

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **RIM CZ Service, s. r. o.**, se sídlem Mánesova 885, Tlumačov, zastoupen Mgr. Petrem Otrusinou, advokátem se sídlem Lešetín II 7147, Zlín, proti žalované: **Česká správa sociálního zabezpečení**, se sídlem Křížová 1292/25, Praha, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 4. 2023, č. j. 31 Ad 8/2019-82,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se odmítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobci **se vrací** zaplacený soudní poplatek ve výši **5 000 Kč**, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám jeho zástupce Mgr. Petra Otrusiny, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto usnesení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 1. 7. 2019, č. j. 47000/007297/19/47091/010/KK-96/2019/PVM2 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaná podle § 90 odst. 5 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů, zamítla odvolání žalobce a potvrdila platební výměr ze dne 9. 5. 2019, č. 26/179/19/775, č. j. 47014/028733/19/010/BJ (dále jen „platební výměr“), jímž byla žalobci jakožto zaměstnavateli uložena povinnost uhradit dlužné pojistné ve výši 1 890 Kč a penále ve výši 219 Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 12. 1. 2021, č. j. 31 Ad 8/2019-45, 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) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Krajský soud dospěl k závěru, že za nepeněžitě plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci lze považovat i poskytnutí příspěvku na dovolenou zaměstnanci na pokrytí jeho výdajů prokazatelně vynaložených za tímto účelem.

[3] Proti tomuto rozsudku podala žalovaná kasační stížnost. Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil rozsudkem ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Ads 31/2021-28, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů předpokládá nepeněžitou formu plnění, což není splněno v případě poskytnutí peněžní částky na účet zaměstnance. Nejvyšší správní soud svůj závěr formuloval do právní věty: *„Peněžní příspěvek na dovolenou (resp. rekreaci či zájezd) vyplacený zaměstnanci v penězích na pokrytí jeho výdajů vynaložených za tímto účelem, není osvobozen od daně z příjmů na základě § 6 odst. 9 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. To platí i tehdy, pokud je tento příspěvek následně skutečně využit k rekreaci.“*

[4] Krajský soud následně podanou žalobu zamítl rozsudkem ze dne 12. 4. 2023, č. j. 31 Ad 8/2019-82. V jeho odůvodnění citoval podstatné části zrušovacího rozsudku Nejvyššího správního soudu, ve kterém kasační soud vyjádřil jednoznačný komplexní pohled na interpretaci zákona i jeho aplikaci v dané konkrétní věci. S ohledem na závazný právní názor vyjádřený ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu proto krajský soud uzavřel, 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) zákona o daních z příjmů. Dané plnění je tudíž součástí vyměřovacího základu podle § 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. Krajský soud se dále zabýval procesními námitkami žalobce (konzultace právního názoru s finančním úřadem, nevypořádání některých argumentů obsažených v odvolání, námitky směřující proti úvahám kontrolního orgánu a kompetentnosti jeho pracovníků), nicméně ani ty neshledal důvodnými.

III.

[5] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost, a to s odkazem na důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[6] V kasační stížnosti uvedl, že ve zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud výslovně uznal, že ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů je nepřesné, přesto však nepřipustil výklad prezentovaný stěžovatelem. Místo toho zaujal výklad opačný, tedy výklad, který je pro stěžovatele přísnější a který tak stěžovatele oproti jim zastávanému výkladu znevýhodňuje. Krajský soud tím, že bez dalšího přejal právní názor prezentovaný ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu, porušil zásadu *in dubio mitius*. To je však v rozporu s ustálenou rozhodovací praxí Ústavního soudu, když ten konstantně judikuje, že za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, mohou státní orgány v oblasti práva veřejného činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje. Z toho plyne, že (nejen) při ukládání a vymáhání daní podle zákona, tedy při *de facto* odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny základních

pokračování

práv a svobod (dále jen „Listina“) šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod – tedy v případě pochybností postupovat mírněji.

[7] Stěžovatel s ohledem na uvedené uzavřel, že v situaci, kdy krajský soud po vzoru Nejvyššího správního soudu zvolil ten ze dvou možných výkladů, který je pro stěžovatele přísnější, a nedbal tak konstantní judikatury Ústavního soudu, došlo k nesprávné interpretaci § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, což vedlo k nesprávnému posouzení právní otázky, a v konečném důsledku také k zásahu do stěžovatelova práva na spravedlivý proces zaručeného čl. 36 odst. 2 Listiny a do jeho práva vlastnického, neboť daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny).

[8] Pokud jde o podstatu sporu, tedy zda je příspěvek na dovolenou vyplacený zaměstnanci na pokrytí jeho výdajů prokazatelně vynaložených za tímto účelem osvobozen od daně z příjmů na základě § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, stěžovatel odkázal na svou argumentaci uvedenou v přiloženém vyjádření.

[9] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[10] Před meritorním projednáním kasační stížnosti se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval její přípustností, neboť kasační stížnost směřovala proti rozsudku, který krajský soud vydal poté, co bylo jeho předchozí rozhodnutí zrušeno Nejvyšším správním soudem. Opakovaná kasační stížnost je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. přípustná pouze tehdy, je-li namítáno, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Není přitom podstatné, že v prvním případě podala kasační stížnost žalovaná a podruhé tak učinil žalobce (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2013, č. j. 8 Afs 46/2012-40). Smyslem této úpravy je, aby se Nejvyšší správní soud opakovaně nezabýval věcí, ve které již vyslovil právní názor závazný pro krajský soud, který se jím řídil v následném rozsudku.

[11] Uvedené ustanovení v sobě implicitně zahrnuje také další případy, v nichž lze kasační stížnost shledat přípustnou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2012, č. j. 8 As 2/2012-55). Jedná se zejména o situace, kdy Nejvyšší správní soud vytkl krajskému soudu procesní pochybení či neúplně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Za těchto okolností by odmítnutí kasační stížnosti mělo za následek odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. Námitky opakované kasační stížnosti se tedy musí pohybovat v rámci již vysloveného právního názoru Nejvyššího správního soudu nebo musí směřovat k právní otázce, která nemohla být řešena v první kasační stížnosti zejména pro vadný procesní postup soudu nebo jinou vadu jeho rozhodnutí.

[12] Opakovaná kasační stížnost je dále přípustná i v případě, kdy krajský soud doplnil po zrušení svého původního rozsudku dokazování a nově zjištěné skutečnosti hodnotil v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným *obiter dictum* ve zrušujícím rozsudku. Obdobně je tomu v případě změny právního stavu, která brání aplikaci

původního předpisu, či při deklaraci protiústavnosti tohoto předpisu Ústavním soudem. Přípustná je i opakovaná kasační stížnost, jejímž základem je podstatná změna judikatury na úrovni Ústavního soudu, Evropského soudu pro lidská práva či Soudního dvora Evropské unie.

[13] Nejvyšší správní soud posoudil obsah kasačních námitek v souladu se shora uvedenými kritérii. Shledal, že kasační stížnost je polemikou s argumentací Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku. Stěžovatel nesouhlasil s Nejvyšším správním soudem, že jím poskytnutý peněžní příspěvek na dovolenou vyplacený jeho zaměstnancům v penězích na pokrytí jejich výdajů vynaložených za tímto účelem, není osvobozen od daně z příjmů na základě § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů. Dále uvedl, že krajský soud tím, že bez dalšího přejal právní názor prezentovaný ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu, porušil zásadu *in dubio mitius*, čímž v konečném důsledku zasáhl do jeho práva na spravedlivý proces a práva vlastnického.

[14] Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS, institut nepřipustnosti opakovaných kasačních stížností vylučuje, aby Nejvyšší správní soud revidoval svůj původní závazný právní názor na základě nové kasační stížnosti v téže věci. Zruší-li totiž Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, je sám vysloveným právním názorem rovněž vázán, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci. Tím je zaručen požadavek legitimního očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodování.

[15] Kasační námítka nepřekračují rámec otázek, k nimž se Nejvyšší správní soud již závazně a komplexně vyjádřil v rozsudku ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Ads 31/2021-28. Stěžovatel jimi brojil proti závěrům krajského soudu, které byly důsledkem vázanosti právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v předchozím zrušujícím rozsudku, jakož i proti argumentaci Nejvyššího správního soudu. Kasační stížnost je tak nepřipustná podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[16] S poukazem na výše uvedené Nejvyšší správní soud podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 120 s. ř. s. kasační stížnost odmítl.

[17] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

[18] Podle § 10 odst. 3 věta třetí zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, byl-li návrh na zahájení řízení před prvním jednáním odmítnut, soud vrátí z účtu soudu zaplacený poplatek. Protože kasační stížnost byla odmítnuta, aniž by bylo nařízeno jednání, Nejvyšší správní soud rozhodl o vrácení soudního poplatku.

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

V Brně dne 15. května 2024

pokračování

7 Ads 98/2023 - 21

David Hipšr
předseda senátu