



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Autodat, s. r. o.**, se sídlem Jeseniova 2851, Praha 3 – Žižkov, zastoupený Mgr. Irenou Lazurovou, LL.M., advokátkou se sídlem Na dědinách 22, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Libereci, ze dne 28. 2. 2013, č. j. 59 Af 31/2011 – 52,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 28. 2. 2013, č. j. 59 Af 31/2011 – 52, zamítl Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 12. 4. 2011, č. j. 3369/11-1200-505700, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Semilech dne 18. 11. 2010, č. j. 39144/10/258920602008 na daň z příjmu právnických osob ve výši 2.940 Kč a penále ve výši 588 Kč. Důvodem pro dodatečné vyměření daně bylo vyloučení části vynaložených nákladů na provizi související s nákupem cenin - stravenek závodního stravování.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k závěru, že z textu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), vyplývá, že příspěvek zaměstnavatele na provoz vlastního stravovacího zařízení není nijak omezen

pouze u klasického závodního stravování (vyloučena je pouze hodnota potravin). U všech ostatních forem závodního stravování zákon stanovuje nákladový limit, který se uplatní i při zajišťování závodního stravování prostřednictvím stravenek, neboť je to považováno za závodní stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů. Co se rozumí cenou jídla při zajišťování stravování prostřednictvím stravenek, citovaný zákon neříká. Podle vnitřního pokynu D-300 ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmu (dále jen „pokyn D-300“) je jí hodnota stravenky včetně poplatku za zprostředkování jejího prodeje. Tento pokyn není právním předpisem. Jeho snahou je sjednocení správní praxe. Při rozporu musí správce daně jednat výhradně v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy. Text pokynu D-300 však není v rozporu se zákonem, pouze upřesňuje, co se rozumí cenou jídla při zajišťování stravování prostřednictvím stravenek, a vyjadřuje stanovisko, že provize představuje součást pořizovací ceny stravenky. Výhodnější režim poskytuje pokyn D-300 v případě dovážení jídel z cizích stravovacích zařízení do vlastních výdejen, kdy jsou daňovým výdajem kromě příspěvku, který se u plátců daně z přidané hodnoty stanoví z ceny jídla bez daně z přidané hodnoty, také výdaje (náklady) spojené s dovozem a výdejem jídel. Výhodnější režim má ale pouze tato forma, která nad limit stanovený pro stravování mimo vlastní stravovací zařízení připouští zahrnout do daňově účinných nákladů náklady spojené s dovozem a výdejem jídla. Tato úprava sice jde nad rámec zákona, avšak ve prospěch daňového subjektu. Taková úprava má své opodstatnění, neboť tento způsob zajištění stravování *de facto* zajišťuje, že zaměstnanec dostane v průběhu směny teplé jídlo.

Stěžovatel v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že závěr krajského soudu je v rozporu se zákonem č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Podle ust. § 25 odst. 1 písm. e) zákona o účetnictví se ceniny oceňují jejich nominálními hodnotami, tedy bez nákladů spojených s jejich pořízením (provize, poštovné, cestovní náklady). Vymezení stravenek jako cenin stanoví podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro podnikatele Český účetní standard č. 016. Provize, kterou hradí pořizovatel stravenek při jejich pořízení, nevstupuje tedy do hodnoty stravenky, není součástí její pořizovací hodnoty a je součástí provozních nákladů pořizovatele. Z hlediska stěžovatele je nesprávná samotná fikce uvedená v pokynu D-300, že cena jídla je tvořena hodnotou stravenky navýšené o část provize. Správní praxe uznává pouze nominální hodnotu stravenky. Rovněž na trhu je při použití stravenky podstatná pouze její nominální hodnota. Její navyšování o provizi je tak v rozporu i s ekonomickou realitou. Stěžovatel odkázal na názory prezentované v koordinačních výborech a v publikaci Daňové výdaje 2005 – 2006 (Lubomír Janoušek a kolektiv, nakl. ASPI). Pokyn D-300 je podle stěžovatele v rozporu se zákonem o daních z příjmů a nepředstavuje obecně uznávanou správní praxi. Názor krajského soudu, že v podzákoně normě může ministerstvo financí vykládat zákon o daních z příjmů svým pokynem tak, že bez vazby na zákon bude pro různé způsoby závodního stravování nastavovat rozdílné daňové podmínky, je z hlediska hierarchie právních norem při respektování pravidel pro normy s nižší právní silou na základě a v mezích zákona nepřijatelné. Proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že argumentace ustanovením zákona o účetnictví není případná, neboť upravuje způsoby

pokračování

oceňování majetku a závazků v účetnictví, nikoliv problematiku zdaňování. Nelze se ani ztotožnit s názorem stěžovatele, že správní praxi představují jím prezentované závěry. Tu naopak vystihuje metodický pokyn D-300. Odvolací finanční ředitelství se proto ztotožnilo se závěry krajského soudu a navrholo, aby kasační stížnost byla zamítnuta jako nedůvodná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního spisu Finanční úřad v Semilech v rámci kontroly daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2008 zjistil, že stěžovatel vynaložené náklady na provizi související s nákupem stravenek závodního stravování zařadil pod ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a odečetl si je v plné výši. Správce daně oproti tomu provizi rozdělil shodným poměrem jako je dělena pro daňové účely nominální hodnota stravenky podle ust. § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 zákona o daních z příjmů a 45 % z uplatněné provize z daňově uznatelných nákladů vyloučil.

V dané věci je sporná odečitelnost provize za nákup stravenek, respektive výklad pojmu cena jednoho jídla ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 zákona o daních z příjmů, konkrétně zda cenu jídla tvoří výhradně hodnota stravenky nebo je možno do ní započítat i poplatek za zprostředkování jejího prodeje.

Pro posouzení uvedené právní úpravy je podstatné, jak je v zákoně o daních z příjmu upravena daňová uznatelnost výdajů (nákladů) vynaložených poplatníkem daně z příjmů v souvislosti s činností, příjmy z níž jsou podrobeny zdanění.

Obecné pravidlo daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) obsahuje ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přičemž pro posouzení věci je rozhodná především první věta citovaného ustanovení, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Je zřejmé, že výrazem „na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů“ zákonodárce naznačuje, že souvislost mezi vynaložením nákladů a účelem jejich vynaložení musí být dostatečně zřejmá. To znamená, že vynaložený výdaj objektivně sloužil zákonem stanovenému účelu, anebo že mu sice ve skutečnosti nesloužil (nebo sloužil jen zčásti), avšak v době, kdy jej poplatník vynakládal, mohl se rozumně domnívat, že stanovenému účelu sloužit bude. Výdaji podle „generální klausule“ v ust. § 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů tedy mohou být v řadě případů i výdaje, které ve skutečnosti k zákonem předvídanému výsledku nevedly, avšak zcela legitimně na jeho dosažení byly vynaloženy, a jsou proto daňově uznatelné (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 - 60, publ. pod č. 718/2005 Sb. NSS, a ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, č. 794/2006 Sb. NSS, popř. usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, publ. pod č. 1984/2010 Sb. NSS). Test uznatelnosti podle generální klausule je tedy ve své podstatě subjektivní, vycházející z konkrétních podmínek, za kterých poplatník vykonává činnost, z níž má pocházet jeho

zdanitelný příjem, korigovaný požadavkem elementární racionality jednání poplatníka. Judikatura Nejvyššího správního soudu klade důraz i na to, aby byl zdaňován pouze skutečný příjem poplatníka a podotýká, že výši příjmů nelze v neprospěch poplatníka určit podle pravidel, která se mýlí s tím, jak se hospodaření poplatníka v rozhodných ohledech skutečně vyvíjelo (viz zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu z 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136, publ. pod č. 846/2006 Sb. NSS, a ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, publ. pod č. 2626/2012 Sb. NSS). Znamená to mimo jiné, že by bylo třeba pečlivě vážit ústavní konformitu takové zákonné hmotněprávní úpravy, která by náklady, jež byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, z daňové uznatelnosti vyloučila nebo jejich uznatelnost v rozporu s jejich skutečným významem pro hospodaření poplatníka v jeho neprospěch významně modifikovala (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 8 Afs 30/2012 - 32, a ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 Afs 77/2012 - 31).

V ust. § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů jsou pak upraveny některé specifické případy výdajů (nákladů), u nichž zákonodárce považuje z nejrůznějších důvodů za vhodné výslovně vyjádřit, že jde o náklady daňově uznatelné. Důvody, pro které tak zákonodárce činí, jsou různého druhu, avšak lze vysledovat některé častěji se objevující. U mnoha výdajů (nákladů) podle citovaného ustanovení by mohlo být nejasné, sporné či dokonce značně pochybné, zda stupeň jejich souvislosti s činností, jež měla generovat zdanitelný příjem, je dostatečný pro závěr, že byly vynaloženy na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Proto zákonodárce tyto případy řeší výslovnou zmínkou, že jde o výdaje (náklady) uznatelné, čímž odpadá potřeba testovat je podmínkami generální klauzule podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

V některých případech zákonodárce v rámci ust. § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů stanovuje podrobnější podmínky uznatelnosti, resp. připouští uznatelnost pouze určité části nákladů. Takovým případem jsou podle písm. j) bodu 4. citovaného ustanovení i výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na provoz vlastního stravovacího zařízení, kromě hodnoty potravin, nebo příspěvky na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů a poskytované až do výše 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu, maximálně však do výše 70 % stravného vymezeného pro zaměstnance v § 6 odst. 7 písm. a) při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin. (...) Za stravování ve vlastním stravovacím zařízení se považuje i stravování zabezpečované ve vlastním stravovacím zařízení prostřednictvím jiných subjektů.

Zákonodárce tak kombinací omezujících podmínek dociluje toho, že výdaje na stravování svých zaměstnanců bude poplatník zpravidla držet v přiměřených mezích, neboť nad určitý rámec již nejsou daňově uznatelné. Takže pak i nepeněžitý příjem zaměstnanců v podobě takto poskytnutého stravování se bude držet v přiměřených mezích, které umožní osvobodit jej paušálně od daně z příjmů ze závislé činnosti [viz § 6 odst. 9 písm. b) zákona o daních z příjmů]. Skutečnost, že dani z příjmů ze závislé činnosti není podroben nepeněžitý příjem zaměstnanců spočívající v tom, že jim je poskytnuto zaměstnavatelem stravování, je podpůrným argumentem pro závěr, že zákonodárce vůbec mohl vyloučit uznatelnost části nákladů vynaložených zaměstnavatelem na stravování zaměstnanců. Pokud by totiž nepeněžitý příjem spočívající v poskytnutém stravování

pokračování

podléhal dani z příjmů ze závislé činnosti, jednalo by se fakticky o součást mzdy, neboť zaměstnanec i zaměstnavatel by takové plnění jistě zohledňovali při sjednávání výše mzdy zaměstnance či jiných parametrů pracovněprávního vztahu a zaměstnanec by uvedený benefit dostával v přímé souvislosti s tím, že pro zaměstnavatele pracuje. Proto není důvodu pochybovat o ústavní konformitě ustanovení, které část nákladů na stravování zaměstnanců neumožňuje zaměstnavateli uplatnit jako daňově uznatelné, jelikož mu současně dává možnost srovnatelný benefit poskytnout zaměstnanci formou navýšení mzdy, která by pak u zaměstnance podléhala dani z příjmů fyzických osob a která by současně v plné míře byla daňově uznatelným výdajem (nákladem) zaměstnavatele. Ustanovení o částečné daňové uznatelnosti výdajů na stravování zaměstnanců tak lze považovat za daňové zvýhodnění zaměstnavatelů, zajišťují-li zaměstnancům stravování. Zákonodárce má relativně široký prostor pro úvahu, zda takové zvýhodnění poskytnout či nikoli, a pokud ano, v jaké výši a za jakých podmínek. Oproti tomu pokud jsou poplatníkem daně vynakládány výdaje (náklady) na dosažení, zajištění či udržení příjmu ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je prostor zákonodárce pro omezení uznatelnosti takových výdajů významně omezen požadavkem, aby byl zdaňován jen skutečný příjem poplatníka (viz k tomu výše citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu), a tedy aby daňově uznatelné byly zásadně všechny výdaje, které podmínky generální klausule podle citovaného ustanovení splňují.

Dikce ust. § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. zákona o daních z příjmů je vcelku jednoznačná a neposkytuje prostor pro srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy, z nichž by bylo třeba vybrat tu, která je pro poplatníka nejvýhodnější (viz např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS, zejm. body 56. - 64., nebo nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, zejm. bod 36.). Zákonodárce zde rozlišuje dvě základní formy zabezpečení stravování pro zaměstnance: 1) provoz vlastního stravovacího zařízení, jímž se rozumí i provoz vlastního stravovacího zařízení prostřednictvím jiných subjektů, a 2) příspěvek na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů. „Příspěvkem na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů“ lze stěží rozumět cokoli jiného než výdaje (náklady) vynaložené za účelem toho, aby třetí subjekty poskytovaly zaměstnancům stravování. Konkrétní právní charakter příspěvku či jeho části je v tomto ohledu nerozhodný. Je tedy lhostejné, zda poplatník od třetích subjektů např. přímo kupuje stravování v jejich stravovacím zařízení (předplácí zaměstnancům obědy) nebo dává zaměstnancům peníze v hotovosti s tím, že zaměstnanec musí následně prokázat, že je vynaložil na zajištění svého stravování, anebo se připojí k některému ze systémů stravenek uplatnitelných v různých stravovacích zařízeních a ponechává tak zaměstnancům v podstatné míře volbu, kde se budou stravovat. V každém případě je podle ust. § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. zákona o daních z příjmů daňově uznatelných pouze 55 % z jím celkově vynaložených výdajů (nákladů), přepočtených na cenu jednoho jídla, za dodržení maximální hranice vycházející z maximální výše nezdanitelných cestovních náhrad zaměstnance podle ust. § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů. Pokud tedy poplatník kupuje od zprostředkovatele stravenky v určité hodnotě a platí za ně vedle jejich nominální hodnoty i určitý poplatek za zprostředkování fungování celého stravenkového systému, je poplatek za zprostředkování součástí příspěvku poskytovaného zaměstnanci. Uvedený závěr ostatně plyne i ze smyslu a účelu a ekonomické podstaty stravenkového systému. Stravenky jsou poukázkami, za něž lze koupit pouze vybrané zboží a pouze u

vybraných prodejců. Jejich smyslem je dát zaměstnanci svobodu volby při výběru konkrétního stravovacího zařízení, ovšem zároveň zajistit, že stravenky budou utráceny pouze za stravování. Poplatek za zprostředkování bývá často jedním z atributů celého stravenkového systému, jenž vytváří mezi jeho účastníky potřebné právní a ekonomické vazby. Samotná skutečnost, zda konkrétní stravenkový systém obsahuje poplatky za zprostředkování, anebo nikoli, případně kdo takové poplatky platí a kdo ne, je pro jeho daňověprávní zařazení irelevantní a je věcí smluvního ujednání účastníků stravenkového systému. Poplatek za zprostředkování, pokud existuje, je z hledisek ust. § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. zákona o daních z příjmů významný pouze v případě, je-li placen zaměstnavatelem, neboť pak je zásadně součástí ceny jídla, jejíž zákonem předepsaná část je daňově uznatelným výdajem (nákladem).

V tomto ohledu je tedy zcela nerozhodné, jak je o různých způsobech zajištění stravování účtováno a jakou povahu mají stravenky z hlediska účetního, neboť zákon o daních z příjmů obsahuje autonomní a relativně ucelenou právní úpravu, z níž je zřejmé, co a v jaké míře má být za daňově uznatelný výdaj (náklad) považováno. Ani pokyn D-300, který ve třetí větě bodu 19. výkladu k ust. § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů uvádí, že při zajištění stravování prostřednictvím stravenek se cenou jídla rozumí hodnota stravenky včetně poplatku za zprostředkování jejího prodeje, neobsahuje nic, co by se vymykalo rámci zákona. Pouze pro konkrétní poměrně frekventovaný druh zajištění stravování prostřednictvím stravenek stvrzuje závěr bez obtíží vyvoditelný z textu zákona.

Nejvyšší správní soud proto podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Učinil tak postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 20. února 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu