



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **PROXY, a.s.**, se sídlem Plzeňská 3217/16, Praha 5, zast. Mgr. Jiřím Šafkou, advokátem se sídlem Pod Hybšmankou 2339/19, Praha 5, proti žalované: **Česká správa sociálního zabezpečení**, se sídlem Křížová 25, Praha 5, proti rozhodnutí žalované ze dne 25. 9. 2015, čj. 42000/008832/15/010/ZT, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 4. 2019, čj. 10 Ad 23/2015-42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Jádrem sporu je otázka, zda měla žalobkyně částky, které uhradila za své zaměstnance - daňové poradce na pojištění profesní odpovědnosti a členské příspěvky Komoře daňových poradců ČR, zahrnout do vyměřovacích základů zaměstnanců pro odvod pojistného na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

[2] Spor žalobkyně a správních orgánů trvá již od roku 2006, kdy Pražská správa sociálního zabezpečení (PSSZ) provedla u žalobkyně kontrolu zaměřenou na plnění povinností v nemocenském pojištění, důchodovém pojištění a při odvodu pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Zjištěné nedostatky PSSZ shrnula v kontrolní zprávě ze dne 5. 5. 2006. Současně vydala platební výměr, ve kterém poprvé uložila žalobkyni povinnost uhradit nedoplatek na pojistném. Žalobkyně se proti postupu PSSZ bránila opravnými prostředky, kterým bylo (částečně) vyhověno. Správní orgány i soudy ve věci vydaly řadu rozhodnutí (srov. podrobné shrnutí

procesního vývoje na s. 2 a 3 rozhodnutí žalované ze dne 25. 9. 2015 a v bodech 28. až 32. rozsudku městského soudu ze dne 23. 4. 2019, která jsou napadena kasační stížností v nynější věci).

[3] Předmětem přezkumu v nynější věci je platební výměr vydaný dne 23. 7. 2015. PSSZ tímto platebním výměrem uložila žalobkyni povinnost uhradit dlužné pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti ve výši 27 828 Kč a penále z tohoto dlužného pojistného vypočtené k datu 5. 5. 2006 ve výši 11 397 Kč, celkem tedy 39 225 Kč. Nedoplatek byl žalobkyni předepsán z důvodu, že do vyměřovacích základů pro odvod pojistného nezahrnula částky zaplacené za zaměstnance - daňové poradce na pojištění profesní odpovědnosti a členské příspěvky Komoře daňových poradců ČR. PSSZ se řídila závazným právním názorem městského soudu v rozsudku ze dne 30. 4. 2015, čj. 12 Ad 34/2010-68, který zrušil dřívější rozhodnutí žalované ze dne 19. 7. 2010 a platební výměr PSSZ ze dne 5. 5. 2010 a vrátil věc žalované k dalšímu řízení. V souladu s názorem vyjádřeným v cit. rozsudku PSSZ uvedla, že podle zákona o daňovém poradenství a stanov Komory daňových poradců ČR si každý člen - daňový poradce hradí členské příspěvky a pojištění profesní odpovědnosti sám. V posuzované věci však platby namísto daňových poradců odváděla žalobkyně. V obou případech se proto mělo jednat o plnění ve prospěch zaměstnance poskytnuté v souvislosti se zaměstnáním, tedy plnění věrnostní či stabilizační povahy dle § 5 odst. 2 písm. c) zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění účinném do 31. 12. 2006, na které se nevztahují výjimky v bodech 1 až 10 tohoto ustanovení.

[4] Žalobkyně se proti platebnímu výměru odvolala. Žalovaná rozhodnutím ze dne 25. 9. 2015 odvolání zamítla a platební výměr PSSZ potvrdila.

[5] Proti rozhodnutí žalované se žalobkyně bránila žalobou, kterou městský soud zamítl jako nedůvodnou. Městský soud zdůraznil, že zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, daňovému poradci ukládá povinnost pravidelně hradit pojištění profesní odpovědnosti a členské příspěvky. Za plnění těchto povinností je daňový poradce samostatně odpovědný bez ohledu na to, zda se nachází či nenachází v pracovněprávním vztahu. Městský soud nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že jí ze zákoníku práce vyplývala povinnost zaměstnancům tyto výdaje nahradit, jelikož souvisí s plněním pracovních úkolů. Příslušné výdaje totiž zaměstnancům nevznikly v důsledku plnění pracovněprávních úkolů, ale z důvodu jejich členství ve stavovské organizaci. Pokud se žalobkyně rozhodla splnit za daňové poradce povinnosti, k nimž byli zavázáni přímo tito daňoví poradci, učinila tak zcela dobrovolně. Městský soud nepřisvědčil ani tvrzením žalobkyně, že příjem na straně daňových poradců byl pouze zdánlivý. Žalobkyně zaplacením pojištění odpovědnosti a členských příspěvků zaměstnané daňové poradce finančně odbřemeno. V důsledku toho daňoví poradci nemuseli sami plnit jim zákonem uloženou povinnost a neztetnil se tak jejich majetek. Městský soud se dále neztotožnil s námitkami žalobkyně, podle kterých plnění v posuzované věci nemělo věrnostní či stabilizační povahu, jak vyžaduje § 5 odst. 2 písm. c) zákona č. 589/1992 Sb. Na základě gramatického výkladu tohoto ustanovení městský soud dospěl k závěru, že pokud je plnění zaměstnanci poskytnuto z důvodu trvání zaměstnání po určitou dobu nebo k určitému dni, má se současně za to, že takové plnění vstupuje do vyměřovacího základu, aniž je třeba v každém jednotlivém případě zkoumat jeho věrnostní či stabilizační povahu. Věrnostní či stabilizační povaha se předpokládá.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalované

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V ní nesouhlasí s názorem městského soudu, že částky, které za své zaměstnance - daňové poradce uhradila na pojištění odpovědnosti a členském příspěvku Komoře daňových poradců ČR, jsou příjmem zaměstnanců, který se zahrnuje do vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Stěžovatelka trvá na tom, že se jedná pouze o příjem zdánlivý. Plnění se reálně neprojeví v právní sféře zaměstnance zvýšením jeho majetku.

[7] Podle stěžovatelky se jedná o plnění bezprostředně související s výkonem daňového poradenství. Bez placení těchto nákladů by zaměstnaní daňoví poradci nemohli pracovní povinnosti vykonávat. Být daňovým poradcem není samostatný benefit, ale podmínka výkonu dané činnosti. Pojištění odpovědnosti a členský příspěvek nejsou pro zaměstnance jinak využitelné než v souvislosti s výkonem pracovních povinností vyplývajících ze zaměstnaneckého poměru ke stěžovateli. Zaměstnavatel je povinen ze zákona poskytnout náhrady výdajů, které zaměstnancům vzniknou při plnění pracovních povinností. Nákladem bezprostředně vzniklým v souvislosti s výkonem pracovních činností je také platba pojištění odpovědnosti a příspěvků Komoře daňových poradců ČR. Jelikož stěžovatelka jako zaměstnavatel plnila náhradovou povinnost vyplývající ze zákoníku práce, nemohlo se z logiky věci jednat o příjem zaměstnanců. Proto neexistuje důvod pro zahrnutí těchto plateb do vyměřovacích základů zaměstnanců pro odvod pojistného. Městský soud přesvědčivě nevysvětlil, v čem se nynější věc liší od situace, kdy zaměstnavatel hradí svým zaměstnancům jiné náklady bezprostředně související s výkonem pracovních povinností.

[8] Optikou argumentace městského soudu by příjmem zaměstnance musel být jakýkoliv výdaj vynaložený v souvislosti s výkonem zaměstnání, který zaměstnavatel zaměstnanci nahradí, přestože povinnost uhradit takový výdaj podle zákona stíhá přímo zaměstnance. Znamenalo by to například, že cena za školení při povinném zdokonalování odborné způsobilosti některých skupin řidičů či cena za pravidelná přezkoušení v jiných oborech jsou příjmem zaměstnance. I zde zákon ukládá povinnost plnit přímo zaměstnanci a bylo by možné uzavřít, že zaměstnavatel zaměstnance finančně odbřemení, pokud za něj školení uhradí. Obdobně lze nahlížet také na cestovní výdaje apod.

[9] Judikatura, na kterou odkázal městský soud v napadeném rozsudku, není na posuzovaný případ použitelná. Obdobnou situaci jako v nynější věci se však NSS zabýval v judikátu sp. zn. 5 Afs 68/2007, ve kterém se řešila otázka náhrady za použití vlastní střelné zbraně. Městský soud k tomuto judikátu stroze uvedl, že ho nelze na posuzovaný případ aplikovat, avšak tento závěr blíže nevysvětlil.

[10] Stěžovatelka poukazuje též na nerovné postavení mezi daňovými poradci. Zatímco samostatně výdělečně činní daňoví poradci si mohou náklady na pojištění odpovědnosti a členské příspěvky odečíst jako daňově uznatelné výdaje ze základu daně z příjmů, zaměstnaným daňovým poradcům zákon tuto možnost nedává. Veškeré náklady

zaměstnance spojené s výkonem pracovních činností nese zaměstnavatel. Závěr městského soudu, podle kterého je třeba plnění stěžovatelky považovat za příjem zaměstnaných daňových poradců, navíc vede k tomu, že zaměstnaní daňoví poradci jsou na rozdíl od samostatně výdělečně činných daňových poradců povinni hradit z pojištění odpovědnosti a členských příspěvků daň z příjmů, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, a zdravotní pojištění. Svoji argumentaci o nerovném postavení daňových poradců stěžovatelka rozvíjí odkazem na důvodovou zprávu k zákonu č. 492/2000 Sb.

[11] V závěru kasační stížnosti stěžovatelka upozorňuje také na nekonzistentnost v rozhodování městského soudu. Pokud jde o auditory, zaujal městský soud v předchozím rozsudku zcela opačný postoj, než v případě daňových poradců. Nesouhlasí ani s tím, že placení členských příspěvků a pojištění odpovědnosti je plněním věrnostní či stabilizační povahy.

[12] Žalovaná se ve vyjádření ztotožňuje s rozsudkem městského soudu a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Posuzovaná věc se týká nedoplatku na pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a penále vyměřeného za období od dubna 2004 do ledna 2006. Stěžovatelka hradila za své zaměstnance - daňové poradce členské příspěvky Komoře daňových poradců ČR a pojištění profesní odpovědnosti. Jádrem sporu je otázka, zda lze tyto částky považovat za příjem daňových poradců zaměstnaných u stěžovatelky, a zda měla stěžovatelka tyto částky zahrnout do vyměřovacích základů zaměstnanců pro odvod pojistného na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

[16] Podle § 5 odst. 1 písm. a) zákona č. 589/1992 Sb. o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění účinném do 31. 12. 2006 (dále jen „zákon č. 589/1992 Sb.“), je vyměřovacím základem zaměstnance *úhrn příjmů zúčtovaných mu organizací nebo malou organizací v souvislosti s výkonem zaměstnání, které zakládá účast na nemocenském pojištění, s výjimkou nezapočitatelných příjmů, jimiž jsou:*

1. náhrady výdajů, popřípadě jejich části, které nepodléhají dani z příjmu fyzických osob,
2. náhrady škody,
3. odměny vyplacené podle zákona o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích,
4. **hodnota (finanční ocenění) poskytnutých nepeněžních plnění, která nepodléhají dani z příjmu fyzických osob** (pozn. zvýraznění doplnil NSS).

[17] Podle § 5 odst. 2 písm. c) zákona č. 589/1992 Sb. se do vyměřovacího základu zaměstnance dále zahrnují tyto příjmy zúčtované zaměstnanci organizací nebo malou

pokračování

organizací v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá jeho účast na nemocenském pojištění:

c) plnění věcnostní nebo stabilizační povahy; za taková plnění se vždy považují plnění poskytnutá z důvodu trvání zaměstnání po určitou dobu nebo k určitému dni, s výjimkou:

1. věcnostního přídatku horníkům;
2. náborových příspěvků doosídleným;
3. částky, kterou zaměstnavatel zaplatil za zaměstnance za poskytnutou zdravotní péči nehrázenou ze všeobecného zdravotního pojištění;
4. jednorázové nevratné sociální výpomoci poskytnuté zaměstnanci v mimořádně závažných případech;
5. částky poskytnuté zaměstnavatelem jako sociální příspěvek k zabránění výraznému poklesu životní úrovně v době pracovní neschopnosti delší šesti týdnů;
6. pojistného zaplaceného zaměstnavatelem za zaměstnance na jeho úrazové pojištění, zdravotní pojištění, penzijní připojištění se státním příspěvkem a na jeho pojištění pro případ dožití nebo pro případ smrti nebo dožití nebo důchodové pojištění;
7. **peněžního či nepeněžního plnění, zvýhodnění, příspěvku, příplatku, odstupného, popřípadě dalších částek osvobozených od daně z příjmů** (pozn. zvýraznění doplnil NSS);
8. částky, o kterou je úhrada zaměstnance za výrobky nebo služby poskytnuté zaměstnavatelem nižší, než je jejich obvyklá cena;
9. částky ve výši 1% pořizovací ceny motorového vozidla za kalendářní měsíc, je-li poskytnuto zaměstnavatelem zaměstnanci k používání pro služební i soukromé účely;
10. odstupného poskytnutého zaměstnanci ve výši podle zákoníku práce a odchodného.

[18] NSS nesouhlasí s názorem stěžovatelky, že částky, které uhradila za zaměstnané daňové poradce na pojištění odpovědnosti a členské příspěvky, jsou jen zdánlivým příjmem daňových poradců. Jak správně připomněl městský soud v bodě 45. napadeného rozsudku, každý daňový poradce je podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR (dále jen „zákon o daňovém poradenství“), samostatně odpovědný za úhradu členských příspěvků a pojištění odpovědnosti za škodu. Ustanovení § 6 odst. 9 zákona o daňovém poradenství, ve znění do 31. 12. 2010, konkrétně stanoví, že *daňový poradce je dále povinen*

- a) *před zahájením výkonu daňového poradenství uzavřít smlouvu o pojištění odpovědnosti za škodu, která by mohla vzniknout v souvislosti s výkonem daňového poradenství, a být takto pojištěn po celou dobu, po kterou vykonává daňové poradenství [...],*
- f) *platit komoře členský příspěvek, a to ve výši a lhůtě stanovené ve stanovách komory, dodržovat stanovy komory a jiné řády vydané komorou.*

Daňovým poradcem se podle § 3 odst. 2 zákona o daňovém poradenství, ve znění do 30. 6. 2008, rozumí *fyzická osoba, zapsaná v seznamu daňových poradců (dále jen „seznam“) podle § 4 odst. 2 a 3 nebo fyzická osoba zaregistrovaná v seznamu podle § 4 odst. 4; seznam vede komora.*

[19] Zákon o daňovém poradenství tyto zvláštní povinnosti ukládá plošně všem daňovým poradcům bez ohledu na to, zda se nachází v pracovněprávním vztahu (srov. např. odlišnou úpravu v § 16 odst. 1 zákona č. 360/1992 Sb., o výkonu povolání autorizovaných architektů, a o výkonu povolání autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě; či rozdílnou úpravu auditorské činnosti popsanou v rozsudku ze dne 3. 4. 2014, čj. 9 Afs 95/2012-37, který se týká dnes již neúčinného zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech). Nutno podotknout, že zákon o daňovém poradenství, ve znění do 30. 6. 2008, žádným způsobem nereguloval poskytování daňového poradenství právníckými osobami. Právníckým osobám zaměstnávajícím daňové poradce zákon neukládal žádná konkrétní

práva či povinnosti. Tento stav změnila až s účinností od 1. 7. 2008 novela provedená zákonem č. 189/2008 Sb., která však nespadá do období posuzovaného v nynější kauze (srov. bod [15]). Není proto pochyb o tom, že v posuzovaném období byli k úhradě členských příspěvků podle zákona o daňovém poradenství povinni jen a pouze jednotliví daňoví poradci.

[20] Stěžovatelka tedy úhradou členských příspěvků a pojištění odpovědnosti plnila povinnosti, které tížily jednotlivé daňové poradce. NSS je proto na rozdíl od stěžovatelky přesvědčen, že plnění stěžovatelky se pozitivně projevilo v majetkové sféře daňových poradců zvýšením jejich majetku.

[21] Stěžovatelka v kasační stížnosti zdůrazňuje, že pojištění odpovědnosti a členský příspěvek nejsou pro zaměstnance jinak využitelné, než v souvislosti s výkonem pracovních povinností vyplývajících ze zaměstnaneckého poměru ke stěžovateli. Podle NSS však nelze na funkci členských příspěvků a pojištění odpovědnosti za škodu nahlížet zužujícím pohledem a vnímat je jen jako nezbytnou podmínku k výkonu práce pro stěžovatelku. Plnění těchto povinností umožňuje daňovému poradci využívat práva spojená s členstvím v Komoře daňových poradců ČR, jako je např. právo volit a být volen do orgánů Komory, právo předkládat své návrhy, podněty, připomínky, stížnosti orgánům Komory, právo být evidován ve veřejně dostupném seznamu daňových poradců atd.

[22] NSS nemohl stěžovatelce přisvědčit ani v tom, že úhradou členských příspěvků a pojištění odpovědnosti plnila náhradovou povinnost vyplývající ze zákoníku práce. NSS odkazuje především na bod 46. napadeného rozsudku, ve kterém městský soud vysvětlil, že výdaje zaměstnaným daňovým poradcům nevznikly v důsledku plnění pracovněprávních úkolů, ale z důvodu jejich povinného členství ve stavovské organizaci sdružující všechny osoby, které vykonávají daňové poradenství. Stěžovatelce lze dát za pravdu, že bez úhrady těchto výdajů by daňoví poradci nemohli plnit povinnosti plynoucí z pracovního poměru. To je však až sekundární důsledek. NSS proto souhlasí s městským soudem, že stěžovatelka nebyla dle zákoníku práce povinna daňovým poradcům tento výdaj hradit. Městský soud podle NSS zřetelně vysvětlil, v čem se plnění stěžovatelky liší od jiných nákladů bezprostředně souvisejících s výkonem pracovních povinností.

[23] Stěžovatelka v kasační stížnosti jmenuje další příklady, jako jsou školení, zdokonalování odborné způsobilosti zaměstnanců či cestovní výdaje, které by optikou argumentace městského soudu musely být také považovány za příjmy zaměstnance.

[24] NSS k tomu uvádí následující. Odpověď na otázku, zda se konkrétní plnění považuje za příjem vstupující do základu daně, respektive též do vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti, poskytuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou všechny příjmy těchto osob, kromě příjmů vyloučených obecně z předmětu daně podle § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů a příjmů vyloučených speciálně pro jednotlivé druhy příjmů vymezené v § 6 až § 10 zmiňovaného zákona (u příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků tak dále nejsou předmětem daně příjmy vymezené v § 6 odst. 7 a odst. 11 zákona o daních z příjmů). Ustanovení § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2006, výslovně deklaruje, že náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti se nepovažují za příjmy ze závislé činnosti a nejsou

pokračování

předmětem daně. Obdobně se podle tohoto ustanovení za příjmy ze závislé činnosti nepovažuje například hodnota osobních ochranných pracovních prostředků, hodnota pracovního oblečení, náhrada za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů atd.

[25] Vyměřovací základ pro odvod pojistného navíc netvoří příjmy, které zákon o daních z příjmů osvobozuje od daně (srov. zvýrazněný text v bodech [16] a [17]). Příjmy osvobozené od daně zákon o daních z příjmů vyjmenovává v § 4 a také v § 6 odst. 9, který se specificky zaměřuje na plnění poskytovaná zaměstnavatelem. Mezi příjmy, které se osvobozují od daně, patří například také stěžovatelkou zmiňované *částky vynaložené zaměstnavatelem na doškolení zaměstnanců, které souvisí s jeho podnikáním* [viz § 6 odst. 9 písm. a) zákona o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2006].

[26] Na rozdíl od stěžovatelkou zmiňovaných příkladů, částky vynaložené zaměstnavatelem na pojištění profesní odpovědnosti daňového poradce a na členské příspěvky Komoře daňových poradců ČR nespádají ani do kategorie, kterou zákon o daních z příjmů nepovažuje za příjem, ani do kategorie, která se od daně z příjmů osvobozuje. Toto nepeněžitě plnění zaměstnavatele zaměstnanci (nepeněžitý příjem zaměstnance) vstupuje do základu daně z příjmů, a potažmo také do základu pro odvod pojištění na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.

[27] Z těchto důvodů se na posuzovanou věc nemůže aplikovat ani rozsudek ze dne 28. 2. 2008, čj. 5 Afs 68/2007-121, č. 1574/2008 Sb. NSS, kterým argumentuje stěžovatelka v kasační stížnosti. V citovaném rozsudku se řešila otázka náhrady za použití vlastní střelné zbraně, která se podle § 6 odst. 7 písm. c), d) a odst. 8 zákona o daních z příjmů při splnění zákonných předpokladů nepovažuje za příjem ze závislé činnosti a není předmětem daně. Městský soud podle NSS dostatečně vysvětlil, proč tento judikát na nynější věc nedopadá.

[28] V další kasační námitce stěžovatelka obecně poukazuje na to, že zákon neumožňuje zaměstnancům odečítat si ze svého závislého příjmu pro účely zdanění výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. NSS souhlasí se stěžovatelkou, že pokud si zaměstnaný daňový poradce hradí členské příspěvky a pojištění odpovědnosti sám z vlastních zdrojů, jedná se o výdaj, který však nelze odečíst od základu daně (srov. *a contrario* § 15 zákona o daních z příjmů, obsahující částky, které je možné odečíst od základu daně). Samostatně výdělečně činný daňový poradce si naproti tomu může tyto výdaje uplatnit jako daňově uznatelný náklad snižující základ pro výpočet daně [srov. § 24 odst. 2 písm. d) a e) zákona o daních z příjmů]. Přestože lze v tomto ohledu spatřovat v postavení daňových poradců určitou disproporci, nepovažuje NSS tuto skutečnost za nepřiměřenou či dokonce neústavní. Je na vůli zákonodárce, jak nastaví daňový systém, přičemž daňová zátěž nemusí být nastavena rovnoměrně [srov. k tomu též nedávný názor Ústavního soudu, dle něhož daně a daňový systém „plní tři základní funkce – alokační, distribuční a stabilizační, jejichž nastavení náleží do kompetence demokraticky zvoleného zákonodárce. Chtěl-li by Ústavní soud hodnotit jejich protiústavnost, vstupoval by do pole jednotlivých politik, jejichž racionalitu nelze z hlediska ústavnosti dost dobře hodnotit“, viz náleze ze dne 1. 10. 2019, sp. zn. Pl. ÚS 5/19 (303/2019 Sb.), *Zdanění církevních restitucí*, bod 48].

[29] Stěžovatelka dále spatřuje nerovné postavení mezi samostatně výdělečně činnými a zaměstnanými daňovými poradci v tom, že jen u zaměstnaných daňových poradců se

částky uhrazené na pojištění odpovědnosti a členské příspěvky považují za příjem, ze kterého musí hradit daň z příjmů, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, a zdravotní pojištění. NSS podotýká, že za příjem zaměstnaných daňových poradců se částky uhrazené na pojištění odpovědnosti a členské příspěvky považují z logiky věci pouze tehdy, pokud je za zaměstnance hradí zaměstnavatel. Je pravda, že o tento příjem se zaměstnaným daňovým poradcům zvýší vyměřovací základ pro úhradu daně z příjmů a odvod pojistného. Stěžovatelka však opomíjí důležitou skutečnost, a to že na rozdíl od zaměstnaných daňových poradců, kterým hradí členské příspěvky a pojištění odpovědnosti zaměstnavatel, samostatně výdělečně činní daňoví poradci si hradí tyto náklady vždy z vlastních finančních prostředků. NSS s ohledem na tuto skutečnost nepovažuje za nerovné, že u samostatně výdělečně činných daňových poradců se vyměřovací základ pro úhradu daně z příjmů a odvod pojistného o tuto částku nenavýší, resp. že si daňoví poradci mohou tuto částku uplatnit jako daňově uznatelný výdaj.

[30] Stěžovatelka na podporu své argumentace cituje také pasáž z důvodové zprávy k novele zákona o daních z příjmů provedené zákonem č. 492/2000 Sb. Důvodová zpráva navrhuje u poplatníků s příjmy ze závislé činnosti, kteří jsou v případech stanovených zákonem povinni hradit právníkům osobám členské příspěvky, *„aby u těchto poplatníků, kteří nemohou uplatňovat pro účely zjištění základu daně výdaje, byla částka příspěvků z povinného členství odečtena ze základu daně zaměstnavatelem jako nezdanitelná částka. Ze stejných důvodů se navrhuje osvobodit od daně uvedené příspěvky v případě, že je za zaměstnance hradí zaměstnavatel“*. Navrhované řešení však nenašlo odraz v zákoně o daních z příjmů. Částka příspěvku z povinného členství není zahrnuta mezi nezdanitelnými částkami (srov. § 15 zákona o daních z příjmů) ani mezi částkami osvobozenými od daně (srov. § 4 a § 6 odst. 9 téhož zákona).

[31] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti namítá, že rozhodovací praxe městského soudu není konzistentní, neboť v případě auditorů zaujal městský soud v rozsudku ze dne 30. 4. 2015, čj. 12 Ad 34/2010-68, zcela opačný postoj a uzavřel, že členské příspěvky a pojištění odpovědnosti nepatří do vyměřovacího základu pro odvod pojistného. Podle NSS však městský soud v citovaném rozsudku přesvědčivě vysvětlil, v čem se situace auditorů liší. Subjektem povinným k placení členských příspěvků a pojištění odpovědnosti je na rozdíl od posuzované věci auditorská společnost, nikoliv zaměstnaní auditori (srov. také rozsudek 9 Afs 95/2012 cit. v bodě [19]). NSS se detailněji nezabýval námitkami stěžovatelky o tom, že argumentace městského soudu o poplatkové povinnosti auditorské společnosti je protiústavní, protože ji městský soud odvodil pouze na základě stavovského předpisu. Poplatková povinnost auditorů není předmětem přezkumu v posuzované věci.

[32] Konečně v poslední kasační námitce stěžovatelka brojí proti tomu, že úhradu členských příspěvků a pojištění odpovědnosti správní orgány posoudily jako plnění věrnostní nebo stabilizační povahy podle § 5 odst. 2 písm. c) zákona č. 589/1992 Sb.

[33] Podle § 5 odst. 2 písm. c) zákona č. 589/1992 Sb., ve znění do 31. 12. 2006, se do vyměřovacího základu zaměstnance pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti zahrnovalo také *plnění věrnostní nebo stabilizační povahy; za taková plnění se vždy považují plnění poskytnutá z důvodu trvání zaměstnání po určitou dobu nebo k určitému dni*. Zákon z tohoto ustanovení vyňal celkem

pokračování

deset typů plnění (srov. bod [17]), stěžovatelka však nenamítá použitelnost ani jedné z nich. NSS se proto zabýval jen tím, zda plnění v posuzované věci má stabilizační či věrnostní povahu.

[34] NSS přiznává, že odůvodnění městského soudu je do jisté míry zkratkovité. NSS na rozdíl od městského soudu neshledal, že by stěžovatelka poskytovala daňovým poradcům plnění z důvodu trvání zaměstnání po určitou dobu nebo k určitému dni. Stěžovatelka v kasační stížnosti správně poukazuje na to, že pojištění odpovědnosti i členské příspěvky platila bez ohledu na to, jak dlouho u ní byli daňoví poradci zaměstnání a bez podmínky setrvání v zaměstnání k určitému dni. K naplnění hypotézy § 5 odst. 2 písm. c) za středníkem nestačí, že byli daňoví poradci v pracovním poměru v době, kdy stěžovatelka realizovala úhrady členských příspěvků a pojištění odpovědnosti. Podle NSS bylo nezbytné dále zkoumat věrnostní nebo stabilizační povahu stěžovatelkou poskytnutého plnění.

[35] Podle NSS mělo plnění stěžovatelky, která za zaměstnané daňové poradce pravidelně hradila členské příspěvky a pojištění odpovědnosti, stabilizační charakter. Jak zmínila již žalovaná v napadeném správním rozhodnutí, stěžovatelka hradila tyto částky za své zaměstnance dobrovolně. Tím byli daňoví poradci – stěžovatelčini zaměstnanci – zvýhodnění oproti jiným daňovým poradcům pracujícím jako osoby samostatně výdělečně činné či zaměstnaným ve společnosti, která tento benefit zaměstnancům nenabízí. Okamžikem ukončení pracovního poměru u stěžovatelky si musí daňoví poradci hradit členské příspěvky a pojištění odpovědnosti sami. Plnění stěžovatelky tedy motivuje zaměstnané daňové poradce k tomu, aby setrvali v pracovním poměru u stěžovatelky.

[36] NSS se proto neztotožnil ani s poslední námitkou stěžovatelky.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] S ohledem na vše výše uvedené proto NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[38] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalované náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. prosince 2019

Zdeněk Kühn
předseda senátu