

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Milady Tomkové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Bohuslava Hnízdila v právní věci žalobkyně: **Městská část Praha 5**, se sídlem náměstí 14. října 4, Praha 5, proti žalované: **Česká správa sociálního zabezpečení**, se sídlem Křížová 25, Praha 5, o žalobě proti rozhodnutí žalované ze dne 8. 12. 2008, č. j. 323 - 9010 - 11.11.2008 - 2466/Prů, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 3. 2010, č. j. 12 Cad 1/2009 - 45,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobkyně Městská část Praha 5 (dále též „stěžovatelka“) podala kasační stížnost proti rozsudku Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalované, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky a byl potvrzen platební výměr Pražské správy sociálního zabezpečení (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 30. 9. 2008, č. 887/2659/08. Tímto platebním výměrem Pražská správa sociálního zabezpečení uložila stěžovatelce podle ustanovení § 104c zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení (dále jen „zákon č. 582/1991 Sb.“), povinnost uhradit dlužné pojistné na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, které bylo zjištěno za kontrolované období od 1. 10. 2006 do 31. 8. 2008 ve výši 97 940 Kč a penále z nedoplatku tohoto pojistného ve výši 9536 Kč. Celkovou částku 106 776 Kč předepsal stěžovatelce správní orgán I. stupně s tím, že při kontrole správnosti vyměřovacího základu pro stanovení pojistného na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, která byla u stěžovatelky provedena, byl zjištěn nedoplatek

na pojistném v měsíci říjnu 2007, listopadu 2007, lednu 2008, květnu 2008 a červnu 2008. Stěžovatelka totiž nezahrnula do vyměřovacího základu školné v úhrnné výši 286 000 Kč, které uhradila za své zaměstnance J. M., P. V., Z. B. a V. H. za studium na vysoké škole. S prvními třemi jmenovanými uzavřela stěžovatelka kvalifikační dohodu, dle které jako zaměstnavatel umožní uvedeným zaměstnancům zvýšení kvalifikace formou tříletého bakalářského studia na Vysoké škole finanční a správní o. p. s., odbor „Veřejná správa“, a s V. H. uzavřela stěžovatelka kvalifikační dohodu, dle které umožní tomuto zaměstnanci zvýšení kvalifikace formou tříletého bakalářského studia na Univerzitě Jana Komenského Praha s. r. o. Správním orgánem prvního stupně bylo poskytnuté plnění posouzeno jako příjem, který byl zaměstnancům zúčtován v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na nemocenském a důchodovém pojištění a je předmětem daně z příjmů fyzických osob ve smyslu ustanovení § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a proto měl být zahrnut do vyměřovacího základu zaměstnance dle ustanovení § 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále jen „zákon o pojistném“).

Napadené rozhodnutí žalovaná zdůvodnila s odkazem na znění § 5 odst. 1 zákona o pojistném, ve znění platném a účinném do 31. 12. 2007, jakož i na znění téhož ustanovení ve znění platném a účinném od 1. 1. 2008, tím, že úhrada školného v období do 31. 12. 2007, není příjmem osvobozeným od daně z příjmu. Uvedla, že na základě ustanovení § 6 odst. 9 písm. a) zákona o daních z příjmů, ve znění platném do 31. 12. 2007, jsou od daně osvobozeny částky vynaložené zaměstnavatelem na doškolování zaměstnanců, které souvisí s jeho podnikáním; toto osvobození se nevztahuje na částky vyplácené zaměstnancům jako náhrada za ušlý příjem. Ve smyslu uvedeného zákona se doškolováním rozumí všechny formy vzdělávání včetně rekvalifikací dle ustanovení § 108 až § 110 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti (dále jen „zákon o zaměstnanosti“), při kterých se nejedná o získání vyššího stupně vzdělání a vyslovila, že výdaje vynaložené zaměstnavatelem na vzdělávání zaměstnance, při kterém je dosažen vyšší stupeň vzdělání, je třeba na straně zaměstnance posoudit jako zdanitelný příjem ze závislé činnosti. Na základě shora uvedeného školné, které bylo stěžovatelkou uhrazeno za zaměstnance za bakalářské studium na vysoké škole, při němž dochází k dosažení vyššího stupně vzdělání, je tedy předmětem daně z příjmů fyzických osob a není od daně osvobozeno. Proto je třeba tento příjem zahrnout do vyměřovacího základu pro odvod pojistného zaměstnance i organizace dle ustanovení § 5 odst. 1 a 6 zákona o pojistném.

Proti tomuto rozhodnutí žalované podala stěžovatelka žalobu k městskému soudu, v níž uplatnila shodné námitky jako v nyní podané kasační stížnosti.

Městský soud se v odůvodnění svého rozhodnutí ztotožnil s odůvodněním žalované, že správní orgán I. stupně sice nesprávně v protokolu ze dne 30. 9. 2008, č. 2659/08, který je součástí platebního výměru ze dne 30. 9. 2008, uvedl citaci příslušného ustanovení o daních z příjmů *„ve znění platném do 1. 1. 2008“*, přestože měl uvést *„ve znění platném do 31. 12. 2007“*, ale tato chyba v psaní neměla vliv na smysl ani obsah odůvodnění ve vztahu k jeho výroku a účinku vůči účastníkům řízení. Jak plyne z ustanovení § 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., ve znění platném do 31. 12. 2007, vyměřovacím základem zaměstnance je úhrn příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů a nejsou od této daně osvobozeny, a které mu zaměstnavatel

zúčtoval v souvislosti se zaměstnáním, jež zakládá účast na nemocenském a důchodovém pojištění. Zúčtovaným příjmem se pro účely věty první rozumí plnění, které bylo v peněžní nebo nepeněžní formě, nebo formou výhody poskytnuto zaměstnavatelem zaměstnanci nebo předáno v jeho prospěch, popř. připsáno k jeho dobru anebo spočívá v jiné formě plnění, prováděné zaměstnavatelem zaměstnance. Městský soud dále uvedl, že dle znění zákona o dani z příjmů platném do 31. 12. 2007 je třeba rozlišovat pojem prohlubování kvalifikace a pojem zvyšování kvalifikace. V této souvislosti konstatoval, že stěžovatelka zaplatila v roce 2007 školné P. V. ve výši 47 000 Kč, J. M. ve výši 47 000 Kč a V. H. ve výši 24 000 Kč. S P. V. a V. H. přitom byly uzavřeny kvalifikační dohody, v nichž jim bylo umožněno zvýšení kvalifikace formou tříletého kombinovaného bakalářského studia na Vysoké škole finanční a správní a s V. H. byla uzavřena kvalifikační dohoda, dle které mu bylo umožněno zvýšení kvalifikace formou tříletého bakalářského studia na Univerzitě Jana Amose Komenského Praha s. r. o. Zaplacené školné tedy mělo být započítáno do základu pro stanovení pojistného na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, neboť nešlo o případ uvedený v ustanovení § 6 odst. 9 zákona o dani z příjmů. Městský soud uzavřel, že zaměstnanci stěžovatelky si neprohlubovali kvalifikaci, nýbrž zvyšovali kvalifikaci ve smyslu ustanovení § 231 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce (dále jen „zákoník práce“), podle kterého se zvyšováním kvalifikace rozumí změna hodnoty kvalifikace, její získávání nebo rozšíření a podle odst. 2 téhož ustanovení se za zvyšování kvalifikace považuje i studium, vzdělávání, školení nebo jiná forma přípravy k dosažení vyššího stupně vzdělání, jestliže jsou v souladu s potřebou zaměstnavatele.

Žalovaná navrhla zamítnutí kasační stížnosti s tím, že v plném rozsahu odkazuje na obsah svého napadeného rozhodnutí.

Rozsudek městského soudu byl stěžovatelce doručen dne 16. 4. 2010, kasační stížnost byla podána dne 28. 4. 2010. Kasační stížnost byla tedy podána včas (§ 106 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“).

Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.). Za stěžovatelku také ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná její zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Důvody, které stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti, pak lze podřadit pod důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud dále přezkoumal kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, zkoumal též, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Po posouzení věci Nejvyšší správní soud konstatuje, že není důvodná kasační námitka stěžovatelky, podle níž měla žalovaná postupovat podle nesprávné právní úpravy. Lze sice přisvědčit stěžovatelce, že v protokolu o kontrole ze dne 30. 9. 2008, č. 2659/08, u nedoplatků na pojistném za měsíce říjen a listopad roku 2007 Pražská správa sociálního

zabezpečení uvedla, že postupovala podle § 6 odst. 9 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., v platném znění, přičemž však toto zákonné ustanovení na straně 4 protokolu ocitovala ve znění platném a účinném od 1. 1. 2008 (tj. „*Od daně jsou kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny částky vynaložené zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených s odborným rozvojem zaměstnanců související s předmětem jeho činnosti s výjimkou částek vynaložených na zvýšení kvalifikace*“) a toto pochybení stěžovatelka správně vytkla ve svých námitkách proti protokolu č. 2659/08 (k jejichž vyřízení byl zvolen postup podle 18 odst. 4 zákona č. 582/1991 Sb., o státní kontrole) a ve svém odvolání proti platebnímu výměru ze dne 30. 9. 2009. Žalovaná se však s touto odvolací námitkou řádně vypořádala, uznala ji za důvodnou s tím, že přes toto pochybení se smysl ani obsah odůvodnění rozhodnutí správního orgánu I. stupně ve vztahu k jeho výroku a účinkům vůči stěžovatelce nemění. Přitom současně s odkazem na správné znění ustanovení § 6 odst. 9 písm. a) zákona o daních z příjmů, ve znění platném do 31. 12. 2007, poukázala na to, že *doškolováním* se rozumí všechny formy vzdělávání včetně rekvalifikací dle ustanovení § 108 až 110 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, při kterých se nejedná o získání vyššího stupně vzdělání. Žalovaná současně konstatovala, že za *doškolování* nelze považovat např. studium na střední škole při zaměstnání, které končí maturitní zkouškou, nebo studia na vysokých školách v rámci akreditovaného studijního programu bakalářského, magisterského a doktorského, které se považuje dle zvláštních právních předpisů za tzv. soustavnou přípravu dítěte na budoucí povolání. Proto měla tedy žalovaná za to, že správní orgán I. stupně věcně posoudil skutkový stav věci v souladu s platnou právní úpravou, neboť výdaje vynaložené zaměstnavatelem na vzdělávání zaměstnance, při kterém je dosažen vyšší stupeň vzdělání, je třeba na straně zaměstnance posoudit jako zdanitelný příjem ze závislé činnosti.

Nejvyšší správní soud přitom poukazuje na to, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří jeden celek a za situace, kdy žalovaná jako odvolací orgán svým rozhodnutím ve shodě s odvolací námitkou stěžovatelky stran aplikace správného znění rozhodného právního předpisu odstranila dané pochybení správního orgánu I. stupně a současně se řádně vypořádala i s dalšími odvolacími námitkami a uvedla, z jakých důvodů neměla aplikace nesprávného právního předpisu správním orgánem I. stupně vliv na věcnou správnost prvoinstančního rozhodnutí, dovozovat nezákonnost napadeného rozhodnutí žalované nebo porušení zásady dvojinstačnosti.

Nelze tedy souhlasit se stížním bodem, že žalovaná při svém rozhodování vycházela z nesprávné právní úpravy, neboť z napadeného rozhodnutí je nepochybné, že na posouzení věci aplikovala zákon o daních z příjmů, ve znění platném a účinném do 31. 12. 2007, ve spojení s § 5 odst. 1 zákona o pojistném, ve znění platném a účinném do 31. 12. 2007.

Mezi účastníky je nesporný skutkový stav - stěžovatelka se svými zaměstnanci uzavřela kvalifikační dohody, podle jejichž znění jim bylo umožněno zvýšení kvalifikace formou tříletého kombinovaného bakalářského studia na Vysoké škole finanční a správní o. p. s. (J. M., Z. B., P. V.) a s V. H. stěžovatelka uzavřela kvalifikační dohodu, dle které mu bylo umožněno zvýšení kvalifikace formou tříletého bakalářského studia na Univerzitě Jana Amose Komenského Praha s. r. o., přičemž v říjnu 2007 za P. V. stěžovatelka uhradila školné ve výši 47 000 Kč, za J. M. rovněž 47 000 Kč a v listopadu 2007 za V. H. 24 000 Kč a tyto úhrady nezahrnula stěžovatelka do vyměřovacích základů

pro stanovení pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Ze sdělení žalované ze dne 18. 9. 2008, které tvoří součást správního spisu, je pak zjevné, že platby za školné nebyly hrazeny ze sociálního fondu, ale z rozpočtových prostředků žalované a byly proúčtovány do nákladů. Podaná žaloba i kasační stížnost se přitom týká jen zaměstnanců stěžovatelky J. M., P. V. a V. H., tedy jen zaměstnanců, kterým bylo stěžovatelkou uhrazeno školné v roce 2007, a nikoliv úhrad školného provedených stěžovatelkou v roce 2008, kdy byla provedena úhrada školného také Z. B.

Nejvyšší správní soud dále uvádí, že městský soud věcně správně posoudil otázku, zda pod pojem *doškolování* užitý § 6 odst. 9 písm. a) zákona o daních z příjmů spadá také předmětné studium zaměstnanců na vysoké škole. Termín *doškolování* žádný právní předpis nedefinuje, proto je třeba při posuzování tohoto pojmu vycházet z jeho významu daného obecným českým jazykem (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2008, č. j. 4 As 38/2007 - 122, dostupný na www.nssoud.cz). Z gramatického a logického významu tohoto pojmu pak lze dovodit, že jde o prohloubení, doplnění již získané kvalifikace (získané *školením*, odtud termín *doškolení*) a nikoliv o změnu hodnoty kvalifikace. Ostatně termín *doškolení* se i v jiných právních předpisech používá výhradně ve spojení s prohloubením již získané kvalifikace zaměstnanců [srov. např. § 4 odst. 1 písm. g) vyhlášky č. 298/2003 Sb., o národních referenčních laboratořích a referenčních laboratořích nebo bod 2 písm. b) Přílohy 5 k vyhlášce č. 202/2004 Sb., o opatřeních pro předcházení a zdolávání afrického moru prasat]. Lze tedy v zásadě souhlasit se závěrem městského soudu, který vychází z definice použité zákoníkem práce v jeho ustanovení § 230 odst. 1, podle kterého se prohlubováním kvalifikace rozumí její průběžné doplňování, kterým se nemění její podstata a které umožňuje zaměstnanci výkon sjednané práce; za prohlubování kvalifikace se považuje též její udržování a obnovování. Z této definice je tedy možné i dle názoru Nejvyššího správního soudu vycházet při výkladu pojmu *doškolování*, jemuž je svým charakterem blízká, neboť se předpokládá, že zaměstnance určité *školení* již absolvoval, určitou kvalifikaci tedy má a je tedy pouze *doškolen,* t. j. jeho kvalifikace je prohloubena (doplněna).

Nejvyšší správní soud tak neshledal v postupu městského soudu pochybení, pokud jde o zjištění skutkového stavu, ani pokud jde o právní posouzení a podanou kasační stížnost tedy považuje za nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona tak, že žádný z účastníků nemá právo na jejich náhradu, neboť neúspěšné stěžovatelce náhrada nákladů nepřísluší a žalované v souvislosti s řízením o kasační stížnosti stěžovatelky žádné náklady nad rámec její běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. října 2010

JUDr. Milada Tomková
předsedkyně

senátu