



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, PhD. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **RIM CZ Service, s.r.o.**, IČO 04677153
sídlem Mánesova 885, 763 62 Tlumačov
proti

žalované: **Česká správa sociálního zabezpečení**
sídlem Křížová 1292/25, 150 00 Praha

o žalobě proti rozhodnutí žalované ze dne 1. 7. 2019, č. j. X,

takto:

- I. Rozhodnutí České správy sociálního zabezpečení ze dne 1. 7. 2019, č. j. X, a platební výměr Okresní správy sociálního zabezpečení Zlín ze dne 10. 5. 2019, č. X, č. j. X, **se zrušují** a věc **se vrací** žalované k dalšímu řízení.
- II. Žalovaná **je povinna** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 3 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Okresní správa sociálního zabezpečení Zlín (dále jen OSSZ) platebním výměrem ze dne 10. 5. 2019, č. X, č. j. X (dále jen „platební výměr“), uložila žalobci jakožto zaměstnavateli

31 Ad 8/2019

povinnost uhradit dlužné pojistné ve výši 1 890 Kč a penále ve výši 219 Kč. Žalovaná následně rozhodnutím ze dne 1. 7. 2019, č. j. X (dále jen „napadené rozhodnutí“), podle § 90 odst. 5 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“) zamítla odvolání žalobce podané proti prvostupňovému rozhodnutí a toto rozhodnutí potvrdila.

II. Stanoviska účastníků řízení

2. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalované k dalšímu řízení. Namítá, že žalovaná svévolně zachází s terminologií a nerozlišuje mezi pojmy „příjmy“ a „plnění“. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) jmenuje výčet plnění, ne příjmů, která jsou od daně dále osvobozena. O žádném rozlišování plnění podle kategorií, které žalovaná jmenuje, nemůže být řeč. Zjišťování, z jakých prostředků nepeněžní plnění ve formě rekreace nebo zájezdu zaměstnavatel poskytuje je bezpředmětné, protože zákon jasně říká, že konkrétně tyto výdaje nelze uznat za daňové. Žalovaná si příspěvky zařadila do jedné ze svých vymyšlených čtyř kategorií plnění. Jedna z nich je „platba zaměstnavatele (způsob peněžního plnění)“, kterou vůbec nedefinovala. Není jasné, jak žalovaná dospěla k závěru, že příspěvky jsou peněžním plněním. Žalovaná nepochopila podstatu odvolací námítky. Žalobce brojí také proti tomu, že žalovaná dle svých slov výklad zákona konzultovala s Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj. Žalovaná se k odvolacím námítkám jasně nevyjádřila, případně je nepochopila.
3. Žalovaná ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a setrvává na svých závěrech. Došlo k porušení podmínky nepeněžního plnění. Skutečnost, že došlo k pořízení služeb odpovídajících charakteru rekreace nebo zájezdu již není podstatná. Konzultace s finančním úřadem byla v obecné rovině, při pracovním styku. ZDP neobsahuje definici peněžního a nepeněžního plnění. Žalovaná se snažila vysvětlit smysl právní úpravy. Forma poskytnutí plnění je vymezena negativně jako plnění v úhrnu nejvýše 20 000 Kč zaplacené zaměstnavatelem, nikoli přímo zaměstnanci, ale formou např. faktury přímo zprostředkovateli rekreace či zájezdu. Žalobce v důsledku toho nesprávně stanovil výši vyměřovacího základu pro odvod pojistného. Žalovaná proto navrhuje, aby soud žalobu zamítl.
4. Žalobce v replice dále reaguje na některé argumenty žalované a setrvává na svém stanovisku.

III. Posouzení věci krajským soudem

5. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalované v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování soud vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.
6. V prvé řadě soud poznamenává, že neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. Jakkoliv lze souhlasit se žalobcem v tom, že některé jeho argumenty žalovaná zřejmě uchopila jinak, než byly zamýšleny, a k některým se explicitně nevyjádřila, nelze učinit

31 Ad 8/2019

závěr, že by v napadeném rozhodnutí chyběly jasné důvody rozhodnutí. Napadené rozhodnutí popisuje skutkový stav, z něhož žalovaná vycházela, aplikovanou právní úpravu, její interpretaci a nakonec i důvody, proč a s jakými důsledky má být tato právní úprava na posuzovaný případ aplikována. Přes určité nedostatky v argumentaci OSSZ i žalované (zejména částečně mimoběžné vypořádání některých argumentů žalobce, nebo např. uvádění čtyř kategorií forem plnění bez bližšího logického vysvětlení) však nelze hovořit o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Žalovaná přdestřela jasný názor na posuzovaný případ a žalobce tento názor konkrétními argumenty zpochybňuje. Soudu proto nic nebrání v tom, aby přistoupil k věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí.

7. Podstatou sporu je otázka, zda je příspěvek na dovolenou (resp. rekreaci či zájezd) vyplacený zaměstnanci na pokrytí jeho výdajů prokazatelně vynaložených za tímto účelem osvobozen od daně z příjmů na základě § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, a není tudíž součástí vyměřovacího základu dle § 5a ve spojení s § 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pojistném na sociální zabezpečení“).
8. Podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP d daně jsou od daně z příjmů mimo jiné osvobozena nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci nebo jeho rodinnému příslušníkovi z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě pořízení zboží nebo služeb zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru od zdravotnických zařízení, pořízení zdravotnických prostředků na lékařský předpis a použití vzdělávacích nebo rekreačních zařízení; při poskytnutí rekreace a zájezdu je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20000 Kč za zdaňovací období.
9. Žalovaná zastává názor, že shora popsané plnění je plněním peněžním, a proto osvobození od daně nepodléhá. Osvobozeno by podle ní bylo pouze plnění, které by zaměstnanci zaměstnavatel poskytl tím způsobem, že by sám uhradil třetí osobě náklady zaměstnance na dovolenou (rekreaci, zájezd).
10. S tímto názorem se zdejší soud neztotožňuje.
11. Žalovaná zjevně vychází z toho (byť se svůj názor možná zdráhá takto explicitně formulovat), že jakmile zaměstnanec obdrží od zaměstnavatele finanční částku, jde o peněžní plnění. Tento názor je však chybný hned z několika důvodů.
12. Ačkoliv ZDP na více místech používá spojení „peněžní plnění“ a „nepeněžní plnění“, tyto pojmy nedefinuje. Za pomoci ryze textualistického výkladu by bylo možné dospět k závěru, že peněžní plnění je zkratka plnění v penězích – tj. platba na účet zaměstnance či platba přímo zaměstnanci v hotovosti. Takovýto výklad ovšem nerespektuje kontext zákona, smysl právní úpravy, ani její historický vývoj.
13. V první řadě je již ze samotného § 6 odst. 9 písm. d) ZDP zcela zřejmé, že oním nepeněžním plněním není myšleno vždy pouze samotné pořízení určité věci či služby přímo zaměstnavatelem a jejich následné poskytnutí zaměstnanci, nýbrž také poskytnutí příspěvku na určité zboží či služby. Je zjevné, že poskytnutí příspěvku, nemá-li mít formu pořízení zboží či služby, musí mít nutně formu poskytnutí finanční částky. V případě pořízení zdravotnických prostředků na předpis je jiná možnost z povahy věci ostatně

31 Ad 8/2019

vyloučena. Taktéž z § 25 odst. 1 písm. h) ZDP jednoznačně plyne, že poskytnutí příspěvku je jednou z forem nepeněžního plnění.

14. Spíše na okraj soud poznamenává, že je nutno souhlasit se žalobcem v tom, že posledně citované ustanovení má přímou vazbu na § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, neboť fakticky vede k tomu, že je v současné době lhostejné, z jakých zdrojů je příspěvek poskytován, neboť je v každém případě poskytován na vrub daňově neuznatelných výdajů. Zakotvení § 25 odst. 1 písm. h) ZDP lze proto považovat za nepřímou novelizaci § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, a to nejen ve výše popsaném směru, ale také co se týče formy poskytnutí nepeněžního plnění. Ačkoliv bod 1. citovaného ustanovení hovoří toliko o nepeněžním plnění ve formě pořízení zboží či služby, z § 25 odst. 1 písm. h) ZDP je nutno dovozovat, že shodný daňový režim nutně musí mít také nepeněžní plnění ve formě poskytnutí příspěvku za shodným účelem. Nepromítnutí novelizace ZDP při zakotvení jeho § 25 odst. 1 písm. h) ZDP do textu § 6 odst. 9 písm. d) ZDP je nutno považovat za zjevné přehlédnutí zákonodárce, které lze ovšem snadno překlenout systematickým a historickým výkladem zákona.
15. Kromě výše uvedeného nelze opomenout klíčové ustanovení § 6 odst. 7 písm. c) ZDP, podle něhož předmětem daně nejsou mimo jiné 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.
16. Ne každou finanční částku, kterou zaměstnanec od zaměstnavatele obdrží je proto možné považovat za příjem zaměstnance, který by byl předmětem daně. Vždy je nutno zjišťovat, za jakým účelem byla tato finanční částka poskytnuta. Právě v § 6 odst. 7 písm. c) ZDP lze tudíž nalézt vysvětlení, proč je příspěvek (byť se z povahy věci jedná o poskytnutí finanční částky) zákonodárcem řazen do kategorie nepeněžních plnění. Je tomu tak proto, že samotný tok účelově vázaných prostředků od zaměstnavatele směrem k zaměstnanci je pokryt § 6 odst. 7 písm. c) ZDP. Prizmatem § 6 odst. 9 písm. d) ZDP je možné posuzovat až související benefit zaměstnance, tj. onen účel, na který zaměstnavatel přispívá.
17. Z uvedeného vyplývá, že nepeněžní plnění ve prospěch zaměstnance pro účely § 6 odst. 9 písm. d) ZDP může mít dvě formy: a) poskytnutí zaměstnavatelem osobně pořízené služby či zboží definovaných zákonem (např. rekreace), nebo b) poskytnutí příspěvku na tento účel, tj. fakticky poskytnutí téhož benefitu tím způsobem, že si jej pořídí sám zaměstnanec a zaměstnavatel mu pouze poskytne účelově vázané finanční prostředky, ať již zálohově nebo oproti již prokazatelně vynaloženým výdajům. Rozlišování mezi peněžním a nepeněžním plněním nelze činit na základě toho, zda jsou zaměstnanci poskytnuty finanční prostředky, neboť při splnění podmínek § 6 odst. 7 písm. c) ZDP a naplnění účelu prostředků dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP se při druhé z výše uvedených variant ve skutečnosti jedná o dvě operace – přijatá částka není vůbec předmětem daně [jde o plnění dle § 6 odst. 7 písm. c) ZDP] a samotný (zjevně nefinanční) benefit zaměstnance je od daně osvobozen [jde o plnění dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP].
18. Soud pro úplnost poznamenává, že § 6 odst. 7 písm. c) ZDP nevyžaduje, aby zaměstnanec prostředky zaměstnavatele hradil třetí osobě explicitně jménem zaměstnavatele. Rozhodné je, že je vynakládá tak, jako by je vynakládal zaměstnavatel, tj. hradí něco, na co vyčlenil finanční prostředky zaměstnavatel. Z hlediska citovaného ustanovení je lhostejné, zda je třetí osoba s těmito skutečnostmi obeznámena.

31 Ad 8/2019

19. V posuzované věci žalobce ve správním řízení prokázal, že finanční částku ve výši 3 000 Kč dvěma svým zaměstnancům vyplatil za účelem rekreace na základě jimi doložených výdajů na rekreaci. Jednalo se tedy o příspěvek na rekreaci, který je nutno považovat za nepeněžní plnění ve smyslu § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Jelikož se nejedná o výdaj vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů [viz § 25 odst. 1 písm. h) ZDP], jsou splněny všechny podmínky citovaného ustanovení pro osvobození tohoto příjmu od daně z příjmů. Tento příjem tedy není součástí vyměřovacího základu dle § 5a ve spojení s § 5 odst. 1 zákona o pojistném na sociální zabezpečení.
20. Jelikož shora uvedené závěry vedou k tomu, že žalobci neměla být stanovena povinnost uhradit dlužné pojistné a penále, nezabýval se již soud dalšími dílčími námitkami, směřujícími především proti procesnímu postupu žalované. K námitce týkající se konzultace právního názoru s finančním úřadem soud pouze ve stručnosti poznamenává, že obecně úředníkům rozhodně není zapovězeno konzultovat právní názory (bez uvádění jednotlivostí konkrétních případů, na které se vztahuje povinnosti mlčenlivosti) s odborníky z kteréhokoliv úřadu, soukromé sféry či např. akademického prostředí. Je toliko krajně nevhodné se touto konzultací ve zcela obecné rovině zaštiťovat ve správním rozhodnutí, nejednalo-li se o podklad rozhodnutí či publikovaný právní názor (na který by správní orgán adresně odkáزال). V každém případě však platí, že právní názor k aplikovaným ustanovením musí rozhodující orgán v konečném důsledku vyjádřit vždy sám a za jeho uplatnění musí nést odpovědnost také sám. Důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí proto mohla být pouze skutečnost, že právní názor žalované byl nezákonný, nikoliv to, že výklad zákona byl příslušným úředníkem konzultován s další osobou.

IV. Shrnutí a náklady řízení

21. Soud z výše uvedených důvodů ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalované k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Jelikož se zrušující důvody vztahují i k platebnímu výměru, přistoupil soud také k jeho zrušení (§ 78 odst. 3 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaná vázána právním názorem zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
22. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl ve věci úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalované. Náklady řízení žalobce sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

31 Ad 8/2019

Brno 12. ledna 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. H.