

ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mráčky a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Isolit-Bravo, spol. s r. o.**, Jablonské nábřeží 305, Jablonné nad Orlicí, zast. advokátem JUDr. Michalem Novákem, Tyršova 231, Litomyšl, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, Lazarská 15/7, Praha 1 – Nové Město, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 6. 2018, čj. 52078/18/7100-10111-201172, čj. 52079/18/7100-10111-201172, čj. 52080/18/7100-10111-201172, čj. 52081/18/7100-10111-201172, čj. 52082/18/7100-10111-201172 a čj. 52083/18/7100-10111-201172, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 1. 2022, čj. 29 Af 83/2018-102,

t a k t o :

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Na následujících stranách NSS řeší, jak se daní finanční motivace pro zaměstnance za prodej zboží určité značky, pokud odměny poskytuje nikoli zaměstnavatel ve smyslu pracovněprávních předpisů, ale jiná osoba (zde výrobce zboží, které zaměstnanci jeho odběratelů prodávají). NSS níže potvrzuje, že příjmy z takového programu se daní jako příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, byť jejich poskytovatel není zaměstnavatelem ve smyslu pracovněprávním.

I. Vymezení věci

[2] Žalobkyně (stěžovatelka) vyrábí elektrospotřebiče, které dodává do maloobchodních sítí prodejen. Pro prodejce odběratelů zavedla program benefitů KONTO BRAVO, jehož podstata je následující. Obchodní zástupce stěžovatelky přijel na prodejnu, kde rozdál šekové knížky. Prodejci v obchodě do knížky sbírali body za každý prodaný výrobek. Body měly formu samolepek a byly umístěny na záručních listech přiložených u výrobků. Kdykoli prodavač dospěl k názoru, že už má bodů nasbíráno dost, mohl si bonus nechat u stěžovatelky proplatit. Částka byla poměrně krácena podle toho, kolik samolepek v knížce bylo. Stěžovatelka poskytovala bonus v penězích – prodavač si mohl vybrat, zda chce peníze hotově, složenkou nebo bankovním převodem. Na šekové knížky prodavači uváděli některé své údaje, např. jméno, rodné číslo, telefon či adresu. Uváděli také informace o prodejně, kde pracují: název, IČO, adresu a telefon. Na šekové knížce bylo napsáno, že zdanění tohoto příjmu je na příjemci. Mezi prodavači a stěžovatelkou nebyla uzavírána žádná písemná smlouva.

[3] Finanční úřad pro Pardubický kraj stěžovatelce doměřil daň z příjmů fyzických osob za období 2011-2013 ve výši necelých 500 tis. Kč a penále ve výši téměř 100 tis. Kč z vyplacených odměn, jelikož shora popsané benefity byly příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. K odvolání ve věci rozhodovalo Odvolací finanční ředitelství. Podle něj se neprokázalo, že výdělek prodejců z programu KONTO BRAVO souvisí s jejich příjmem ze závislé činnosti, a tak zdanění podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů zrušilo a řízení zastavilo. Finanční úřad nicméně podal podnět k nařízení přezkumného řízení a Generální finanční ředitelství (žalovaný) mu vyhovělo. Nařídilo odvolacímu finančnímu ředitelství se věci znovu zabývat. Stěžovatelka se neúspěšně odvolala proti nařízení přezkumu k Ministerstvu financí. Odvolací finanční ředitelství následně potvrdilo původní platební příkazy. Stěžovatelka se bránila odvoláním u žalovaného, který odvolání zamítl.

[4] Stěžovatelka se proti rozhodnutí žalovaného neúspěšně bránila žalobou, kterou Krajský soud v Brně zamítl. Soud nejprve analyzoval úpravu příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů a dospěl k tomu, že není třeba, aby zaměstnanci vykonávali závislou činnost přímo pro stěžovatelku. Postačí, pokud příjem přímo souvisí s hlavním příjmem zaměstnanců. Pojem zaměstnanec a zaměstnavatel v § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů je pouhou legislativní zkratkou. Je-li stěžovatelka označena jako zaměstnavatel, neznamená to, že je mezi nimi vztah nadřízenosti a podřízenosti. Minimálně ze sedmi výpovědí svědků vyplývá, že jako zaměstnanci obchodů s elektronikou dostali šekové knížky od obchodního zástupce stěžovatelky a program jim byl prezentován jako motivace pro prodej stěžovatelčiných produktů. I text na šekové knížce naznačoval, že má sloužit k motivaci prodeje elektrospotřebičů při výkonu závislé práce pro jejich zaměstnavatele. Na závěru krajského soudu nic nezměnila ani tvrzení o tom, že účast byla dobrovolná, pracovníci se mohli o odměnu různě dělit a stěžovatelka ji prezentovala jako veřejný příslib podle občanského zákoníku. Soud proto souhlasil se žalovaným a nepřisvědčil odlišnému výkladu stěžovatelky. Stěžovatelka nemohla mít ani legitimní očekávání založené na starších daňových kontrolách, protože ty se týkaly jiných druhů daní.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Stěžovatelka v kasační stížnosti zvedá řadu námitek. NSS je dále řadí podle toho, jak spolu souvisí, a ne podle toho, jak je stěžovatelka uváděla za sebou. Stěžovatelka předně ve vazbě na všechny kasační námitky odkazuje na různorodou judikaturu, mj. Ústavního soudu. Tvrdí, že výklad daňových orgánů a krajského soudu neobstojí, protože v úvahu připadal i jiný výklad, pro stěžovatelku příznivější. Proto měl být zvolen výklad, který je pro daňový subjekt nejpríznivější (zásada *in dubio mitius*).

[6] Stěžejní námitka stěžovatelky spočívá v tom, že platby z programu KONTO BRAVO nejsou *příjmy plynoucí v souvislosti s výkonem závislé činnosti* [§ 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů]. K tomu stěžovatelka vyjmenovává příklady jiných obchodníků, kteří podobné věrnostní programy poskytují. Po těchto obchodnících prý také nikdo nechce, aby za odměny dopláceli daně a pojištění za cizí zaměstnance. Stěžovatelka se vícekrát vrací k tomu, že ne všichni beneficianti KONTA BRAVO byli v zaměstnaneckém poměru k jejím odběratelům.

[7] Na to navazuje stěžovatelka tím, že bonusy nabízela jako veřejný příslib ve smyslu § 850 a násl. na věc použitelného zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku. I v této části kasační stížnosti stěžovatelka několikrát opakuje, že bonusy byly vypláceny i jiným lidem než pouze zaměstnancům jejích odběratelů. Stěžovatelka nevázala vyplacení bonusu na žádný zaměstnanecký poměr a nijak tyto informace nezjišťovala. Osoby si vybíraly bonus dobrovolně, nekonaly tak tedy v žádném vztahu podřízenosti. Podle stěžovatelky byl program prezentován dostatečně veřejně, i když ho nemohla vzhledem ke své ekonomické velikosti prezentovat např.

celostátně. Sbírané samolepky se navíc nacházely v baleních produktů Bravo, a tak se o nich mohl dozvědět každý zákazník. Podle stěžovatelky není pravda, že šekové knížky mohli získat jen prodejci jejich odběratelů. Daňové orgány ale její soukromoprávní jednání označují za pracovněprávní vztah a dovozují tím její daňovou povinnost. Podle stěžovatelky by měly ctít její svobodnou vůli a hodnotit i veřejnoprávní dopady podle jejího úmyslu.

[8] Kasační stížnost míří také na daňový režim tohoto příjmu. Stěžovatelka si myslí, že všechny bonusy vyplacené z programu KONTO BRAVO by měly podléhat stejnému režimu zdanění. Není logické, aby stěžovatelka postupovala jinak vůči zaměstnancům svých odběratelů a jinak vůči ostatním prodávacům. Podle stěžovatelky to má být ve všech případech režim § 7 zákona o daních z příjmů, tedy režim příjmů ze samostatné činnosti, a pokud ne, tak režim § 10 pro ostatní příjmy. Krajský soud prý špatně posoudil, že je mezi § 6 a § 7 zákona o daních z příjmů vztah subsidiarity, ten existuje podle stěžovatelky pouze ve vztahu k již zmíněnému § 10.

[9] Dále stěžovatelka nesouhlasí s tím, jak krajský soud aplikoval § 6 odst. 2 větu první zákona o daních z příjmů. Podle jejího výkladu se ustanovení celého tohoto odstavce vztahuje pouze na tzv. *mezinárodní pronájem pracovní síly*. Kromě první věty celý odstavec hovoří pouze o pronájmu pracovní síly od daňových nerezidentů. Je proto podle stěžovatelky logické, že se i první věta o definici zaměstnance a zaměstnavatele vztahuje pouze na tuto specifickou přeshraniční situaci. Pokud by zákonodárce chtěl, aby první část odstavce měla obecný charakter, určitě by zákon uspořádal jinak.

[10] V poslední kasační námitce stěžovatelka pracuje s legitimním očekáváním. Tvrdí, že správce daně u ní již v roce 2006 provedl daňovou kontrolu. Už v té době stěžovatelka poskytovala program KONTO BRAVO, k jeho fungování ale neměl správce daně žádné připomínky. Pokud tedy správce daně neshledal v minulosti pochybení, stěžovatelka oprávněně předpokládala, že je její postup v pořádku. Je v rozporu se zásadou legitimního očekávání jí nyní doměřovat daň z příjmů.

[11] Žalovaný ve stručném vyjádření navrhnul kasační stížnost zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] V první části se NSS věnuje největšímu komplexu námitek k otázce, zda sporné odměny z programu byly příjmy ze závislé činnosti [část III.A., kasační námitky podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. V dalších dvou částech NSS posoudil, zda daňové orgány nezasáhly do smluvní volnosti stěžovatelky [část III.B., § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a zda stěžovatelka mohla mít legitimní očekávání o správnosti zdaňování vzhledem k předchozím daňovým kontrolám [část III.C., § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

III.A. Odměny z KONTO BRAVO pro zaměstnance stěžovatelčinych odběratelů měly být daněny podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů

[14] Ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů je klíčové ustanovení, které definuje *příjmy ze závislé činnosti*. Typickým příjmem ze závislé činnosti je např. mzda či plat, slovy zákona příjem *ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce*. Proto je také tento příjem umístěn jako první v § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Není to ale jediný příjem ze závislé činnosti, který zákon zná. Dále jsou proto uvedeny příjmy za různé práce vykonávané pro právnické osoby, tj. příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů a komanditistů,

a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce, a příjmy za práci likvidátorů, odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob [§ 6 odst. 1 písm. b) a c) zákona o daních z příjmů].

[15] Poslední kategorie příjmů ze závislé činnosti je definována velmi široce. Zákon o daních z příjmů v § 6 odst. 1 písm. d) za ně označuje příjmy plynoucí *v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti* podle písmen a) až c) *bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává* (ve znění do 31. 12. 2013, tj. ve znění rozhodném pro nynější věc; NSS pro pořádek doplňuje, že nynější znění téhož ustanovení doznalo jen formulačních změn, které pro řešení nyní sporné otázky nemají význam).

[16] Již z uvedených citací § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů plyne, že plátce příjmu podle zákona o daních u příjmů nemusí být nutně zaměstnavatelem podle pracovněprávních předpisů. To zákon o daních z příjmů potvrzuje v § 6 odst. 2 větě první, podle níž *poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků je dále označen jako „zaměstnanec“, plátce příjmu jako „zaměstnavatel“*.

[17] K § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů NSS již v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, čj. 7 Afs 29/2005-91, BARENTZ, vysvětlil, že *„je zde zcela zřejmý úmysl zákonodárce pojmout pod předmět daně z příjmů co nejširší okruh možných plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci. Jedinou podmínkou, kterou je nutno splnit, je okolnost, že takový typ plnění musí být poskytnut v souvislosti s výkonem závislé činnosti.“* Na tento názor NSS i později navázal a vysvětlil, že příjmy podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů představují širokou skupinu dalších forem plnění v souvislosti s výkonem závislé činnosti, byť se nejedná o mzdu či odměnu za práci. *„Často mají věrnostní nebo stabilizační povahu či motivační charakter, nebo zvyšují atraktivnost zaměstnání [...] Předpokladem pro posouzení příjmů podle § 6 odst. 1 písm. d) cit. zákona je existující souvislost mezi takovými příjmy a závislou činností. Plátce takových příjmů má veškeré povinnosti plátce daně, tzn. i povinnost srážet z příjmů, které poplatníkovi vyplatí či připíše k dobru, měsíční zálohu na daň nebo daň zvláštní sazbou jako z mezd svých ostatních zaměstnanců“* (rozsudek ze dne 20. 2. 2015, čj. 5 Afs 38/2014-37, AV ENGINEERING, č. 3204/2015 Sb. NSS, zvyraznění v originále).

[18] Ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů jasně říká, že není podstatné, zda posuzované příjmy *plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává*. I se situací, kdy příjem plynul od někoho jiného než od zaměstnavatele v pracovněprávním smyslu, se již NSS setkal. Tento případ byl ostatně velmi podobný případu stěžovatelky. Rozsudek ze dne 24. 10. 2018, čj. 1 Afs 162/2018-39, *Československá obchodní banka*, řešil situaci, ve které stěžovatelka nabízela motivační program (nepeněžitě výhry) pro zaměstnance České pošty, pokud budou nabízet její produkty. Banka uzavřela smlouvu o poskytování služeb s Českou poštou, pracovněprávní vztah existoval mezi Českou poštou a jejími zaměstnanci. Banka odváděla z odměn pro zaměstnance pošty daň z příjmu, problém nastal až v otázce toho, zda má výše daně zohledňovat i zálohy na sociální a zdravotní pojištění. NSS potvrdil, že příjem zaměstnanců pošty od banky se daní jako příjem ze závislé činnosti, nicméně z toho ještě automaticky neplyne, že se z něj odvádí sociální a zdravotní pojištění. Definice pojmu „zaměstnavatel“ podle zvláštních právních předpisů, na které odkazuje § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů (ve znění pro rok 2014), je založena nejen na podmínce existence zdanitelných příjmů ze závislé činnosti (jak je tomu v zákoně o daních z příjmů), ale též na podmínce, že tyto příjmy plynou ze „zaměstnání“, tedy z činnosti zaměstnance pro zaměstnavatele, resp. na podmínce, že zaměstnavatel „zaměstnává zaměstnance“ [§ 3 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení, ve spojení s § 3 písm. g) zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, a § 3 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 2 odst. 2 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění] (blíže cit. věc 1 Afs 162/2018, body 37-40).

[19] NSS opakuje, že pojmy „zaměstnanec“ a „zaměstnavatel“ v zákoně o daních z příjmů nejsou totožné se stejnými pojmy v pracovním právu. Judikatura potvrzuje a rozvíjí to, co je napsáno v § 6 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů (viz již shora cit. § 6 odst. 2 věta první zákona o daních z příjmů). Definice v § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů je významná též pro určení toho, kdo má daň z příjmů jako plátce odvést (viz § 38d či 38h zákona o daních z příjmů).

[20] To potvrzuje též komentářová literatura. Autoři uvádí, že § 6 odst. 2 věta první zákona o daních z příjmů zavádí legislativní zkratku pro další text zákona nezávisle na tom, na základě kterého písmene v § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů jej dosáhli. Proto zaměstnavatelem pro účely zákona o daních z příjmů v případě příjmů dle § 6 odst. 1 písm. d) mohou být i osoby, u kterých poplatník žádnou činnost nevykonává (Beránek, P. Komentář k § 6, in: Dráb, O. et al. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2017). Podobně „beckovský“ komentář říká, že zaměstnanci a zaměstnavateli pro účely daně z příjmu budou i ti, kteří nejsou zaměstnanci a zaměstnavateli z hlediska pracovního práva (Pelc, V. Komentář k § 6, in: Pelc, V. *Daně z příjmů*. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 98). „Zaměstnavateli“ pro účely zákona o daních z příjmů proto budou všichni plátcí podle § 6 odst. 1 písm. a) až d) zákona o daních z příjmů.

[21] Shora uvedené též řeší všechny konkrétní námitky stěžovatelky, na které bude NSS dále v textu reagovat.

[22] NSS předně zdůrazňuje, že odměny z programu KONTO BRAVO byly příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Znění zákona je jasné, příjmy mohou plynout i od třetí osoby, která není „pracovněprávním“ zaměstnavatelem, musí však souviset s výkonem hlavní závislé činnosti. O tom, že tomu tak v nynějším případě bylo, svědčí důkladná a důkazy podložená zjištění daňových orgánů. Všichni vyslechnutí zaměstnanci odběratelů vypověděli, že finanční odměnu získávali za prodej výrobků stěžovatelky. Tyto výrobky prodávali během pracovní doby v prodejnách svých zaměstnavatelů a plnili tím svou pracovní povinnost. Text na šekové knížce směřoval k tomu, že se jedná o motivace *za prodej* stěžovatelčiných výrobků, odměna byla určena adresně člověku, který uvedl své identifikační údaje na šekovou knížku, šeková knížka obsahovala i prostor pro vyplnění konkrétní prodejny. Krajský soud správně vysvětlil, že též průvodní text v šekové knížce jasně ukazuje, že program KONTO BRAVO byl zaměřen výhradně na prodejce obchodních partnerů stěžovatelky, nikoli na širší veřejnost či spotřebitele. Srov. např. tyto pasáže podmínek v šekových knížkách:

„BRAVO Vám nabízí jedinečnou příležitost udělat radost sobě i svým blízkým. V průběhu roku budete na Vaši prodejnu spolu s výrobky značky BRAVO dostávat i známky s různou bodovou hodnotou. [...] Prodáte-li výrobek tohoto druhu, sejmete z jeho záručního listu známku a vlepíte ji do šekové knížky. [...] Po ukončení soutěže Vám bude vyplacena částka v Kč rovnající se sumě nasbíraných bodů ve Vaší šekové knížce. [...] Příslušný finanční obnos Vám bude zaslán [...] nebo Vám může být vyplacen obchodním zástupcem (dealerem) firmy Isolit-Bravo, spol. s r. o., který Vaši prodejnu zásobuje. [...] Novou knížku Vám na požádání vydá náš obchodní zástupce, nebo Vám ji rádi zašleme. [...] Přejeme Vám získání maximálního množství bodových známek a příjemné zkušenosti s prodejem výrobků BRAVO. [...]“

[23] Stěžovatelka tedy program KONTO BRAVO zaměřila na prodejce, nikoli na koncové zákazníky. Nešlo o nějakou spotřebitelskou loterii či slevový program *pro spotřebitele* (právě tento nesprávný argument prolíná celou kasační stížností). Argument stěžovatelky, že se programu mohl účastnit kdokoli, je proto lichý. Podmínky šekové knížky jasně dávaly najevo, že se zákazníci (kupujícími) vůbec nepočítají, podmínky mířily na prodejce zboží. To je v souladu i s tím, jak sporný program vnímali samotní prodejci. Zaměstnanci z jednotlivých prodejen jako svědci v daňovém řízení totiž uvedli, že program KONTO BRAVO vnímali jako podporu prodeje či soutěž pro prodáváče, bonus, benefit, přilepšení, odměnu za prodané výrobky, popř. bonus firmy

(srov. pečlivé odůvodnění krajského soudu v bodech 26-28 napadeného rozsudku). Zaměstnanci tak *příjem získávali v souvislosti s výkonem své hlavní závislé činnosti* (tedy s prodejem výrobků v prodejnách).

[24] Pokud si stěžovatelka nezjistila, že příjemci plnění z programu jsou zaměstnanci v jednotlivých prodejnách (což nyní tvrdí v kasační stížnosti), nemá to na věc žádný dopad (ostatně stěžovatelka to přece musela rozumně předpokládat, což naznačuje též výše citovaný text ze šekové knížky). Je pravda, že někteří z prodejců zaměstnanci nebyli, ale byli formálně osobami samostatně výdělečně činnými. Rozlišení prodejců mezi zaměstnance a osoby samostatně výdělečně činné však nemohlo stěžovatelce působit tak neřešitelné problémy, jak nyní tvrdí v kasační stížnosti. NSS výše ukázal, že prodavači museli do šekové knížky vyplnit řadu údajů nejrůznější povahy (k tomu bod [2] shora). Proto nic nebránilo, aby stěžovatelka zjistila též to, zda jsou, či nejsou v prodejně zaměstnání, následně rozlišila tyto dvě skupiny osob a podřídila obě situace odlišnému daňovému režimu (zdaňování zaměstnaneckých odměn a odměn osob samostatně výdělečně činných).

[25] NSS dále reaguje na několikrát opakovanou námitku, že ne všichni příjemci programu KONTO BRAVO byli v pracovním poměru a vykonávali závislou činnost. To je sice pravda, ovšem již krajský soud v bodě 27 rozsudku srozumitelně vysvětlil, že tyto „jiné“ příjemce tvořil dvojí okruh osob. Byli to jednak slovenští občané v prodejnách na Slovensku, kteří nebyli tuzemskými daňovými rezidenty, jednak osoby samostatně výdělečně činné v českých prodejnách. Za ně však nebyla daň stěžovatelce doměřena. Všechny zdaněné odměny z programu byly vyplaceny pouze zaměstnancům tuzemských odběratelů stěžovatelky.

[26] Stěžovatelka nemá pravdu ani v tom, že se definice zaměstnance a zaměstnavatele v § 6 odst. 2 větě první zákona o daních z příjmů vztahuje jen na mezinárodní zaměstnávání. Celý § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů zněl pro rok 2013 takto:

„Poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků je dále označen jako "zaměstnanec", plátce příjmu jako "zaměstnavatel". Zaměstnavatelem je i poplatník uvedený v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3, u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. Z hlediska dalších ustanovení zákona se takto vyplácený příjem považuje za příjem vyplácený poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3. V případě, že v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady.“

[27] První věta § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů jasně navazuje na první odstavec téhož ustanovení. Jak totiž NSS vysvětlil výše (body [16] a [19] shora), již jen z výčtu situací, které § 6 odst. 1 označuje za závislou činnost, je zřejmé, že zákon o daních z příjmů vykračuje hodně nad rámec čistě pracovního či služebního poměru. Právě to potvrzuje první věta § 6 odst. 2. Jinak řečeno, zákon o daních z příjmů v první větě § 6 odst. 2 zavádí obecnou definici (či legislativní zkratku), která navazuje na situace vyjmenované v § 6 odst. 1. V další větě pak tuto definici ještě dále rozšiřuje pro zvláštní přeshraniční situace (což dokazuje mj. slovo „i“ na začátku druhé věty). Není důvod, proč by měl zákonodárce druhý odstavec rozdělit na dva samostatné, když logicky začíná uvozovací obecnou větou, na kterou navazuje specifickou definicí pro situace, kdy by její aplikace mohla být sporná. Výklad, který nabízí stěžovatelka, nejenomže nedává žádný rozumný smysl, ale jde především jasně proti textu zákona.

[28] Krajský soud taktéž správně posoudil použití § 7 a § 10 zákona o daních z příjmů, jejichž přednostního použití pro tento případ se stěžovatelka dovolává. Ustanovení o příjmech ze samostatné činnosti (§ 7 a násl.) a tzv. dalších příjmech (§ 10) se uplatní jen tehdy, pokud sporný příjem nespadá pod § 6 (§ 7 odst. 2 zákona o daních z příjmů je uvozen slovy *příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6 ...*, podobně je uvozen § 10 odst. 1 vytvářející zbytkovou kategorií *ostatních příjmů*). Obě kategorie tedy fungují na stejném principu. Další

ustanovení zákona o daních z příjmů se použije jen tehdy, pokud sporný příjem nepatří do žádné z předchozích kategorií. Jelikož všechny příjmy, ze kterých byla daň doměřena, spadaly do definice příjmů ze závislé činnosti v § 6 zákona o daních z příjmů, § 7 ani § 10 nebylo možno na tento případ použít.

[29] NSS uzavírá, že skupina námitek zpochybňující právní hodnocení odměn od stěžovatelky pro zaměstnance jejích odběratelů jako příjmů ze závislé činnosti není důvodná.

[30] Stejně tak není důvodná argumentace stěžovatelky, která se dovolává toho, aby daňové orgány či soudy zvolily pro ni příznivější výklad, neboť se v tomto případě prý nabízí více variant výkladu zákona (zásada *in dubio mitius*). Tato zásada je zakotvená v ústavním pořádku a je specifická pro daňové právo. Vzhledem k tomu, že výběr daní je povoleným zásahem do vlastnického práva (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), musí daňové orgány v pochybnostech volit ten nejmírnější prostředek tak, aby co nejméně zasáhly do práv daňových subjektů (srov. např. nález ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, *globální celní záruky*, body 49 a 50). Aby však bylo možné zásadu uplatnit, musí zde existovat alespoň dvě rovnocenné výkladové alternativy (usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 11. 2010, čj. 5 Afs 86/2009-55, č. 2242/2011 Sb. NSS, bod 35).

[31] U hodnocení výplat z programu stěžovatelky však jiný výklad nepřipadal v úvahu. Není zde vícero argumentačně rovnocenných výkladů, výše popsaný výklad je zjevně a jednoznačně přesvědčivější než výklady, které předkládá stěžovatelka. Text zákona o daních z příjmů v § 6 odst. 1 písm. d) jasně říká, že se daní i příjmy od osoby jiné než zaměstnavatel (v pracovněprávním smyslu). Stejně tak výslovně stanoví, že k tomuto zdanění dochází, když je zde souvislost mezi hlavním závislým příjmem a tímto dalším příjmem; NSS výše vysvětlil, že v této věci tak tomu nesporně bylo.

[32] NSS nepřehlédl ani to, že o posouzení tohoto případu vznikl spor mezi Odvolacím finančním ředitelstvím a Generálním finančním ředitelstvím. To by mohlo na první pohled potvrzovat teze stěžovatelky o nejednoznačnosti výkladu zákona. Spor mezi oběma orgány však vznikl především o hodnocení skutkových okolností tohoto případu, šlo o výklad podmínky *souvislosti s výkonem závislé činnosti*. Podle Odvolacího finančního ředitelství nebyla prokázána souvislost a vzájemný vztah mezi stěžovatelkou, pracovněprávním zaměstnavatelem a zaměstnanci. Stěžovatelka a její odběratelé nebyli součástí nějaké skupiny, mezi zaměstnanci a stěžovatelkou nebyly uzavřeny ani písemné smlouvy či jiné písemné ujednání. Naproti tomu Generální finanční ředitelství správně (viz výše) vidělo souvislost s výkonem závislé činnosti zaměstnanců již jen v tom, že veškerý prodej výrobků stěžovatelky prováděli zaměstnanci v pracovní době. Pokud by dané osoby nebyly prodávači v prodejnách elektrospotřebičů, nemohly by ani vykonávat činnost v programu KONTO BRAVO. NSS k tomu dodává, že Odvolací finanční ředitelství do výkladu zákona dávalo podmínky, které v zákoně zjevně nejsou, např. existenci nějaké písemné smlouvy mezi plátcem a příjemci odměn podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů.

III.B. Stanovení příjmové daně stěžovatelku neomezuje v jejích soukromoprávních vztazích

[33] Stěžovatelka argumentovala tím, že zdanění plateb z KONTA BRAVO zasahuje do jejího práva svobodně uzavírat vztahy a volit jejich soukromoprávní formu. Stěžovatelka chtěla uzavírat vztahy soukromoprávní (konkrétně se mělo jednat o veřejný příslib podle starého občanského zákoníku, platného v roce 2013), nikoli pracovněprávní.

[34] NSS k tomu uvádí následující.

[35] Stěžovatelka může své soukromoprávní vztahy upravovat, jak chce. Nemůže se však vyhnout veřejnoprávním důsledkům soukromoprávních jednání. Z hlediska daňového práva nemá větší význam, jakou soukromoprávní terminologií stěžovatelka označovala sporná plnění.

Pokud stěžovatelka poskytuje plnění, které přímo souvisí s výkonem závislé činnosti, musí dostát své veřejnoprávní povinnosti a řádně tyto příjmy zdanit. Veřejnoprávní (a kogentní) povinnost odvést daň z příjmů fyzických osob nemůže stěžovatelka jednostranně přenést na někoho jiného.

[36] Na tom nic nemění ani odkaz stěžovatelky na motivační programy jiných společností. NSS především upozorňuje, že předmětem řízení před správními soudy je daňová povinnost stěžovatelky, nikoli daňové povinnosti třetích subjektů. Nad rámec nezbytně nutného lze jen dodat, že stěžovatelka uvádí příklady programů, o kterých je všeobecně známo, že míří na zákazníky (zákaznické slevové karty, např. Tesco card), proto se logika § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů na tyto kauzy nemůže uplatnit. Není ani pravda, že by daňové orgány chtěly po stěžovatelce něco, co po jiných daňových subjektech ve srovnatelných situacích nechtějí. Shora citovaný případ *Československé obchodní banky* (1 Afs 162/2018) ukazuje, že jiní poskytovatelé podobných programů daňové povinnosti řádně plnili, a to dokonce v podobném období, z něhož pochází stěžovatelčina kauza (u ČSOB to byl rok 2014, v nynějším případě jde o léta 2011 až 2013).

[37] Napadená rozhodnutí daňových orgánů tedy stěžovatelce nezakazují program nadále poskytovat; pouze vyžadují, aby řádně plnila svou daňovou povinnost.

III.C. *Stěžovatelka nemohla mít legitimní očekávání, že KONTO BRAVO daní správně*

[38] Ani námitka stěžovatelky, že na základě předchozích daňových kontrol byla v legitimním očekávání, že postupuje v souladu se zákonem o daních z příjmů, není důvodná.

[39] Daňový subjekt jistě může legitimní očekávání a dobrou víru v nějaký výklad zákona odvozovat též z předchozího postupu správce daně a z předchozích daňových kontrol. Jako protizákonnou lze hodnotit libovůli spočívající v různém posouzení téže věci, ovšem v otázce, kterou správce daně v konkrétních případech skutečně posuzoval (rozsudek ze dne 12. 2. 2020, čj. 10 Afs 343/2019-49, *CRISTAL PALACE*, body 9 a 35, včetně citace starší judikatury).

[40] V nynějším případě se ale daňová kontrola z roku 2006, které se stěžovatelka opakovaně dovolává, vůbec nevztahovala k dani z příjmů fyzických osob. Ze zprávy o daňové kontrole z roku 2006 je ze samotného záhlaví zjevné, že se zabývala pouze daní z příjmů právnických osob za roky 2002 až 2004 a daní z přidané hodnoty za rok 2004. Pokud nebyla daň z příjmů fyzických osob předmětem kontroly, je logické, že o ní ve zprávě nebyla žádná zmínka. Jestliže se správce daně této dani nevěnoval, nemohl potvrdit mlčením postup stěžovatelky. Proto, jak správně řekl již krajský soud v bodě 37 rozsudku, nelze v tomto případě uvažovat o vzniku legitimního očekávání.

IV. Závěr a náklady řízení

[41] NSS proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (§ 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. února 2023

Zdeněk Kühn
předseda senátu