání žalobce, prostřednictvím svého zástupce v konečném návrhu odkázal na svůj závěrečný návrh učiněný v původním řízení. Požadavek na náhradu nákladů řízení rozšířil o náklady řízení před Nejvyšším správním soudem. Jedná se o zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč a dále souhrnně za 2 úkony právní služby po 2.200 Kč a 2 režijní paušály po 300 Kč.

V průběhu jednání krajského soudu žalovaný, prostřednictvím pověřené zaměstnankyně uváděl, že odkazuje na svůj závěrečný návrh učiněný dne 25.4.2007. vzdal se práva na náhradu nákladů řízení. Pro případ procesního neúspěchu navrhoval, aby mu byla stanovena povinnost k náhradě nákladů řízení žalobci ve lhůtě do 30 dnů od právní moci rozsudku.

#### **Po provedeném řízení dospěl krajský soud k závěru, že žaloba byla 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, kterými nebyla zpochybněna úplnost skutkových zjištění (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

O jednotlivých žalobních bodech uvážil krajský soud ve smyslu dále popsaných závěrů, jež byly především, „opřeny“ o závazné právní názory, které byly vysloveny v odůvodnění rozsudku NSS.

Úvodem je nezbytné poznamenat, že v posuzovaných věcech se jednalo o problematiku předepsání daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků k přímému placení žalobci - plátcí daně podle zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů za jednotlivá zdaňovací období, a to na základě daňové kontroly provedené u žalobce (v plátcově pokladně).

Při posuzování opodstatněnosti žaloby se krajský soud nejdříve zabýval tím (jak ze své úřední povinnosti, tak i na základě námitky žalobce), 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 byly dle názoru žalobce vydány místně nepřislušným správcem daně.

Krajský soud však nesdílí žalobcův názor o nicotnosti (nulitě) popsaných správních úkonů, protože nezjistil právní vady, jež by tuto neexistenci aktů způsobily. Takové vadami jsou například absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nedostatek formy, neurčitost a nesmyslnost úkonu, požadavek na

plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním slova smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí (viz.např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2005, č.j. 6A 76//2001-96, který je dostupný i na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz) nebo publikace Dušan Hendrych a kolektiv, Správní právo, Obecná část, 6. vydání,, str. 212 a násled., C.H. BECK, 2006).

V této souvislosti krajský soud ještě uvádí, že případná místní nepřislušnost správce daně k vydání platebního výměru je jistě porušením zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen,, daňový řád“), 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/ daňového řádu). 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 tohoto důvodu nemohl mít žalobní bod 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 žalobce podaných vůči popsaných platebním výměrům správce daně, vycházel žalovaný při posuzování místní příslušnosti správce daně ze svého pravomocného rozhodnutí ze dne 6.4.2004 č.j. 3263/05-150, kterým zamítl odvolání žalobce směřující vůči osvědčení správce daně o registraci plátcovy pokladny v [anonymizováno]. Žalobce žalobou napadl i toto pravomocné odvolací rozhodnutí žalovaného, avšak žaloba byla v uvedeném směru předchozím rozsudkem krajského soudu ze dne 25.4.2007 sp.zn. 57Ca 30/2004 pro opožděnost odmítnuta, jak ostatně již bylo v tomto rozsudku uvedeno.

Dále je vhodné zopakovat, že ve sledovaných zdaňovacích obdobích žalobce vyplácel svým konkrétním zaměstnancům pevnou částku - paušální náhradu za náklady spojené se střeleckou přípravou, za náklady spojené s fyzickou přípravou a za čisticí prostředky na střelnou zbraň, vše v celkové výši 2.144 Kč měsíčně (viz. bod III. Směrnice č. 3/2000 ze dne 1.1.2000 označené žalobcem názvem,, Poskytování náhrad spojených s používáním vlastní střelné zbraně zaměstnanec pro činnost společnosti“ – dále pouze Směrnice).

V této souvislosti dospěl krajský soud k dalšímu závěru, a to, že nedoložení určitého dokladu o nákladech na pořízení střelné zbraně zaměstnancem ještě neznamená, že takový žalobcův zaměstnanec nemá při splnění příslušných předpokladů nárok na ostatní složky paušální náhrady, např. za náklady spojené se střeleckou přípravou, za náklady spojené s fyzickou přípravou a za čisticí prostředky na střelnou zbraň, neboť zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů-dále jen zákon o daních z příjmů ani Směrnice takový postup nezakazuje.

Vzhledem k tomu byl tento žalobní bod sice důvodným, avšak sám o sobě nemohl vést ke zrušení napadených rozhodnutí žalovaného, neboť rozhodující byla povaha paušálních náhrad, které byly zaměstnancům žalobce vyplaceny, jak bude zřejmé z další části tohoto rozsudku.

Nyní je potřebné se zabývat pojmem,, příjem“ ve smyslu zákona o daních z příjmů.

Dle názoru vyjádřeného v odůvodnění rozsudku NSS, je skutečností, že zákon o daních z příjmů přímou a přesně vyjádřenou obecnou definicí pojmu,, příjem“ neobsahuje a omezuje se na popis jednotlivých konkrétních forem příjmů. K této otázce se již podrobně vyjadřoval Nejvyšší správní soud, který ve svém rozsudku ze dne 12. ledna 2006, č. j. 2Afs 42/2005 - 136, uvedl, že,, ...z důvodové zprávy k návrhu tohoto zákona (Federální

shromáždění, tisk [číslo] volební období 1990 -1992) nicméně vyplývá, že, předmětem daně jsou zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy. Rozsah příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, reaguje na potřebu vyloučení dvojího zdanění a na specifický charakter některých druhů příjmů, u nichž není i při tendenci k maximálně širokému daňovému základu účelné, aby byly zdaňovány.... Rozdělení příjmů podle hlavních pramenů odpovídá potřebě respektovat rozdíly při stanovení základu i při vybírání daně, které především z praktických důvodů bude rozdílné. Zdanitelným příjmem nebudou náhrady škod, při jejichž úhradě nedochází ke zvýšení poplatníkovu majetku, na rozdíl od náhrad za ztrátu příjmu (náhrad ušlého zisku, náhrad ušlé mzdy apod.)“. Z dikce citovaného zákona dále vyplývá, že základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi v příslušném zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (§ 5 odst. 1) ...“

Na základě výše uvedeného a s přihlédnutím k filosofii zákona o daních z příjmů a jeho jednotlivým částem tak lze učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (viz. rozsudek NSS).

Zákon o daních z příjmů dále potom pozitivně i negativně vymezuje, které z příjmů jsou předmětem daně (jsou tedy oním, „navýšením majetku“) a vstupují proto do základu daně a dani tak podléhají, a které nikoliv, neboť uvedené znaky nenesou a příjmem ke zdanění proto nejsou. Zákon tak dává jasně najevo (ve vztahu ke zdanění příjmů fyzických osob v obecné rovině v § 3), které příjmy za navýšení majetku nepovažuje, a proto je ani nezahrnuje do povinnosti zdanění; v další části zákona pak některé z příjmů, které by jinak dani podléhaly, neboť nesou ony znaky, „příjmu“ (neboť jsou navýšením majetku), od daně osvobozuje (§ 4). Aby mohl být tedy předmětný příjem zařazen do kategorie příjmů osvobozených, musí nejprve být předmětem daně z příjmů.

Z uvedené logiky tedy vyplývá, že (zjednodušeně řečeno) náhrady, které nevnaší do majetkové sféry subjektu navýšení majetku, nemohou být předmětem daně. To je kritérium, které musí být při zkoumání charakteru, „příjmu“ pro účely zdanění vždy zkoumáno (viz rozsudek NSS).

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou všechny příjmy těchto osob, kromě příjmů vyloučených obecně z předmětu daně podle § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů a příjmů vyloučených speciálně pro jednotlivé druhy příjmů vymezené v § 6 až § 10 zmiňovaného zákona (u příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků tak dále nejsou předmětem daně příjmy vymezené v § 6 odst. 7 a odst. 11 zákona o daních z příjmů).

Podle § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů se však za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně, kromě příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 odst. 4, dále nejsou (obecně řečeno) náhrady, které zaměstnavatel zaměstnanci vyplácí, a jež lze podřadit pod některý z titulů uvedených v písm. a) až písm. d) téhož ustanovení.

Pro souzenou věc je podstatné, že zákon za příjem ze závislé činnosti nepovažuje podle písm. c) zmíněného ustanovení částky přijaté zaměstnancem zálohově od zaměstnavatele, aby je jeho jménem vydal, nebo částky, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje, které za zaměstnavatele vynaložil ze svého tak, jako by je vynaložil přímo zaměstnavatel; podle písm. d) pak ani náhrady za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle zákoníku práce (viz. rozsudek NSS).

Následující odst. 8 uvádí, že hradí-li zaměstnavatel zaměstnanci výdaje (náhrady) podle odstavce 7 písm. b) až d) paušální částkou, považují se tyto výdaje za prokázané do výše paušálu stanoveného zvláštními předpisy nebo paušálu uvedeného v kolektivní smlouvě,



popř. ve vnitřním předpise zaměstnavatele za předpokladu, že výše paušálu byla zaměstnavatelem prokazatelně stanovena na základě kalkulace skutečných výdajů. Stejným způsobem postupuje zaměstnavatel při stanovení paušálu v případech, kdy dojde ke změně podmínek, za nichž byl paušál stanoven. Jde-li o paušál za použití vlastního nářadí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce zaměstnance, které by jinak byly odpisovány, uzná se jen do výše, v jaké by zaměstnavatel uplatňoval odpisy srovnatelného hmotného majetku při rovnoměrném odpisování v dalších letech odpisování (viz. rozsudek NSS).

Podstatné pro věc je tedy to, že pro případy uvedené v § 6 odst. 7 písm. b), c) a d) zákona o daních z příjmu umožňuje paušalizaci částek výdajů (resp. jejich náhrad), pokud se pravidelně opakují a lze je zprůměrnovat, aniž by je zaměstnanec musel dokladovat. Aby vyplacená částka zaměstnanci formou paušální náhrady nebyla předmětem jeho daně (nebyla předmětem jeho příjmů), musí navíc zaměstnavatel vycházet z kalkulace skutečných nákladů a jeho poskytování musí být obsaženo buď v kolektivní smlouvě nebo ve vnitřním předpisu zaměstnavatele (viz. rozsudek NSS).

Ze stejné logiky vychází i právní předpisy upravující pracovněprávní vztahy. Jsou založeny na principu, že náklady, které vznikají zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce, nese zaměstnavatel. Tuto zásadu obecně vyjadřuje nyní např. § 2 odst. 4 zákoníku práce (č. 262/2006 Sb.). Pokud tedy při výkonu práce nebo v souvislosti s ním vzniknou zaměstnanci výdaje, má zaměstnavatel povinnost tyto (za zákonem stanovených podmínek) zaměstnanci nahradit (viz. rozsudek NSS).

Znamená to, že se musí vždy jednat o náhrady jen takových výdajů, které vzniknou zaměstnanci v souvislosti s výkonem jeho práce. Požaduje-li tedy zaměstnavatel po svém zaměstnanci určité vlastnosti či splnění některých předpokladů pro výkon práce, pak také odpovídá za jejich udržování, a je proto na místě, aby splnění těchto předpokladů pro výkon funkce zaměstnavatel prověřoval. Je jisté, že pro prověření některých schopností existují přímé příkazy plynoucí z právních předpisů (např. řidiči z povolání, příslušníci ozbrojených sborů). Kdyby totiž požadavky pro řádný výkon práce kladené zaměstnavatelem na zaměstnance nebyly nutné k výkonu funkce, na kterou je zaměstnanec zařazen, pak by jistě náklady, v tomto případě na střeleckou a fyzickou kondici, nebyly nutnými náklady souvisejícími s výkonem jeho funkce a nemohly by ovlivnit základ daně zaměstnavatele, ale naopak by byly příjmem zaměstnance.

Tato podstatná skutečnost však nebyla předmětem zkoumání žádného z daňových orgánů. Jistě by byla zcela rozdílně posuzována situace v případě, kdy by shodné paušální náhrady byly vypláceny např. administrativním zaměstnancům žalobce, kteří k výkonu své práce nepotřebují střeleckou a fyzickou zdatnost, na rozdíl od zaměstnanců, u nichž je tomu naopak (viz. rozsudek NSS).

Základem filosofie při zkoumání oprávněnosti náhrady těchto nákladů musí být však i ekonomické hledisko – tedy neklást na zaměstnavatele nároky, jež by se mohly neblaze odrazit v jeho ekonomické sféře, jestliže lze problém uspokojení potřeb řešit účelněji a hospodárněji. Nelze například rozumně požadovat po zaměstnavateli zbudování vlastních prostor pro udržování fyzické kondice a střelecké přípravy svých zaměstnanců, která je nezbytnou podmínkou pro výkon jejich práce, to obzvláště za situace, kdy zaměstnanci jsou rozptýleni na větším teritoriu, jestliže lze stanovit paušální částku na náhradu výdajů za pronájem tělocvičny či střelnice. Přitom musí být rovněž zachována rozumná rovnováha. Na jedné straně neklást zaměstnavateli ekonomické bariéry pro zajištění výkonu jím provozované činnosti a na straně druhé zamezit přelévání finančních prostředků na mzdy do nezdanitelných částek, kterou je právě náhrada nákladů vynaložených zaměstnancem, a které mu vzniknou v bezprostřední souvislosti s výkonem práce (viz. rozsudek NSS).

Touto interpretační úvahou zmíněného ustanovení se proto měl zabývat žalovaný ve svých rozhodnutích.

Nadto je třeba mít na mysli, že aby mohl žalovaný přistoupit k postupu podle § 69 daňového řádu, tedy ve své podstatě, „navýšit“ daň, kterou měl žalobce povinnost srazit a odvést z daňových základů svých zaměstnanců, musí nabýt jistoty, že se skutečně jedná o příjmy zaměstnanců, které vstupují do jejich základu daně (viz. rozsudek NSS).

Vhodným měřítkem pro posouzení charakteru příjmu, jež spočívá v přijetí paušální náhrady za užití vlastní střelné zbraně a na udržování fyzické a střelecké kondice by mohlo být srovnání shodné činnosti provedené zaměstnancem pro zaměstnavatele (majícím příjem ze zdroje uvedeného v § 6 zákona o daních z příjmů, jak je tomu v souzeném případě) a provedené podnikatelem, fyzickou osobou, která sama provádí ochranu objektů či osob (mající příjem pro zdanění ze zdroje uvedeného v § 7 zákona o daních z příjmů). Jistě by nebylo sporu o tom, že podnikatel, vykonávající shodnou činnost sám, by výdaje spojené s užíváním střelné zbraně, jakož i tělocvičny a na udržování střelecké kondice mohl daňově uplatnit, ovšem po splnění dalších zákonných podmínek. Nebylo by jisté sporu ani o tom, že takové výdaje by nehradil z prostředků již dříve zdaněných; nebyly by posuzovány jako výdaje na osobní potřebu, které nelze daňově zohlednit. K takovému postupu by však mohl být nucen zaměstnanec žalobce, pokud ten na zaměstnancích požaduje pro řádný výkon práce držení vlastní zbraně, střeleckou a fyzickou kondici (viz. rozsudek NSS).

Při realizaci práva státu na vybírání daní je nutno respektovat i práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu.

Vždy je nutno šetřit podstatu a smysl základního práva každého na vlastnictví; je proto nutné dbát na to, aby přijatou interpretací nedošlo k vybočení ze zákonného podkladu pro stanovení daňové povinnosti. Aby tedy interpretací zákonných ustanovení nebyla rozšířena daňová povinnost na situaci, na kterou by při řádné (mírnější) interpretaci zákona daňová povinnost nedopadla; takovým postupem by byla zasažena základní práva každého garantovaná čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (k tomu srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, oba na <http://nalus.usoud.cz>).

Žalovaný zcela nesprávně postavil argumentaci svého rozhodnutí na závěru, že náhrady vyplácené zaměstnancům na udržování střelecké a fyzické kondice nemohou být zákonem míněnou paušální náhradou netvořící předmět daně z příjmů, neboť zákon č. 288/1995 Sb., o střelných zbraních a střelivu, nepředepisuje majitelům zbrojních průkazů žádnou další cvičnou střelbu. Z uvedeného důvodu náhradu výdajů spojenou s fyzickou a střeleckou přípravou označil za zdanitelný příjem zaměstnanců a žalobci jejich výši, „dodanil“ postupem podle § 69 daňového řádu. Další argumentační rovinu nesl žalovaný tím směrem, že pokud zmíněná vnitřní směrnice, na základě které byly paušální částky vypláceny, byla nazvána, „Poskytování náhrad spojených s používáním vlastní střelné zbraně zaměstnance pro činnost společnosti“, pak při zachování zákonných podmínek mohl žalovaný vyplácet toliko náhradu za opotřebení zbraně, nikoliv však již na střeleckou či fyzickou přípravu, neboť tyto nesouvisí s užíváním zbraně. Takový ryze formalistický výklad, vycházející toliko z názvu směrnice, provedl bez dalšího zdůvodnění, ačkoliv obsahem zmíněné směrnice byla i kalkulace nákladů za užívání tělocvičny i udržování střelecké kondice (viz. rozsudek NSS).

Krajský soud se na základě žaloby i rozsudku NSS zabýval žalobcovou Směrnicí. Podrobným posouzením jejího obsahu i rozsahu (i přes určité legislativní mezery) zjistil, do těchto náhrad náleží i náklady spojené s fyzickou přípravou zaměstnance, náklady spojené se střeleckou přípravou zaměstnance, náklady na čisticí prostředky na zbraň a náklady spojené s pořízením zbraně zaměstnance. Rozhodující tedy byl obsah Směrnice, který nebyl v rozporu s jejím (čl.) I., v němž bylo mimo jiné uvedeno, že, „touto směrnicí se vymezuje rozsah poskytovaných

náhrad spojených s používáním vlastní střelné zbraně zaměstnanců pro činnost společnosti“ a koneckonců obsah Směrnice nebyl ze stejných důvodů v rozporu ani s jejím názvem.

Pro odpovědné a účinné (případně) použití střelné zbraně (v dané věci pro činnost žalobce – v rámci předmětu jeho činnosti a v jím vymezených funkcích, při jejichž výkonu je nutné, aby zaměstnanec měl střelnou zbraň) je nepochybně důležitá pravidelná střelecká průprava, fyzická průprava a pravidelné čištění střelné zbraně zaměstnanců žalobce, a není přitom rozhodné, že takovou činnost nevymezoval zákon č. 288/1995 Sb. střelných zbraních a střelivu (zákon o střelných zbraních), jež byl s účinností ode dne 1.1.2003 nahrazen zákonem o zbraních (tj. zákonem č. 119/2002 Sb.).

Předmětem zákona č. 288/1995 Sb. totiž bylo stanovení podmínek pro nabývání vlastnictví ke střelným zbraním a střelivu, registraci, držení, nošení a používání střelných zbraní, některých podmínek provozování koncesovaných živností souvisejících se střelnými zbraněmi a střelivem a působnost správních úřadů v oblasti střelných zbraní a střeliva (§ 1 citovaného zákona) a nikoli i stanovení pravidelné (nepravidelné) např. střelecké průpravy a fyzické průpravy pro zaměstnance např. obchodních společností, jejichž předmětem činnosti je zajišťování ochrany majetku a osob, a když ani zákon o daních z příjmů nic takového nestanovil, a proto byl v uvedených směrech shledán žalobní bod byl důvodným.

Z odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaného je nepochybné, že se podrobně zabýval výše uvedenými (zaměstnancům žalobce) vyplacenými paušálními náhradami z pohledu § 6 odst. 7 písm. d/ ve spojení s § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Pokud pak jde o odvolací důvod žalobce spočívající v tom, že v případě, že vyplacené náhrady nebyly náhradami ve smyslu § 6 odst. 7 písm. d/ zákona o daních z příjmů, jednalo se nepochybně o částky podle § 6 odst. 7 písm. c/ téhož zákona, které lze podle § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů rovněž paušalizovat, žalovaný v odůvodnění zpochybných rozhodnutích uvedl, že v daném případě, kdy plátce daně proplácel zaměstnancům paušální částkou výdaje spojené s fyzickou a střeleckou přípravou, včetně souvisejících služeb (dle žalovaného úhradu těchto výdajů přitom zaměstnavateli neukládal žádný právní předpis), se nejedná o částky přijaté zaměstnancem 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 zaměstnavatele, které by bylo možno posuzovat ve smyslu § 6 odst. 7 písm. c/ zákona o daních z příjmů, které se rovněž nepovažují za příjmy ze závislé činnosti a nejsou předmětem daně. Vzhledem k tomu, že žalovaný posuzoval předmětné vyplacené paušální náhrady jen z pohledu § 6 odst. 7 písm. d/ zákona o daních z příjmů ve spojení s § 6 odst. 8 stejného zákona, jak bylo v tomto rozsudku již uvedeno, dle názoru krajského soudu plně stačilo, pokud popsáný odvolací důvod žalobce odůvodnil žalovaný ve svých rozhodnutích tímto způsobem, a proto žalobní bod o porušení § 50 odst. 7 daňového řádu nebyl shledán důvodným.

Stručně řečeno, napadená rozhodnutí žalovaného byla soudně přezkoumatelná, tzn. jak srozumitelná, tak i dostatečně odůvodněná (§ 76 odst. 1 písm. a/ s.ř.s.).

Krajský soud samozřejmě nechce předcházet splnění závazných právních názorů vyjádřených v tomto rozsudku a vycházejících z rozsudku NSS daňovými orgány, ale přesto považuje již v současné době za vhodné alespoň v obecné poloze vyslovit, že žalobcem vyplacené paušální částky nespádaly pod režim § 6 odst. 7 písm. d/ zákona o daních z příjmů ve spojení s § 6 odst. 8 téhož zákona (nejednalo se o náhrady za opotřebení vlastní střelné zbraně), nýbrž mohly náležet pod režim § 6 odst. 7 písm. c/ stejného zákona ve spojení s § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů (šlo o částky, kterými žalobce hradil zaměstnancům výdaje, které za žalobce vynaložili ze svého tak, jako by je vynaložil přímo žalobce). V zásadě se tedy žalovaný dopustil chybného právního posouzení věcí, a proto byl tento žalobní bod důvodný.

Pro úplnost je ale zároveň namístě připomenout, že i v posuzovaných daňových řízeních, „zatěžovala“ žalobce důkazní povinnost i ohledně toho, že vyplacené paušální částky nebyly příjmy zaměstnanců ze závislé činnosti, a tím ani předmětem jejich daně (§ 16 odst. 2 písm. e/ daňového řádu).

Rovněž se sluší dodat, že stejných pochybení jako žalovaný (a správce daně) se v daných věcech později dopustil ve svém předchozím rozsudku i krajský soud.

Naproti tomu krajský soud nezjistil, že by žalobce uváděl jak v odvolání, tak i v žalobě okolnost, že paušální částky za použití zbraně byly vypláceny jen zaměstnancům, kteří předložili doklad o pořízení zbraně.

Krajský soud konstatuje, že žaloba žalobce byla důvodná, neboť z výše popsaných důvodů byla napadená rozhodnutí žalovaného nezákonná (vadné hmotněprávní posouzení věci), a proto je zrušil. Stejněho pochybení se ovšem dopustil při daňové kontrole, jež vyústila ve vydání platebních výměrů, i správce daně, a tak krajský soud zrušil i jeho daňová rozhodnutí (§ 78 odst. 1,3 s.ř.s. – výrok I. rozsudku). S ohledem na zrušení napadených rozhodnutí krajský soud vrátil věci žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s. – výrok II. rozsudku).

V dalším řízení bude žalovaný (i správce daně) vázán právními názory vyjádřenými v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Žalobce dosáhl v řízení plného procesního úspěchu (dle jeho žaloby byla zrušena napadená rozhodnutí žalovaného), a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení v celkové výši 21.405,75 Kč, jež mu vznikly zaplacením soudních poplatků a poskytnutím právní služby jím zvoleným zástupcem, kterým byl po celou dobu řízení advokát JUDr. Jiří Dvořák (§ 60 odst. 1 s.ř.s. – výrok III. rozsudku). Náklady řízení především spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu směřující proti 3 rozhodnutím žalovaného a za kasační stížnost (tzn. 3x po 2.000 Kč ve smyslu položky 14a, bod 2 písm. a/, 1x za 3.000 Kč podle položky 15 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb. o soudních poplatcích (tj. 6.000 Kč + 3.000 Kč). Náklady řízení dále představuje odměna advokáta v jednotlivých druzích řízení (tzn. v původním řízení o žalobě, v řízení o kasační stížnosti a v nynějším řízení o žalobě). V řízení o žalobě v původní věci sp. zn. 57 Ca 30/2004 Sb. sestávají náklady ze 3 úkonů po 1.000 Kč (převzetí věci, sepsání žaloby a sepsání repliky) a 3 náhrad výdajů po 75 Kč (§ 11 odst. 1, § 9 odst. 3 písm. f/, § 7, § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif ve znění do 31.8.2006) a z 1 úkonu za 2.100 Kč (účast na původním jednání soudu dne 25.4.2007) a 1 náhrady výdajů ve výši 300 Kč (§ 11 odst. 1 písm. g/, § 7 bod 5, § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve znění účinném od 1.9.2006). V řízení o kasační stížnosti sestávají náklady ze 1 úkonu za 2.100 Kč (sepsání kasační stížnosti) a 1 náhrady výdajů za 300 Kč (§ 11 odst. 1 písm. d/, § 9 odst. 3 písm. f/, § 7 bod 5 § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve znění účinném od 1.9.2006). V nynějším řízení o žalobě ve věci sp. zn. 57 Ca 24/2008 sestávají náklady z 1 úkonu za 2.100 Kč (účast na jednání soudu dne 28.5.2008) a 1 náhrady výdajů za 300 Kč (§ 11 odst. 1 písm. g/, § 9 odst. 3 písm. f/, § 7 bod 5, § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve znění účinném od 1.9.2006). Celkem tedy činí náklady bez soudních poplatků a daně z při dané hodnoty (DPH) částku 10.425 Kč (3.000 Kč + 225 Kč + 2.100 Kč + 300 Kč 2.100 Kč + 300 Kč + 2.100 Kč + 300 Kč). Vzhledem k tomu, že advokát je plátcem DPH, zvyšují se náklady o částku odpovídající této dani. Částka daně vypočtená podle § 37 a § 47 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty činí 1.980,75 Kč (19 % z částky 10.425 Kč). Celkem tak dosáhly náklady řízení žalobce výše 21.405,75 Kč (tj. 9000 Kč - soudní poplatky, 10.425 Kč - odměna advokáta bez DPH, 1.980,75 Kč - DPH). Lhůtu ke splnění této povinnosti (náhrady nákladů řízení) stanovil krajský soud žalovanému podle § 64 s.ř.s. k § 160 odst. 1 o.s.ř. Místo plnění určil krajský soud v souladu s § 64 s.ř.s. k § 149 odst. 1 o.s.ř.

**P o u ě n í :** Proti tomuto rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem, je kasační stížnost nepřipustná; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 104 odst. 3 písm. a/ s.ř.s.). V posléze uvedeném případě lze proti tomuto rozhodnutí podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu prostřednictvím Krajského soudu v Plzni ve dvou písemných vyhotoveních (§ 102 a následující 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.).

Řízení o kasační stížnosti podléhá soudnímu poplatku (§ 1 písm.a/, § 2 odst. 2 písm. b/ zákona č. 549/1991 Sb. o soudních poplatcích, položka 15 sazebníku soudních poplatků, jež tvoří přílohu k tomuto zákonu).

V Plzni dne 28. května 2008

JUDr. Zdeněk Pivoňka, v. r.  
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:  
Lenka Kovandová