ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka 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. 47000/007297/19/47091/010/KK-96/2019/PVM2,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

III. Žalované **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Okresní správa sociálního zabezpečení Zlín (dále jen OSSZ) platebním výměrem ze dne 10. 5. 2019, č. 26/179/19/775, č. j. 47014/028733/19/010/BJ (dále jen „platební výměr“), uložila žalobci jakožto zaměstnavateli 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. 47000/007297/19/47091/010/KK-96/2019/PVM2 (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 námitky. Žalobce brojí také proti tomu, že žalovaná dle svých slov výklad zákona konzultovala s Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj. Žalovaná se k odvolacím námitkám 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. Předchozí rozhodnutí soudů a další vyjádření žalobce

5. Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 12. 1. 2021, č. j. 31 Ad 8/2019-44 (dále jen „předchozí rozsudek krajského soudu“), zrušil napadené rozhodnutí, jakož i jemu předcházející platební výměr, a věc vrátil žalované k dalšímu řízení. Shledal totiž, že správní orgány nesprávně interpretovaly a aplikovaly § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Krajský soud dospěl k závěru, že za nepeněžité plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci lze považovat i poskytnutí příspěvku na dovolenou zaměstnanci na pokrytí jeho výdajů prokazatelně vynaložených za tímto účelem.

6. Na základě kasační stížnosti žalované Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) svým rozsudkem ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Ads 31/2021-28 (dále jen „zrušující rozsudek NSS“), zrušil předchozí rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl totiž

k závěru, že § 6 odst. 9 písm. d) ZDP předpokládá nepeněžitou formu plnění, což není splněno v případě poskytnutí peněžní částky na účet zaměstnance.

7. Žalobce ve svém následném vyjádření obsáhle polemizuje se závěry NSS a rozporuje především závěr, že pro účely § 6 odst. 9 písm. d) ZDP je rozhodující nejen účel, ale i forma plnění. Poukazuje na to, že v případě příspěvku na pořízení zdravotnických prostředků brání vystavení faktury na zaměstnavatele legislativní překážky. Rozporuje také výklad § 6 odst. 7 písm. c) ZDP ze strany NSS a argumentuje ve prospěch závěru, že samotné poskytnutí finanční částky zaměstnanci spadá pod toto ustanovení. Vymezuje se také proti závěru NSS, že § 25 odst. 1 písm. h) ZDP není relevantní. Domněnka NSS, že žalobce nepověřil zaměstnance k nákupu jeho jménem, postrádá logiku, neboť v takovém případě by žalobce odmítl výdaje proplatit.

IV. Nové posouzení věci krajským soudem

8. 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.

9. 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 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 předestřela 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.

10. 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“).

11. Podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP 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 20 000 Kč za zdaňovací období.

12. Žalovaná zastává názor, že shora popsané plnění je plněním peněžním, a proto osvobození od daně nepodléhá.

13. Krajský soud s ohledem na závazný právní názor vyjádřený ve zrušujícím rozsudku NSS konstatuje, že tato úvaha žalované je v souladu se zákonnou úpravou. K obsáhlé polemice žalobce s názorem NSS krajský soud pouze dodává, že není oprávněn jakkoliv přezkoumávat či hodnotit závěry NSS a jeho právním názorem je vázán. Nové argumenty žalobce nejsou novými námitkami (ostatně v takovém případě by se jednalo o námitky nepřípustné, neboť by byly uplatněny po uplynutí lhůty pro podání žaloby – viz § 72 odst. 1 ve spojení s § 71 odst. 2 s. ř. s.), a jsou tudíž implicitně vypořádány již ve zrušujícím rozsudku NSS. V něm NSS vyjádřil jednoznačný komplexní pohled na interpretaci zákona i jeho aplikaci v dané konkrétní věci. Není úkolem krajského soudu závěry NSS dále „obhajovat“ či podporovat dalšími argumenty v důsledku pokračující polemiky žalobce se zrušujícím rozsudkem NSS. K nově uplatněným argumentům se proto zdejší soud podrobněji nevyjadřuje, ve svých úvahách vychází ze zrušujícího rozsudku NSS a v podrobnostech odkazuje na jeho odůvodnění.

14. Ze znění § 6 odst. 9 písm. d) bodu 1 ZDP podle NSS plyne, že pro osvobození od daně z příjmů u poskytnutí rekreace je nutné splnění následujících předpokladů: 1) jedná se o nepeněžité plnění, 2) poskytnuté zaměstnavatelem (jménem zaměstnavatele), 3) 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, 4) na poskytnutí rekreace a zájezdu zaměstnanci. Je na zákonodárci, aby vymezil předpoklady, které je třeba pro osvobození od daně z příjmů splnit. I při vymezení uvedených předpokladů je však třeba nadále rozlišovat, zda se jedná o zákonný požadavek formy, v níž musí být plnění poskytnuto nebo o vymezení účelu, ke kterému bylo poskytnuto.

15. V projednávané věci podle NSS nebyl splněn již první předpoklad, a to forma poskytnutého plnění. Při posuzování poskytovaného plnění je sice v souvislosti s nepeněžitým plněním třeba zkoumat účel, k jakému je plnění poskytnuto, nicméně tento předpoklad není jediný. Podstatou nepeněžitého plnění je kromě omezeného účelu, na který je poskytován, i právě ona forma, ve které je poskytnut. Z povahy věci je za nepeněžité plnění třeba považovat takové plnění, které není poskytováno v penězích, resp. není ani směnitelné za peníze či jiné obdobné prostředky či plnění. Zákon o daních z příjmů sice tento pojem blíže nedefinuje, nicméně NSS se jeví naprosto jednoznačným. V rámci své argumentace NSS také zdůraznil rozdíl mezi poskytnutím plnění formou účelově vázaných poukázek a poskytnutím finanční částky.

16. Podle NSS není nijak zajištěno, že zaměstnanec využije poskytnutou finanční částku k určenému účelu. Není podstatné, že v tomto případě k faktickému využití k rekreaci došlo (zda byly opravdu využity přímo poskytnuté prostředky na rekreaci k rekreaci, nebo byla rekreace hrazena z jiných prostředků daného zaměstnance, nelze s ohledem na povahu peněz zjistit). V podstatě dochází k tomu, že je-li plnění poskytnuto ve formě finančních prostředků, není dispozice s nimi nijak fakticky omezena a jedná se o standardní součást mzdy, tedy o zdanitelný příjem podléhající zdanění a sociálnímu pojištění.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

17. NSS proto uzavřel, že za nepeněžní plnění lze pro účely § 6 odst. 9 písm. d) ZDP považovat ta plnění, kdy zaměstnavatel hradí peněžní částku osobě odlišné od zaměstnance a jeho rodinného příslušníka (pokud není poskytovatelem rekreačního zařízení přímo zaměstnavatel), a tato osoba poskytne těmto osobám určitou výhodu či službu (a to jak do budoucna, tak za určitých okolností i zpětně). Jedině tak lze dosáhnout toho, že „zaměstnavatel poskytne rekreaci" – zaměstnavatel poskytne nebo zařídí již hotovou službu, kterou je rekreace nebo zájezd.

18. Na uvedeném závěru podle NSS nic nemění ani soudem uváděný § 25 odst. 1 písm. h) ZDP, neboť ten pouze upravuje výčet daňově uznatelných výdajů zaměstnavatele, tj. daňové ošetření daného nákladu na straně zaměstnavatele. NSS se proto neztotožnil se závěrem krajského soudu, že uvedené ustanovení je nepřímou novelou § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Ačkoliv spolu tato dvě ustanovení souvisí, jedná se podle NSS o odlišné instituty stojící „naproti sobě", jimiž jsou na straně jedné daňově neuznatelné výdaje zaměstnavatele a na straně druhé příjmy zaměstnance osvobozené od daně z příjmů ze závislé činnosti.

19. NSS učinil také závěr, že i v případě příspěvku na zdravotnické potřeby může jít o nepeněžité plnění, pokud si zaměstnanec na zdravotnické potřeby na předpis nechá ve specializované prodejně zdravotnických potřeb vystavit fakturu, která bude následně zaměstnavatelem proplacena.

20. Na situaci podle NSS nedopadá ani § 6 odst. 7 písm. c) ZDP. Tento hovoří o částkách přijatých zaměstnancem zálohově od zaměstnavatele, aby je jménem zaměstnavatele vydal, nebo částkách náhrad za prokázané výdaje ze strany zaměstnance, které jsou ve prospěch zaměstnavatele (jako by je vynaložil sám zaměstnavatel), z nichž nemá žádný prospěch. O tato plnění se však podle NSS v projednávané věci nejedná. Žalobce zaměstnancům neposkytl žádné zálohové platby, náhrady za prokázané výdaje ani z ničeho neplyne, že by zaměstnavatel zaměstnance pověřil k nákupu jeho jménem. Z toho důvodu nelze ani uvažovat o možnosti uplatnění tohoto ustanovení. Žalobce zaměstnancům poskytl zaměstnanecký benefit (jak to sám nazývá), tedy určitou výhodu poskytnutou nad rámec mzdy, ze které má zaměstnanec nějaký prospěch. Aplikaci uvedeného ustanovení tak brání to, že na jedné straně stojí poskytnutí zaměstnaneckého benefitu osvobozeného od daně podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů oproti druhé straně, která podle § 6 odst. 7 písm. c) téhož zákona není považována za příjem ze závislé činnosti a není předmětem daně, neboť se jedná o částku poskytnutou zaměstnanci zaměstnavatelem, aby jeho jménem uhradil zboží či službu přímo nebo nepřímo související s jeho činností. Účel poskytnutí finančních částek podle odst. 7 je tak zcela odlišný od účelu poskytnutí plnění dle odst. 9.

21. NSS nepřisvědčil ani argumentaci žalobce poukazující na novelizovanou úpravu příspěvku na stravování, kdy zákoník práce pracuje jak s příspěvky v peněžní, tak v nepeněžní formě, což se následně odráží v § 6 odst. 9 písm. b) ZDP. Za nepeněžité plnění se typicky považují stravenky (obdoba jiných poukázek poskytovaných k určitému účelu). S účinností od 1. 1. 2021 byl novelizován § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP, který připouští příspěvek zaměstnavatele na stravování jak v nepeněžní podobně, tak v podobě peněžitého příspěvku na stravování. Výslovně je zde rozlišeno, že se jedná o dvě různé a nezaměnitelné formy plnění, což přisvědčuje shora vysloveným závěrům. Pokud by byl přijat závěr krajského soudu o rozšíření výkladu pojmu „nepeněžité plnění" i na poskytnutí finančních prostředků (nad vyjádřený úmysl zákonodárce), nebylo by podle NSS třeba žádných novelizací v této oblasti, neboť by bylo lze obdobné situace řešit pouhým rozšiřujícím

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

výkladem. Rozšíření této uzavřené skupiny osvobozených příjmů bez opory v platné právní úpravě, je však nepřijatelné.

22. Krajský soud proto ve světle úvah NSS uzavírá, že sporné plnění je plněním peněžitým. V důsledku toho u tohoto plnění nebyly splněny podmínky pro osvobození od daně z příjmů ve smyslu § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Dané plnění je tudíž součástí vyměřovacího základu dle § 5a ve spojení s § 5 odst. 1 zákona o pojistném na sociální zabezpečení.

23. Soud se dále zabýval procesními námitkami žalobce, nicméně ani ty neshledal důvodnými.

24. K námitce týkající se konzultace právního názoru s finančním úřadem soud uvádí, 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 odkázal). 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 by proto mohla být pouze nezákonnost právního názoru, nikoliv to, že výklad zákona byl příslušným úředníkem konzultován s další osobou.

25. Důvodnými nejsou ani námitky, že se žalovaná nevypořádala s některými námitkami, respektive spíše argumenty žalobce. Úkolem žalované bylo sice posoudit důvodnost odvolacích námitek, ovšem to neznamená, že by musela nutně reagovat na každý dílčí argument žalobce. Žalovaná jasně uvedla, jaká právní úprava podle ní na případ dopadá a jak má být interpretována a také aplikována na daný konkrétní skutkový stav. Jestliže přijala zcela jednoznačný výklad zákona, implicitně tím vyjádřila svůj názor, že dílčí argumenty žalobce podporující odlišný výklad zákona jsou liché.

26. Na závěr soud dodává, že pro posouzení zákonnosti závěrů žalované ohledně interpretace a aplikace zákona o pojistném na sociální zabezpečení a ZDP je podstatný obsah napadeného rozhodnutí, nikoliv hodnocení provedené kontrolním orgánem v protokolu o kontrole. Námitky směřující proti úvahám kontrolního orgánu a kompetentnosti jeho pracovníků proto nemohou vést bez dalšího k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Nelze souhlasit ani s námitkou, že se žalovaná měla vyjádřit k tomu, zda byly správné úvahy kontrolního orgánu týkající se účtování žalobce. Napadené rozhodnutí je založeno výlučně na úpravě obsažené v zákoně o pojistném na sociální zabezpečení a ZDP. Pro interpretaci a aplikaci rozhodných ustanovení těchto předpisů přitom není podstatný způsob účtování jednotlivých plnění žalobcem. Takový závěr nepřímo plyne také z úvah a závěrů žalované, neboť ta své hodnocení vystavěla na skutkových zjištěních ohledně skutečné realizace plnění, nikoliv na tom, jak byla tato plnění zachycena v účetnictví. Žalovaná proto nepochybila jestliže se k závěrům kontrolního orgánu týkajícím se účtování žalobce podrobněji nevyjádřila. Tato otázka totiž nemohla mít žádný vliv na její závěry.

V. Shrnutí a náklady řízení

27. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

28. O nákladech řízení o žalobě i kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., a to podle celkového úspěchu ve věci. Podle uvedeného ustanovení 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. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalované v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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.

Kasační stížnost je nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Brno 12. dubna 2023

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.