



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jiřího Tichého a soudců JUDr. Miroslavy Hrehorové a Mgr. Dany Černovské v právní věci žalobce: **UNIMEX GROUP, a.s.**, Václavské nám. 53, 110 00 Praha 1, DIČ: CZ 41693540, právně zast. Ing. Sofií Komrskovou, daňovou poradkyní se sídlem Eurotrend s.r.o., Senovážné nám. 23, 110 00 Praha 1, proti žalované: **Česká správa sociálního zabezpečení** se sídlem Křížová 25, 225 08 Praha 5, o přezkoumání rozhodnutí žalované ze dne 6. 3. 2009 č.j. 323-9010-30.1.2009-192/Hů,

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou včas podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalované České správy sociálního zabezpečení (dále také ČSSZ) ze dne 6.3.2009, č.j. 323-9010-30.1.2009-192/Hů, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen platební výměr Pražské správy sociálního zabezpečení č. 918/2726/08 ze dne 9.10.2008. Platebním výměrem byla podle ustanovení § 104 c) zák. č. 582/1991 Sb., ve znění platném do 31.12.2008, žalobci uložena povinnost zaplatit nedoplatek na pojistném na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti ve výši 238.690,-Kč a penále z toho pojistného ve výši 65.658,-Kč tedy dluh v úhrnné výši 304.348,-Kč. Důvodem předepsání dlužné částky byla skutečnost, že organizace nezahrnula do vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti příspěvek na ošatné v úhrnné výši 699.900,-Kč, který zúčtoval svým zaměstnancům v měsíci únoru 2007.

Žalobce uvedl, že se jedná o chybné právní posouzení věci. PSSZ hodnotila jako pochybení žalobce to, že do vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti nezahrnul finanční příspěvek na

ošatné, který zaměstnancům zúčtoval. Žalobce vyplácí svým zaměstnancům náhradu za užívání vlastního předepsaného ošacení dle ust. § 6 odst. 7 písm. d) zák.č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném v kontrolovaném období, resp. s přihlédnutím ke znění ustanovení §6 odst. 8 zák. o daních z příjmů podle kterého se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně nejsou „náhrady za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle zákoníku práce“, ve spojení se zákoníkem práce dle kterého zaměstnavatel za podmínek a ve výši stanovené vnitřním předpisem poskytuje zaměstnancům náhrady za opotřebení vlastního náradí, zařízení a jiných předmětů potřebných pro výkon práce. Náležitosti pracovního oblečení zaměstnavatel stanovil vybraným skupinám zaměstnanců směrnicí „vnitropodniková směrnice k používání stejnokrojů pro personál prodejen Letiště – Ruzyně“. Jelikož pracovní oděv bez pochyby lze považovat za onen „jiný předmět potřebný pro výkon práce“, je tedy tato náhrada osvobozena od daně z příjmů fyzických osob. Z protokolu o kontrole č. 2726/08 ze dne 9.10.2008 (dále protokol) je dle žalobce mylně uveden odkaz na ust. § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, které se týká jiných případů, kdy se za příjem ze závislé činnosti nepovažuje „hodnota osobních ochranných pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, mycích, čistících a desinfekčních prostředků a ochranných nápojů poskytovaných v rozsahu stanoveném zvláštním předpisem, včetně nákladů na udržování osobních, ochranných a pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, jakož i hodnota poskytovaných stejnokrojů, včetně příspěvků na jejich udržování, dále hodnota pracovního oblečení, určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání, včetně příspěvku na jeho udržování“. Toto ustanovení se žalobce netýká, protože ten svým zaměstnancům neposkytnul naturální plnění ve formě pracovních oděvů, obuvi, stejnokrojů, ani pracovního oblečení, které by určil pro výkon zaměstnání, nýbrž naopak postupoval přesně dle znění ustanovení §6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů, když vnitřním předpisem stanovil podmínky pro užívání vlastního předepsaného ošacení, za jehož užívání následně vyplatil zaměstnancům peněžitou náhradu. Žalobce nesouhlasí s tím, že by zákon o daních z příjmů přesně stanovoval, které pracovní oblečení lze o daně osvobodit, popravdě se touto otázkou vůbec nezabývá. Žalobce nesouhlasí s argumentací žalovaného, že dle zákona o daních z příjmů je za pracovní oblečení považováno tzv. jednotné pracovní oblečení (stejnokroje), poskytnuté zaměstnavatelem, pokud plní zejména reklamní, propagační a organizační účely a že předpokladem použití tohoto ustanovení je, že zaměstnavatel ve svém vnitřním předpise stanoví povinnost zaměstnanců používat pracovní oblečení pouze při výkonu zaměstnání a vymezí podobu a charakter jednotného pracovního oblečení a všech jeho součástí, kdy pracovní oblečení nesmí být zaměnitelné s běžným občanským nebo společenským oděvem, nemá zákonnou oporu a je založené jen na těžko obhajitelné logice. Mimo jiné protokol neobsahuje ani důkazy, které byly provedeny ke zjištění a prokázání tvrzení kontrolní pracovnice, ze kterých by se dalo dovodit, že nejsou splněny podmínky pro vynětí předmětných částí ze zdanění. V protokolu je citováno z pokynu D-300 Ministerstva financí č.j. 15/107705/2006, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb. Zmíněný pokyn není právní normou, není právně závazný. Z porovnání textu zákonné úpravy a odkazovaného textu pokynu D-300 je jednoznačné, že text pokynů neodpovídá zákonné úpravě a stanoví další, zákonem nepředjímaná omezení. Nicméně omezení v pokynu jsou uvedena pouze demonstrativně a nelze z nich učinit závěry, které učinil a žalovaný. Navíc citovaný text tohoto pokynu se vztahuje pouze ke konkrétnímu ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, které jak žalobce již uvedl se stejně neuplatní. Podle textu citovaného pokynu se „za příjem ze závislé činnosti a z funkčních požitků nepovažuje a předmětem daně není hodnota pracovního oblečení a pracovní oděvy určených zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Ve smyslu tohoto ustanovení je za pracovní oblečení považováno tzv. jednotné pracovní oblečení (stejnokroje) poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnancům (např. prodejních

organizací, poskytovatelů služeb pohostinských, ubytovacích zařízení apod.), pokud plní zejména reklamní, propagační a organizační účely. Předpokladem je, že povinnost zaměstnanců používat pracovní oblečení pouze při výkonu zaměstnání a vymezí charakter a podobu jednotného pracovního oblečení a všech jeho součástí. Zaměstnavatel také musí zajistit aby jednotné pracovní oblečení bylo trvale a viditelně označeno identifikačními znaky zaměstnavatele, čímž se rozumí např. obchodní jméno, ochranná známka, firemní barvy apod. Další součástí jednotného pracovního oblečení, které nelze opatřit viditelným či trvalým označením by měly být poskytovány v přiměřené hodnotě a množství.“.

Žalobce uvedl, že kdyby se vycházelo z tohoto metodického pokynu Ministerstva financí namísto zákona, tak znaky zde uvedené jsou pouze příkladným výčtem, který nevylučuje jakákoli další kritéria používaná tou kterou firmou. Základním účelem pracovního oděvu má být v první řadě ochrana zdraví a bezpečnosti zaměstnanců, jakož i přispívání k zdárnému plnění předmětu činnosti zaměstnavatele. Žalobce zdůraznil, že lze uplatňovat státní moc v případech a mezích stanovených zákonem a to způsobem, který stanoví zákon. Každý může činit co není zákonem zakázáno a nikdo nesmí být nucen činit co zákon neukládá. Toto vyplývá z ustanovení článku 2 Listiny základních práv a svobod, jakož i v článku 2 a článku 4 Ústavy České republiky. Nepřípustně restriktivní výklad obsažený v protokolu týkající se jiného ustanovení právního předpisu než který měl být aplikován je tak v přímém rozporu s ústavním pořádkem České republiky. Žalobce navrhl, aby soud žalobě vyhověl a zrušil napadené rozhodnutí i platební výměr. Žádal zároveň náhradu nákladů řízení.

Žalovaná se vyjádřila k podané žalobě a vyslovila s ní nesouhlas. Uvedla, že zásadně nesouhlasí s námitkou žalobce, ve které tvrdí, že vyplácel svým zaměstnancům náhradu za užívání vlastního předepsaného ošacení dle ust. § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů, nikoliv dle ust. § 6 odst. 7 písm. b) tohoto zákona. Jak již bylo uvedeno a zdůvodněno v rozhodnutí žalované podle ust. § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně kromě příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 odst. 4 dále nejsou náhrady za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle zákoníku práce. Dle ustanovení §190 zák.č. 262/2006 Sb., zákoníku práce ve znění platném do 31.12.2007 sjedná-li zaměstnavatel popř. vnitřním předpisem stanoví nebo individuálně písemně určí podmínky a způsob poskytnutí náhrad za opotřebení vlastního náradí, zařízení nebo jiných předmětů potřebných k výkonu práce zaměstnance, poskytuje mu tuto náhradu za dohodnutých nebo určených podmínek. Žalobce poskytoval zaměstnancům finanční příspěvek na pořízení předepsaného ošatného a to na základě vnitropodnikové směrnice k používání stejnokrojů pro personál prodejen letiště Ruzyně. Tato směrnice stanovuje zaměstnancům povinnost užívat stejnokroj, resp. pracovní oblečení, které je specifikováno v přílohách směrnice pro určitý okruh zaměstnanců, dělnických i nedělnických profesí). Dle této specifikace se jedná o oblečení jako je tričko, halenka, košile, kalhoty, sukně, sako a obuv. Náklady na pořízení oblečení hradí zaměstnavatel zaměstnancům formou paušálních částek na základě provedené kalkulace nákladů. Dle výše uvedené směrnice nárok na náhradu nákladů vzniká za každý započatý měsíc pracovního poměru ve výši 1/12 celkového ročního příspěvku. Předepsané ošatné si pořizuje sám zaměstnanec a zaměstnavatel mu na jednotlivé kusy oblečení poskytuje dle směrnice finanční limitovaný příspěvek na pořízení. Pracovní oděv je tedy pořizován na náklady zaměstnavatele. Z uvedených důvodů nemůže jít o náhradu dle opotřebení vlastního předmětu, tj. takového ošacení, které by si zaměstnanec pořídil ze svého. Proto ustanovení §6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů, nelze tedy na poskytnuté plnění vztáhnout. Toto ustanovení se vztahuje pouze na vlastní předměty zaměstnanců a musí se jednat o náradí či předměty potřebné pro výkon práce. Zde se nabízí též otázka, zda pracovní oblečení civilního

rázu bez žádných označení může vůbec být „předmětem potřebným k práci“. Dle názoru žalované nikoliv.

Žalovaná rovněž odmítla žalobcovu námitku týkající se toho, že by zákon o daních z příjmů stanovoval přesně které pracovní oblečení lze od daně osvobodit. Žalovaná uvedla, že samotný zákon o daních z příjmů se sice nezabývá otázkou, které pracovní oblečení lze od daně osvobodit, ale logika tvrzení, že pracovní oblečení nesmí být zaměnitelné s běžným občanským nebo společenským oděvem je spatřována především ve smyslu zde citovaných zákonných ustanovení. Pokud by takovéto oblečení hrazené zaměstnavatelem bylo možno používat k běžnému mimopracovnímu nošení, docházelo by k nepřipustnému zvýhodňování zaměstnanců žalobce, diskriminaci takto nezvýhodněných zaměstnanců a ve svém důsledku k obcházení zákona. Jak sám žalobce uvedl, základním účelem pracovního oděvu má být v první řadě ochrana zdraví a bezpečnosti zaměstnanců jakož i přispívání k zdárnému plnění předmětu činnosti zaměstnavatele. V tomto smyslu je za pracovní oblečení považováno tzv. jednotné pracovní oblečení (stejnokroje), poskytnuté zaměstnavatelem, pokud plní zejména reklamní, propagační a organizační účely. Oblečení stanovené směrnicí jako je tričko, halenka, košile, kalhoty, sukně, sako a obuv, které je běžným civilním oblečením neposkytuje zaměstnanci žádnou větší ochranu při práci než jiný běžný oděv. Lze je však použít i běžně mimo pracovní čas zaměstnance, nejen pro jeho podobu, ale také proto, že zaměstnancům nebyla stanovena povinnost použít ho výhradně při výkonu zaměstnání. Zaměstnavatel by měl ve vlastním zájmu zajistit, aby jednotné pracovní oblečení bylo trvalé a viditelně označeno identifikačními znaky zaměstnavatele (např. obchodní jméno apod.). Námitka žalobce o tom, že by se jednalo o hodně drahou obstrukci pokud by se zaměstnanci měli před a po zaměstnání převlékat, považuje žalovaná za irelevantní. Žalovaná se neztotožnila ani s názorem žalobce ohledně toho, že zkušenosti s používáním pracovních oděvů mohou být pouze z hornických nebo výlučně dělnických profesích. Je všeobecně známo, že např. prodavačky v běžném obchodě používají při výkonu svého zaměstnání pracovní oblečení, stejnokroje. Žalovaná dále uvedla, že v protokole se dostatečně Pražská správa sociálního zabezpečení vypořádala s vysvětlením použitého ustanovení §6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Podklady, ze kterých bylo vycházeno byly poskytnuty žalobcem při prováděné kontrole. Zmíněný pokyn Ministerstva financí je pouze pomocným textem k samotnému výkladu některých ustanovení zákona o daních z příjmů. PSSZ ani žalovaná nevycházela při posuzování právních otázek vztahujících se k provedené problematice pouze z tohoto pokynu, naopak vycházela z vlastního textu a smyslu zákona účinného v kontrolovaném období. Uvedený typ pokynu byl použit pouze k podpoře názorů a argumentů PSSZ žalované. Žalovaná odkázala na ustanovení zákona o daních z příjmů i nařízení vlády č. 39/2007. Žalovaná odmítla námitku žalobce týkající se porušení ustanovení Listiny základních práv a svobod a Ústavy. Poukázala na to, že její postup je plně v souladu s těmito předpisy. Žalovaná ještě uvedla, že kromě shora uvedeného byl napadeným platebním výměrem za kontrolované období předepsán i přeplatek na nemocenském ve výši 724,-Kč u zaměstnankyně pí. Ludmily Šmídové. Proti tomuto přeplatku na nemocenském žalobce v žalobě nic nenamítal. Žalovaná uvedla, že ze všech uvedených skutečností vyplývá, že poskytnutý příspěvek na ošatné byl příjmem, který byl zaměstnancům zúčtován v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na nemocenském nebo důchodovém pojištění a je předmětem daně z příjmů fyzických osob ve smyslu ustanovení § 3 odst. 1 písm. a) a ustanovení § 6 zák.č. 586/1992 Sb. ve znění platném do 31.12.2007 a proto měl být zahrnut do vyměřovacího základu pro odvod pojistného zaměstnance dle ustanovení § 5 odst. 1 zák. č. 589/1992 Sb., ve znění platném do 31.12.2007 a do vyměřovacího základu zaměstnavatele dle ustanovení § 1 a § 2 nařízení vlády č. 39/2007 Sb., v platném znění. Žalovaná proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů ve smyslu § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále s.ř.s.).

Soud ve věci rozhodl bez jednání, protože s tímto postupem podle ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s. vyslovili souhlas oba účastníci.

Městský soud v Praze ve věci poprvé rozhodl rozsudkem ze dne 29.10.2010 pod č.j. 12Cad 6/2009-31 tak, že napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění tohoto rozsudku se soud neztotožnil se závěry správních orgánů. Poukázal na vnitropodnikovou směrnici žalobce k používání stejnokrojů pro personál prodejen Letiště – Ruzyně platnou od 1.1.2007. V ní bylo vymezeno, jaký pracovní oděv mají zaměstnanci používat v jednotlivých profesích a byly stanoveny paušální částky na jednotlivé součásti oblečení. Dle městského soudu se tedy nepochybně jednalo o oblečení určené zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Jak má takové oblečení vypadat zákon nespecifikuje a ani neukládá povinnost, aby bylo označeno identifikačními znaky zaměstnavatele. není rovněž řečeno, že by se nemohlo jednat o oblečení, které je oblečením používaným i v běžném civilním životě. Výklad § 6 odst. 7 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen zákon o daních z příjmů), provedený správními orgány dle městského soudu podstatně přesahuje rámec stanovený zákonem. Připustil, že pracovní oblečení zaměstnanců bývá speciálně označeno např. logem zaměstnavatele nebo jinými identifikačními znaky, ale zákonem taková povinnost stanovena není.

Dále městský soud v napadeném rozsudku uvedl, že pokud žalobce v žalobě namítal, že postupoval podle § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů, když vnitřním předpisem stanovil podmínky pro užívání vlastního předepsaného ošacení a za jeho užívání vyplatil zaměstnancům předepsanou úhradu, jednalo se ze strany žalobce o nepochopení tohoto ustanovení. Přestože žalobce tvrdil, že postupoval podle tohoto ustanovení, stále zdůrazňoval skutečnost, že byla vypracována shora zmíněná vnitropodniková směrnice. Soud dal v této otázce za pravdu žalované, že z provedené kontroly je zřejmé, že předepsané oblečení si pořizoval sám zaměstnanec a zaměstnavatel na jednotlivé kusy oblečení poskytoval dle směrnice finančně limitovaný příspěvek. Pracovní oděv byl tedy pořizován na náklady zaměstnavatele. Nemohlo tedy jít o příspěvek za opotřebení, t.j. takového ošacení, které by si zaměstnanec pořídil ze svého. Ustanovení § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů se přitom vztahuje pouze na vlastní předměty zaměstnanců a musí se jednat o náradí či jiné předměty potřebné pro výkon práce.

Městský soud proto uzavřel, že žalobce poskytoval zaměstnancům paušální náhradu na pracovní oblečení určené zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Takovou paušální náhradu nelze považovat za příjmy ze závislé činnosti a nejedná se tedy o předmět daně podle § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Neměla být tedy zahrnuta z tohoto důvodu ani do vyměřovacích základů pro odvod na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti zaměstnanců i organizace podle § 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o pojistném).

Proti tomuto rozsudku podala žalovaná kasační stížnost, o níž bylo rozhodnuto Nejvyšším správním soudem dne 26. 1. 2012 rozsudkem č.j. 3Ads 35/2011-59 tak, že byl rozsudek Městského soudu v Praze zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud v této věci zaujal stanovisko, kterým je soud vázán v dalším řízení podle § 110 odst. 4 s.ř.s. Městský soud v Praze proto podruhé ve věci rozhodl

rozsudkem ze dne 30. 3. 2012 tak, že žalobu zamítl, když vyšel především ze stanoviska vysloveného Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku.

Proti oběma uvedeným rozsudkům podal žalobce ústavní stížnost, o níž rozhodl Ústavní soud nálezem II. ÚS 2429/12 ze dne 6. 6. 2013, tak, že rozsudek Nejvyššího správního soudu i z něj vycházející rozsudek městského soudu zrušil.

Ústavní soud vytkl Nejvyššímu správnímu soudu jeho příliš formalistický přístup při posouzení otázky pod jaký právní termín v § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů lze podřadit oděvy, na které žalobce svým zaměstnancům přispíval. Jeho postup, kdy se na základě pojmové shody ve směrnici a zákoně o daních z příjmů soustředil pouze na posouzení, zda lze žalobcem předepsaný pracovní oděv podřadit pod pojem „stejnokroj“ obsažený v § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, vyhodnotil Ústavní soud jako nepřiměřené zúžení rozsahu přezkumu. Nejvyšší správní soud fakticky věc posuzoval pouze ve vztahu k pojmu „stejnokroj“, který v směrnici užil žalobce, a nikoli k ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů jako celku. Tím došlo k porušení práva na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 Listiny.

Porušení uvedeného článku shledal Ústavní soud také ve skutečnosti, že žalobce nebyl s obsahem pojmu „stejnokroj“, resp. s konkrétními požadavky, které má tento typ oblečení splňovat, seznámen až do řízení o kasační stížnosti. Teprve zde zmíněnou nejasnost výkladově překlenul Nejvyšší správní soud a nebylo tedy spravedlivé, aby se žalobce o posuzování a hodnocení svého chování ze strany orgánů veřejné moci dozvěděl ex post až z rozhodnutí kasačního soudu, když dopředu, v době vydání či realizace vnitřního předpisu, nemohl na kritéria tohoto hodnocení z ničeho usuzovat.

Pro výše uvedené přistoupil Nejvyšší správní soud k opětovnému přezkoumání důvodnosti kasační stížnosti podané žalovanou. Své názory s ohledem na nález Ústavního soudu nejen korigoval, ale především rozvinul v aspektu, zda žalobcem vyžadovaný a paušálně hrazený pracovní oděv vykazuje znaky stejnokroje, či zda ho není možno fakticky podřadit pod pojem pracovního oblečení, určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Jelikož dospěl k názoru, že tento závěr nelze vyloučit, zaměřil se Nejvyšší správní soud dále na smysl a účel vnitřního předpisu žalobce, na jehož základě docházelo k poskytování sporného plnění. Protože městský soud posouzení povahy příspěvku na oblečení zaměstnanců žalobce zcela opomněl, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru o důvodnosti kasační stížnosti žalobce a rozsudek zdejšího soudu ze dne 29.10.2010, č.j. 12Cad 6/2009-31 znovu zrušil.

Městský soud v Praze znovu přezkoumal dle § 75 s.ř.s. napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu s tím, že přihlédl k právnímu názoru vyslovenému Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozhodnutí tak, jak vyplývá z ustanovení § 110 odst. 4 s.ř.s.

Podstatou projednávané věci zůstává právní otázka, zda žalobci vznikl nedoplatek na pojistném na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti z důvodu, že nezahrnul do vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti příspěvek na ošatné v úhrnné výši 699.900,- Kč, který zúčtoval zaměstnancům v období měsíce únor 2007.

Za účelem zodpovězení této otázky pak bylo stěžejní objasnit, zda uvedený příspěvek byl příjmem ve smyslu § 3 odst. 1 písm. a) a § 6 zákona o daních z příjmů, přesněji řečeno,

zda uvedený příspěvek nebyl příjmem ze závislé činnosti a z předmětné daně z příjmů nebyl vyloučen z důvodu vymezeného buď v § 6 odst. 7 písm. b) nebo v § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů.

V žalobě žalobce argumentoval tím, že na skutkovou podstatu dané věci dopadá ust. § 6 odst. 7 písm. d) citovaného zákona. Z podkladů založených do správního i soudního spisu považuje ohledně zjištěného skutkového stavu věci Nejvyšší správní soud za nepochybné, že žalobce vydal s platností od 1. 1. 2007 „Vnitropodnikovou směrnici k používání stejnokrojů pro personál prodejen Letiště – Ruzyně“. V ní zavázal vyjmenované zaměstnance povinností užívat stejnokroj a povinností udržovat stejnokroj v čistém stavu a bez viditelného opotřebení. Náklady na pořízení stejnokroje hradil žalobce formou paušálních částek na období kalendářního roku. Tyto náklady vyplácel zaměstnancům po částech, a to ve výši 1/12 za každý měsíc, který byl zaměstnanec v pracovním poměru. A právě na existenci a obsah uvedené směrnice žalobce odkazoval, pokud zastával názor, že jsou v daném případě naplněny podmínky dle § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů. Uváděl, že zaměstnanci si směrnici předepsané stejnokroje kupují sami, jde o jejich ošacení, za jehož užívání je jim následně vyplácena náhrada.

Městský soud predestřené argumentaci žalobce za pravdu nedal a Nejvyšší správní soud se s jeho názorem ohledně této otázky opakovaně ztotožnil přičemž ani Ústavní soud v tomto směru neshledal žádná pochybení.

Městský soud přesto pro přehlednost opakuje již jednou vyřčené: „*aplikace tohoto ustanovení [§ 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů pozn. soudu] není v daném případě namístě. Dle něho se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně, kromě příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 odst. 4, dále nejsou náhrady za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle zákoníku práce. Předně nutno konstatovat, že jednotné pracovní oblečení (stejnokroj) nelze podřadit pod pojem „náradí, zařízení a předměty potřebné pro výkon práce“, na něž se ust. § 6 odst. 7 písm. d) vztahuje. Pokud by tomu tak mělo být, zákonodárce by nepochybně použil pojem „stejnokroj“ i zde, stejně jako tak výslovně učinil v § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, který bude citován níže. Již tento fakt aplikaci uvedeného ustanovení na skutkový stav věci brání. Navíc stejně jako městský soud považuje Nejvyšší správní soud za nepochybné, že pracovní oblečení bylo pořizováno na náklady žalobce coby zaměstnavatele. Nešlo tedy o opotřebení vlastního majetku zaměstnanců.“*

S právním závěrem městského soudu, že předmětný příspěvek žalobce zaměstnancům nelze považovat za příjem ze závislé činnosti a předmět daně z příjmu z důvodu specifikovaného v § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, se Nejvyšší správní soud neztotožnil ani po opakovaném posouzení věci vyvolaném úspěšnou ústavní stížností žalobce. Dle zmíněného ustanovení se za příjem ze závislé činnosti nepovažuje a předmětem daně není, kromě příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 odst. 4, ani hodnota osobních ochranných pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, mycích a čistících a dezinfekčních prostředků a ochranných nápojů poskytovaných v rozsahu stanoveném zvláštním předpisem, včetně nákladů na udržování osobních ochranných a pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, jakož i hodnota poskytovaných stejnokrojů, včetně příspěvku na jejich udržování, dále hodnota pracovního oblečení určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání, včetně příspěvku na jejich udržování.

Nově svůj názor Nejvyšší správní soud argumentačně opřel nikoliv o to na jaký typ pracovního oděvu dostávali zaměstnanci žalobce příspěvek, ale jakým způsobem jim tento příspěvek byl poskytován, respektive jaká byla jeho faktická povaha.

Na výkladu pojmu stejnokroj ze zrušeného rozsudku nicméně Nejvyšší správní soud setrval. Je tedy toho názoru, že jednotné pracovní oblečení zaměstnanců by mělo být nezaměnitelné s občanským nebo společenským oděvem a také s jednotným pracovním oblečením jiného zaměstnavatelského subjektu. Proto by mělo vykazovat určité nezaměnitelné identifikační a individualizační znaky zaměstnavatele (a tolik diskutované logo zaměstnavatele může být jen jedním z příkladů), z nichž by bylo pro třetí osoby (zákazníky, návštěvníky, veřejnost) bez větších obtíží seznatelné, že se jedná o jednotné pracovní oblečení (stejnokroj) toho kterého zaměstnavatele. Za další nezbytný znak stejnokroje považuje Nejvyšší správní soud skutečnost, že je užíváno (ve shodě se svým účelem) výlučně k pracovním účelům a pracovnímu využití.

Jak již bylo uvedeno výše, pracovní oděv, na který žalobce svým zaměstnancům přispíval uvedenými znaky stejnokroje nenaplnuje. Tento názor ovšem městský soud nezastával a již od počátku se přikláněl ke stanovisku, že oděv předepsaný žalobcem je pracovním oblečením určeným zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání, což je pojem uvedený v ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) *in fine*. Tomuto výkladu dal Nejvyšší správní soud také za pravdu a zabýval se proto povahou žalobcem vypláceného příspěvku.

Z již několikrát zmiňovaného vnitřního předpisu žalobce je zřejmé, že vždy určitou skupinu svých zaměstnanců zavázal užívat konkrétně vymezené oblečení, které byt' nazval stejnokroj, z hlediska zákona o daních z příjmů o stejnokroj nejde (viz. výše). Ve směrnici je dále uvedeno, že náklady na pořízení „stejnokroje“ hradí žalobce formou paušálních částek na období kalendářního roku. Částku žalobce nehradil jednorázově, nýbrž formou měsíčních splátek ve výši 1/12 ročního příspěvku. Zaměstnanci tudíž dostávali od žalobce směrnici stanovené paušální částky, které mohli užít (ale také nemuseli) na pořízení žalobcem požadovaného oblečení. K tomu Nejvyšší správní soud uvedl: *„Ve skutečnosti je jím tak poskytována každý měsíc paušální částka (její výše je závislá na pracovní pozici), ze které si mohou hradit náklady na pracovní oblečení v průběhu celého roku. Ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů však dopadá pouze (myšleno vzhledem k relevantnímu plnění v dané věci) na hodnotu poskytovaných stejnokrojů a hodnotu pracovního oblečení, určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Při výkladu zmiňovaného ustanovení je důležité, že slovo hodnota se vztahuje pouze na nepeněžitě plnění.“*

Z pohledu zdejšího soudu nelze s uvedeným než souhlasit. Nejvyšší správní soud svůj závěr podpořil také citací ze svého dřívějšího rozsudku ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 Afs 50/2013 — 34, kde se výkladem ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů podrobně zabýval: *„§ 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů skutečně míří toliko na případy, kdy zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci plnění nepeněžitě povahy (pracovní oděv, stejnokroj, osobní ochranné pracovní pomůcky). Systém pořizování pracovních oděvů a obuvi, kdy zaměstnavatel poskytne zaměstnanci zálohu a oděv či obuv si obstará sám zaměstnanec, jenž následně zálohu svému zaměstnavateli vyúčtuje, je upraven v § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení upravuje i variaci uvedeného systému vyznačující se tím, že zaměstnanec nejprve vynaloží výdaj na pořízení oděvu či obuvi, který mu následně zaměstnavatel proplatí.“*

Pouze pro úplnost soud dodává, že předestřené argumentaci *de facto* přisvědčil i sám žalobce, který namítal, že postupoval dle § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů a sám v žalobě výslovně uvedl, že se ho ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) citovaného zákona netýká, neboť svým zaměstnancům neposkytoval naturální plnění.

S ohledem na výše uvedené však vyvstala otázka, zda žalobcem poskytované plnění nespadá pod úpravu dle § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů. Také k této otázce se však Nejvyšší správní soud vyjádřil a uvedenou možnost odmítl: „Dle § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů jsou totiž z předmětu daně vyloučena pouze finanční plnění v prokázané výši, resp. záloha, která je následně vyúčtována (tedy na základě prokázání skutečných výdajů). Ustanovení tak nedopadá na příspěvek, nýbrž na náhradu plné výše uskutečněných výdajů (blíže k tomu v již citovaném rozhodnutí zdejšího soudu č. j. 1 Afs 50/2013 — 34). Z povahy žalobcem poskytovaných náhrad je však zřejmé, že se ve skutečnosti jednalo o příspěvek na pracovní oblečení a nikoli o náhradu skutečných výdajů na jeho pořízení. ...Zaměstnanci si tak mohli za poskytnutou náhradu pořídit oblečení v jiné cenové relaci a ušetřené peníze si ponechat. V takovém případě by se proto nejednalo o náhradu uskutečněných výdajů, která by nebyla předmětem daně z příjmů dle § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů.“

Jelikož žalobce v průběhu řízení ani jednou nenamítal, že by svým postupem cílil na ustanovení § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů je zřejmé, že jím poskytovaný příspěvek nevycházel ze zde předvídaného systému pořizování pracovních oděvů.

Lze proto uzavřít, že žalobce si na základě svého rozhodnutí zvolil způsob vyplácení příspěvku na oblečení zaměstnanců, který není fakticky možno subsumovat pod žádnou ze zákonem předvídaných možností dle § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Dané příspěvky jsou tudíž příjmem dle § 3 odst. 1 písm. a) a § 6 zákona o daních z příjmů a měly být tudíž žalobcem zahrnuty do vyměřovacího základu pro odvod pojistného dle § 5 odst. 1 zákona o pojistném na sociální zabezpečení a do vyměřovacího základu zaměstnavatele dle § 1 a § 2 Nařízení vlády č. 39/2007 Sb.

Městský soud v Praze neshledal důvod pro odchýlení se od názoru, který zaujal Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 3Ads 35/2011-105 a jelikož žádnou z žalobcem vznesených námitek nepovažuje za důvodnou, rozhodl o žalobě dle § 78 odst. 7 s.ř.s tak, jak je uvedeno ve výrokové části rozhodnutí.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s. tak, jak je ve výroku rozsudku uvedeno. Žalobce úspěch neměl, proto mu náhrada nákladů řízení nenáleží, a žalovaná náhradu nežádala.

P o u č e n í:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v

jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 27. května 2014

Mgr. Jiří Tichý v.r.
předseda senátu