



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Jana Vyklického a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **UNIMEX GROUP, a. s.**, Václavské náměstí 53, Praha 1, zast. Ing. Sofií Komrskovou, daňovou poradkyní se sídlem Senovážné náměstí 23, Praha 1, proti žalované: **Česká správa sociálního zabezpečení** se sídlem Křížová 25, Praha 5, o přezkoumání rozhodnutí žalované ze dne 6. 3. 2009, č.j. 323-9010-30.1.2009-192/Hů, v řízení o kasační stížnosti žalované proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 10. 2010, č. j. 12 Cad 6/2009 - 31,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 10. 2010, č. j. 12 Cad 6/2009 - 31, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 6. 3. 2009, č.j. 323-9010-30.1.2009-192/Hů zamítla Česká správa sociálního zabezpečení (dále „stěžovatelka“) odvolání žalobce a potvrdila Platební výměr Pražské správy sociálního zabezpečení ze dne 9. 10. 2008 č. 918/2726/08. Platebním výměrem byla žalobci uložena povinnost zaplatit nedoplatek na pojistném na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti ve výši 238.690 Kč a penále z tohoto pojistného ve výši 65.658 Kč. Důvodem předepsání dlužné částky byla skutečnost, že žalobce 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 svým zaměstnancům v únoru 2007.

Ve vztahu k hlavní problematice posuzované věci stěžovatelka konstatovala, že žalobcem poskytovaný příspěvek na pořízení předepsaného oblečení nespadá pod předmět ustanovení § 6 odst. 7 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „zákon o

daních z příjmů“). Doplnila také, že oblečení specifikované ve vnitřním předpise žalobce nelze podřadit pod pracovní oblečení (stejnokroj) ve smyslu § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Žalobcem vyplácené paušální částky na ošatné jsou tak příjem zaměstnance, který je předmětem daně z příjmu fyzických osob.

Rozhodnutí stěžovatelky napadl žalobce správní žalobou, ve které uvedl, že § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů se na něj nevztahuje, jelikož postupoval dle písm. d) tohoto ustanovení. Namítl také, že zákon o daních z příjmů neobsahuje žádné požadavky, jež by mělo pracovní oblečení splňovat a nelze tedy přijmout závěr stěžovatelky, že se v daném případě o pracovní oblečení nejednalo.

První rozsudek Městského soudu v Praze

Městský soud v Praze (dále „městský soud“) rozsudkem ze dne 29. 10. 2010, č. j. 12 Cad 6/2009 – 31, rozhodnutí stěžovatelky zrušil a věc jí vrátil k dalšímu řízení.

Poukázal přitom na vnitropodnikovou směrnici žalobce k používání stejnokrojů pro personál prodejen Letiště - Ruzyně platnou od 1. 1. 2007, z níž vyvodil, že oblečení tam specifikované lze podřadit pod oblečení určené zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Podotkl také, že speciální požadavky na takové oblečení zákon neobsahuje. Výklad § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů provedený správními orgány tak dle městského soudu podstatně přesahuje rámec stanovený zákonem.

Dále se městský soud vyjádřil k otázce, zda žalobce postupoval dle § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů. Soud dal v této otázce za pravdu stěžovateli, neboť 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 proto jít o příspěvek za opotřebení 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 předměty potřebné pro výkon práce.

Městský soud uzavřel s tím, 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. Z tohoto důvodu tedy neměla být ani zahrnuta 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 „zákon o pojistném“).

Kasační stížnost

Stěžovatelka namítla v kasační stížnosti důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Uvedla, že finanční paušál (§ 6 odst. 8 citovaného zákona) je možno poskytovat bez povinnosti zdanění tehdy, pokud se jedná o výdaje podle jeho § 6 odst. 7 písm. b) až d),

pokračování

tedy pokud zaměstnanec vynaloží „náklady“ na udržování osobních, ochranných a pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi nebo na udržování pracovního oblečení určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Dále pokud zaměstnavatel zaměstnanci hradí „náklady“ za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle zákoníku práce.

Pokud zaměstnavatel poskytne pracovní oblečení jím určené pro výkon zaměstnání, pokračovala stěžovatelka, pak jeho hodnota není u zaměstnance příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, avšak v těchto případech nelze zaměstnancům stanovit poskytování finančních paušálů podle § 6 odst. 8 téhož zákona. Setrvala tedy na názoru, že žalobcem poskytnutý příspěvek na ošatné byl příjmem, který byl jeho zaměstnancům zúčtován v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na nemocenském nebo důchodovém pojištění, je tedy příjmem dle § 3 odst. 1 písm. a) a § 6 zákona o daních z příjmů.

Zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud nejprve neshledal žádné vady ve smyslu kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Následně se zabýval právní otázkou, 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 příspěvek na ošatné v úhrnné výši 699.900 Kč, který zúčtoval zaměstnancům v období měsíce únor 2007.

Nejvyšší správní soud přisvědčil názoru městského soudu v otázce aplikace § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů, když uvedl, že „jednotné pracovní oblečení (stejnokroj) nelze podřadit pod pojem „náradí, zařízení a předměty potřebné pro výkon práce“, na něž se ustanovení § 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“.

Naopak za chybný považoval zdejší soud názor městského soudu vztahující se k aplikaci § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Provedl výklad pojmu „jednotné pracovní oblečení (stejnokroj)“, a ačkoli souhlasil s tím, že zákon blíže nedefinuje, jak má takový stejnokroj vypadat, konstatoval, že pokud má být nějaký oděv považován za jednotné pracovní oblečení, musí na něj být určité požadavky kladeny. Pokud by tomu tak nebylo, mohl by být za stejnokroj považován prakticky jakýkoliv oděv vymezený zaměstnavatelem, čímž by ve svém důsledku pozbylo významu ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Dle Nejvyššího správního soudu oblečení zaměstnanců žalobce požadavkům na jednotné pracovní oblečení nedostálo, a soud proto uzavřel, že „oblečení stanovené žalobcem ve shora uvedené vnitřní směrnici nesplňovalo znaky jednotného pracovního oblečení (stejnokroje) ve smyslu § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Příspěvek na jeho pořízení

tak byl příjmem dle § 3 odst. 1 písm. a) a § 6 zákona o daních z příjmů. Z toho titulu jej žalobce měl zahrnout 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“. Nejvyšší správní soud proto rozsudek městského soudu zrušil, věc mu vrátil k dalšímu řízení a zavázal jej svým právním názorem.

Druhý rozsudek Městského soudu v Praze

Městský soud znovu rozhodl rozsudkem ze dne 30. 3. 2012, čj. 12 Ad 2/2012 – 80, a správní žalobu tentokrát zamítl. Z odůvodnění je patrné, že plně respektoval závěry obsažené ve zrušujícím rozsudku zdejšího soudu.

Ústavní stížnost žalobce

Rozsudek Nejvyššího správního soudu i druhý rozsudek městského soudu napadl žalobce ústavní stížností ze dne 22. 6. 2012. Setrval na názoru, že pracovní oblečení, tak jak bylo v jeho vnitřním předpise formulováno, lze podřadit pod ust. § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů. Ve vztahu k ust. § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů Nejvyššímu správnímu soudu vytkl, že svůj výklad zúžil pouze na pojem „stejnokroj“ a nevzal v úvahu, že se mohlo jednat o pracovní oblečení určené zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Podotkl rovněž, že ze zákona nelze vyvodit, jaké požadavky by mělo takové oblečení splňovat.

Nález Ústavního soudu

Nálezem ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2429/12, Ústavní soud rozsudek městského soudu čj. 12 Ad 2/2012 – 80 a shora uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu zrušil.

Poté co Ústavní soud shledal ústavní stížnost včasnou a přípustnou, zabýval se otázkou, zda bylo možné podřadit pracovní oblečení pod ust. § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů. Konstatoval, že *„Nejvyšší správní soud i Městský soud v Praze ve svém prvním rozhodnutí dostatečně ozřejmily, proč sporné paušální náhrady za pořízení pracovního oblečení nelze subsumovat pod pojem náhrady za opotřebení vlastního nářadí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle zákoníku práce“.* Z ústavněprávního hlediska tak ohledně této problematiky nelze, dle Ústavního soudu, Nejvyššímu správnímu soudu co vytknout, a nesouhlasná argumentace žalobce proto neobstojí.

Ústavní soud však uvedl, že rozhodnutí zdejšího soudu (a na něj navazující rozsudek městského soudu) je založeno na nadmíru formalistickém pojetí v otázce posouzení paušálních náhrad za pořízení pracovního oblečení účtovaných žalobcem, což mělo za následek nepřipustně restriktivní výklad ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Tím došlo k porušení práva na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 Listiny.

Ústavní soud Nejvyššímu správnímu soudu vytkl, že se soustředil pouze na posouzení požadavků na pracovní oděv, nastavených směrnici žalobce, a zda lze žalobcem

pokračování

předepsaný pracovní oděv podřadit pod pojem „stejnokroj“ obsažený v § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Důležité však bylo zkoumat, zda takový oděv není možno podřadit pod jiný pojem uvedený v témže ustanovení. Ústavní soud v tomto směru poukázal na první rozsudek městského soudu, ve kterém byl oděv předepsaný žalobcem označen za pracovní oblečení určené zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Dle Ústavního soudu zdejší soud nepřiměřeně zúžil rozsah přezkumu, neboť 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. V návaznosti na to Ústavní soud konstatoval, že *„samotné užití určitého pojmu ve vnitřním předpisu zaměstnavatele jako daňového subjektu neznamená, že se správní orgány či soudy při šetření toho, zda finanční prostředky, vynaložené na základě takového vnitřního předpisu, tvoří či netvoří předmět daně ve smyslu citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů, formalisticky omezí pouze na zkoumání toho, zda vnitřní předpis dle jejich názoru pojmově koresponduje s termíny použitými zákonodárcem, nýbrž jsou povinny porovnat smysl a účel vnitřního předpisu a na jeho základě poskytovaných plnění s tím, jaký smysl a účel sleduje dané zákonné ustanovení. Sama terminologická inkoherece mezi vnitřním předpisem a citovaným ustanovením zákona o daních z příjmů nemůže bez dalšího představovat důvod pro vyměření daňovému subjektu nedoplatku a jeho stížení sankcí za tento nedoplatek. Tento přístup by totiž byl projevem přepjatého formalismu, který v podmínkách demokratického právního státu a v kontextu práva na spravedlivý proces nemá své místo“*.

Porušení práva na spravedlivý proces Ústavní soud spatřuje i v tom, že žalobce byl s obsahem pojmu „stejnokroj“, resp. s konkrétními požadavky, které má oblečení splňovat, aby mohlo být za stejnokroj pokládáno, seznámen až v řízení o kasační stížnosti. 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. V právním státě lze však vyžadovat od fyzických a právnických osob určité chování jen tehdy (pokud tomu však nebrání zvlášť závažné důvody), jsou-li pravidla stanovena a vyhlášena předem.

Opětovné posouzení Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud znovu přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a také v souladu se závazným názorem vysloveným v nálezů Ústavního soudu.

Nejvyšší správní soud přirozeně koriguje své dřívější závěry v souladu s citovaným nálezem Ústavního soudu. Bere v úvahu povinnost posuzovat zkoumanou situaci a relevantní právní úpravu způsobem nezatíženým vytýkaným přepjatým formalismem. Ústavní soud shora uvedeným nálezem přispěl k tomu, že Nejvyšší správní soud se zaměřil také na další aspekt posuzované věci, jak bude dále vyloženo. V prvním rozhodnutí se zdejší soud soustředil na otázku, zda žalobcem vyžadovaný pracovní oděv vykazuje znaky stejnokroje, a lze jej proto podřadit pod pojem „stejnokroj“ obsažený v § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud předmětnou otázku znovu posoudil a nevyloučil, že oblečení určené vnitřní směrnicí žalobce nemusí být nutně stejnokrojem, ale může se jednat i o pracovní oblečení určené zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání ve

smyslu téhož zákonného ustanovení. Ze shora vyložených důvodů při takovém rozlišování totiž opravdu nelze striktně vycházet z pojmu „stejnokroj“, který žalobce ve směrnici užil.

Nejvyšší správní soud se dále zaměřil na smysl a účel vnitřního předpisu žalobce a na jeho základě poskytovaných plnění, neboť pouze takový přístup vede ke spravedlivému posouzení věci. V souladu s názorem Ústavního soudu je možné uvést, že pouhá terminologická inkoherece mezi vnitřním předpisem a zmiňovaným ustanovením zákona o daních z příjmů nemůže bez dalšího představovat důvod pro vyměření nedoplatku daňovému subjektu a sankce za tento nedoplatek.

Z vnitřního předpisu žalobce *„Vnitropodniková směrnice k používání stejnokrojů pro personál prodejen Letiště – Ruzyně (platná od 1. 1. 2007)“* (v textu tohoto rozhodnutí „směrnice“) je patrné, že žalobce zavázal některé ze svých zaměstnanců užívat určité oblečení, které nazval stejnokroj. Ve směrnici je dále uvedeno, že náklady na pořízení stejnokroje hradí žalobce formou paušálních částek (dále „náhrada“) na období kalendářního roku. Na náhradu vyplácí žalobce každý měsíc některým zaměstnancům zálohu ve výši 1/12 náhrady. Směrnice rovněž obsahuje tabulky s vyčíslením náhrad pro jednotlivé pracovní profese (asistent/ka prodeje, skladník/údržbář, skladový operátor/ka). Z uvedeného se podává, že pravým smyslem směrnice může být nastavit pravidla pro vyplacení paušálních (měsíčních) částek, ze kterých si zaměstnanci žalobce nakupují oblečení, jež je pro výkon práce vyžadováno. Pokud je takové oblečení směrnici označeno za stejnokroj, jedná se pouze o vnitřní označení pro potřeby zaměstnavatele, z kterého není možné vyvozovat konkrétní právní následky.

Nejvyšší správní soud zároveň setrvává na vymezení stejnokroje, které formuloval již v předchozím zrušeném rozhodnutí, neboť se domnívá, že pod pojem stejnokroj je možné podřadit pouze jistý druh pracovního oblečení, splňující určité podmínky. Zákodárce dal v ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů zřetelně najevo, že rozlišuje mezi pracovním oblečením a stejnokrojem. Stejnokroj by měl navíc splňovat některé další atributy a měl by být nezaměnitelný s občanským nebo společenským oděvem a také se stejnokrojem jiného zaměstnavatelského subjektu. Pravdou však zároveň zůstává, že zákon bližší specifikaci stejnokroje neobsahuje a konkrétní význam mu přiřadil až Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí. Za takové situace nelze žalobci přičítat k tíži, že ve směrnici použil pojem, o jehož významu se dozvěděl až *ex post* z rozhodnutí o kasační stížnosti, neboť v době vydání směrnice nemohl předpokládat, že užitím pojmu „stejnokroj“ bude pracovní oblečení posuzováno ve světle výše nastíněných kritérií. Z takto zjištěného skutkového stavu ovšem plyne, že relevantní nemůže být povaha oblečení, nýbrž povaha žalobkyní poskytovaného plnění, náhrad ve smyslu uvedené směrnice.

V tomto ohledu stěžovatelka namítá [kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] v tom smyslu, že pokud jsou zaměstnavatelem poskytnuty stejnokroje či pracovní oblečení, není jejich hodnota příjmem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. V takových případech by však nebylo možné poskytovat zaměstnancům finanční paušál dle § 6 odst. 8 uvedeného zákon, neboť by se zřetelně nejednalo o náhradu „*prokazatelně stanovenou na základě kalkulace skutečných výdajů*“.

pokračování

V nyní posuzovaném případě dostávají zaměstnanci žalobce příspěvky (paušální částky), které mohou užít (ale také nemusí) na pořízení žalobkyní požadovaného (pracovního) oblečení. Náhrady žalobce určil ve výši 8.100 Kč, 4.500 Kč, nebo 6.600 Kč ročně v závislosti na pracovní pozici. Z přiložené kalkulace vyplývá, že částky stanovil dle průzkumu trhu, kdy jako relevantní bral ceny daného oblečení a obuvi v obchodních řetězcích C&A, Marks&Spencer a Baťa. Zaměstnancům jsou každý měsíc vypláceny zálohy ve výši 1/12 náhrady. 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. K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 Afs 50/2013 – 34, dostupné na www.nssoud.cz, jímž bylo předmětné ustanovení podrobně vyloženo za užití systematického a gramatického výkladu. Nejvyšší správní soud tam rovněž uvedl, že „§ 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“.

Příspěvky (paušální částky) poskytované žalobcem však nelze podřadit ani pod ustanovení § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů, neboť u tam uvedených příjmů je paušalizace výdajů prakticky vyloučena. 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. Ve směrnici uvedený průzkum trhu totiž sloužil pouze k představě o výši cen daného oblečení a zaměstnanec nezavazoval k nákupu tam uvedeného oblečení za uvedené ceny. 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. Jinými slovy lze také vycházet z toho, že to byla sama žalobkyně, která zvolila takovou formu poskytování náhrad, která svou povahou představuje zdanitelný příjem zaměstnance.

Nejvyšší správní soud již ve shora zmíněném předchozím rozsudku vysvětlil, proč se nemůže jednat ani o náhradu dle § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů. Tento jeho závěr Ústavní soud aproboval, a není proto důvod, aby se od dříve vysloveného názoru soud nyní odchýlil.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že je nezbytné se nově zabývat shora rozvedenými úvahami pro posouzení povahy příspěvku na oblečení zaměstnanců určené citovanou směrnicí žalobkyně. Na základě takových úvah je teprve možné uzavřít, zda uvedené příspěvky (náhrady) jsou příjmem dle § 3 odst. 1 písm. a) a § 6 zákona o daních z příjmů. V takovém případě by ovšem musely být zahrnuty do vyměřovacího základu zaměstnavatele dle § 1 a § 2 nařízení vlády č. 39/2007 Sb a do vyměřovacího základu pro odvod pojistného dle § 5 odst. 1 zákona o pojistném na sociální zabezpečení. Důvodem pro takový závěr by nemohlo být formální nazírání na povahu oblečení zaměstnanců podle označení směrnicí, jak zdůraznil Ústavní soud, nýbrž pravý smysl paušálního příspěvku na pracovní oblečení zaměstnanců žalobkyně. Takovým způsobem však městský soud svou argumentaci nezaměřil a kasační námitka ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je proto důvodná.

Ke kasačnímu důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. se Nejvyšší správní soud vyjádřil již v předchozím rozsudku ve věci. Je proto možné jen stručně poznamenat (ostatně plyne to i z výše uvedeného), že Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným ať už pro jeho nesrozumitelnost (například pro zjevný rozpor mezi výrokem a odůvodněním, pro existenci rozumu a logice se vzpírajícím argumentům nebo vyjádřením soudu apod.) či pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je ve shora uvedeném smyslu důvodná a proto napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V něm je městský soud právním názorem Nejvyššího správního soudu vázán (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V dalším řízení rozhodne městský soud i o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně 23. října 2013

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu