

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Milana Kamlacha v právní věci žalobkyně: **Michelské pekárny a.s.,** se sídlem Pekárenská 1151/10, Praha 4, zastoupené JUDr. Jiřím Podlipským, advokátem se sídlem Pod Višňovkou 33/1661, Praha 4, proti žalované: **Česká správa sociálního zabezpečení,** se sídlem Křížová 25, Praha 5, proti rozhodnutí žalované ze dne 18. 8. 2009, č. j. 323-9010-20.7.2009-1527/Ha, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 2. 6. 2010, č. j. 12 Ad 1/2010 – 29,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

## Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) brojila proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 2. 6. 2010, č. j. 12 Ad 1/2010 – 29 (dále jen „napadený rozsudek“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalované ze dne 18. 8. 2009, č. j. 323-9010-20.7.2009-1527/Ha (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto odvolání a potvrzen platební výměr Pražské správy sociálního zabezpečení, územní pracoviště Praha 8 (dále také jen „PSSZ“) ze dne 11. 6. 2009, č. 315/993/09 (dále také jen „platební výměr“). Tímto platebním výměrem PSSZ uložila stěžovatelce povinnost uhradit dlužné pojistné na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti ve výši 103 040 Kč a penále z tohoto pojistného ve výši 18 919 Kč.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaná uvedla, že PSSZ provedla u stěžovatelky kontrolu pojistného, provádění nemocenského pojištění a plnění úkolů v důchodovém pojištění za kontrolované období od 1. 5. 2007 do 31. 12. 2008. Při kontrole správnosti vyměřovacích základů pro odvod pojistného zjistila, že stěžovatelka do vyměřovacích základů pro odvod pojistného v měsících listopadu 2007 a prosinci 2008 nezahrnula hodnotu nepeněžního daru - vánočních kolekcí, které byly zaměstnancům poskytnuty na základě kolektivní smlouvy, čímž vznikl nedoplatek na pojistném. PSSZ posoudila výše uvedené plnění jako příjem, který byl zaměstnancům zúčtován v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na nemocenském pojištění a které je předmětem daně z příjmů fyzických osob ve smyslu ustanovení § 6 zákona č. 586/1992 Sb., v platném znění, není od této daně osvobozen, a proto měl být zahrnut do vyměřovacího základu pro odvod pojistného zaměstnance i organizace dle ustanovení § 5 odst. 1 a 6 zákona č. 589/1992 Sb., ve znění platném k 31. 12. 2008. Žalovaná dále citovala toto ustanovení ve znění do 31. 12. 2007 a ve znění platném do 31. 12. 2008 a vyložila i ustanovení § 6 odst. 9 písm. g) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění platném do 31. 12. 2008, podle něhož je od daně osvobozena hodnota nepeněžních darů poskytovaných z fondu kulturních a sociálních potřeb podle příslušného předpisu (vyhláška č. 114/2002 Sb., vztahující se primárně pouze na zaměstnavatele uvedené v ustanovení § 1 této vyhlášky, tj. organizační složky státu, státní příspěvkové organizace a příspěvkové organizace zřízené územními samosprávnými celky, pozn. NSS, viz dále v textu). U zaměstnavatelů, na které se tento předpis nevztahuje, hodnota nepeněžních darů poskytovaných za obdobných podmínek ze sociálních fondů nebo ze zisku po jeho zdanění, anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to až do úhrnné výše 2000 Kč ročně u každého zaměstnance. Podle ustanovení § 14 odst. 1 citované vyhlášky lze zaměstnancům poskytovat věcné nebo peněžní dary pouze v taxativně stanovených případech (příležitostech). Osvobození od daně se podle žalované vztahuje pouze na dary poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci v nepeněžní formě a při příležitostech definovaných v tomto ustanovení citované vyhlášky. Stěžovatelka však poskytla nepeněžní plnění při jiných příležitostech, než jsou definovány v uvedené vyhlášce. Jedná se proto o zdanitelný příjem, který se zahrnuje do vyměřovacího základu pro odvod pojistného. K námitkám stěžovatelky žalovaná uvedla, že tvrzenou mimořádnou aktivitu zaměstnanců stěžovatelky nelze považovat za mimořádnou aktivitu ve smyslu ustanovení § 14 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 114/2002 Sb., ve znění platném do 31. 12. 2008, což potvrzuje i samotná kolektivní smlouva, podle níž nejsou vánoční kolekce poskytované zaměstnancům podmiňovány jejich mimořádnými výkony, ale je v ní pouze uvedeno, že „každý zaměstnanec v pracovním poměru obdrží vánoční kolekci“. K výkladu formulace „za obdobných podmínek“ užité v ustanovení § 6 odst. 9 písm. g) zákona č. 586/1992 Sb. ve znění platném do 31. 12. 2008 žalovaná uvedla, že pro posouzení toho, zda je dané plnění osvobozeno od daně z příjmu ve smyslu výše uvedeného zákona, je rozhodující samotná povaha těchto benefitů, která v daném případě dle názoru žalované není podmíněna žádnou z obdobných činností uvedených v ustanovení § 14 odst. 1 písm. a) citované vyhlášky. Jelikož v této věci byla hodnota vánočních kolekcí zdanitelným příjmem zaměstnanců, bylo třeba ji zahrnout do vyměřovacího základu pro odvod pojistného. K procesním námitkám stěžovatelky žalovaná uvedla, že řízení ve věci vydání platebního výměru podléhá režimu speciální právní úpravy a právní úpravy zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, v platném znění a řádným opravným prostředkem proti platebnímu výměru je odvolání. Práva podat námitky podle zákona o státní kontrole

stěžovatelka nebyla zbavena. Platební výměr má všechny náležitosti, které správní řád vyžaduje v ustanovení § 69, přičemž odůvodnění týkající se nezahrnutí hodnoty vánočních kolekcí do úhrnu vyměřovacích základů zaměstnanců pro odvod pojistného je uvedeno v protokolu o kontrole č. 993/09 ze dne 11. 6. 2009. Skutečnost, že platební výměr i napadené rozhodnutí byly podepsány za pověřenou osobu osobami zastupujícími, nemá podle žalované zásadní vliv na zákonnost rozhodnutí a nezpůsobuje jeho nicotnost.

V **žalobě** stěžovatelka předně namítla, že poskytla svým zaměstnancům za mimořádnou aktivitu v předvánoční době nepeněžní dar v podobě vánoční kolekce, který osvobodila od daně z příjmu v souladu s ustanovením § 6 odst. 9 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění platném v roce 2007, resp. podle písm. g) téhož ustanovení ve znění citovaného zákona platném v roce 2008. Stěžovatelka upozornila na to, že jedině řádný výklad tohoto ustanovení může vést ke správnému rozhodnutí o tom, zda uvedený nepeněžitý příjem podléhá odvodu sociálního pojištění; tato úvaha však v prvoinstančním rozhodnutí chybí. Podle ustanovení § 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb. se nezahrnuje takovéto osvobozené plnění do vyměřovacího základu zaměstnance jako započitatelný příjem. Platební výměr byl vydán na základě zprávy o kontrole čj. 993/09 a byl doručen stěžovatelce zároveň s protokolem o kontrole, což bylo ovšem v rozporu s poučením uvedeným v protokolu o kontrole, a tedy i s § 17 zákona č. 552/1991 Sb. Kontrolní orgán neumožnil podat stěžovatelce námitky a rozhodl dříve, než seznámil společnost s výsledky kontroly. Stěžovatelka dále namítla, že považuje platební výměr i napadené rozhodnutí za nicotná, neboť platební výměr byl podepsán jinou než oprávněnou osobou. Správní úvaha kontrolního orgánu navíc nebyla odůvodněna, jak to požaduje stanovení § 68 odst. 2 správního řádu. Konečně, stěžovatelka zpochybnila závěr žalované o tom, že dar nebyl poskytnut v souladu s vyhláškou č. 114/2002 Sb., a to s poukazem na výklad sousloví „obdobných podmínek“ uvedené v citovaném § 6 odst. 9 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb. Stěžovatelka navrhla zrušení napadeného rozhodnutí i prvoinstančního rozhodnutí a vrácení věci žalované k dalšímu řízení.

Městský soud žalobu zamítl **napadeným rozsudkem** a žádnému z účastníků nepřiznal náhradu nákladů řízení. V odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že se nejprve zabýval námitkou procesního pochybení žalované spočívající v nicotnosti platebního výměru i napadeného rozhodnutí. Městský soud uvedl, že platební výměr ani napadené rozhodnutí nevykazovaly nedostatky náležitostí stanovených v § 68 – 69 správního řádu. Odůvodnění platebního výměru je uvedeno v protokolu o kontrole č. j. 993/09, na nějž platební výměr odkazuje. Protokol o kontrole je součástí platebního výměru, takže nelze platebnímu výměru vytknout nedostatek odůvodnění. Stran podpisu uvedeného na platebním výměru i rozhodnutí žalované, který měl patřit jiné osobě než té, která byla oprávněna k podpisu rozhodnutí, městský soud vyjádřil názor, že se nejedná o porušení procesních předpisů. S poukazem na ustanovení § 69 odst. 1 správního řádu městský soud konstatoval, že tato skutečnost nemůže způsobit nicotnost napadeného rozhodnutí nebo platebního výměru, protože rozhodnutí je vydáno příslušným správním orgánem, nikoliv určitou úřední osobou. Podpis jiné osoby, která podepisuje rozhodnutí v zastoupení, nelze vykládat jako vadu rozhodnutí způsobující jeho nicotnost. Městský soud tedy tuto námitku neshledal jako důvodnou. K námitkám směřujícím do merita napadeného rozhodnutí žalované městský soud uvedl, že podstatou sporu je otázka, zda lze nepeněžité

plnění ve formě vánočních kolekcí, které dostali zaměstnanci v hlavním pracovním poměru za mimořádnou aktivitu již v předvánoční době, podřadit pod ustanovení § 6 odst. 9 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb. jako nepeněžní dar poskytnutý z fondu kulturních a sociálních potřeb podle vyhlášky č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění platném do 31. 12. 2008 jako příjem osvobozený od daně z příjmu. Městský soud vycházel z ustanovení § 6 odst. 9 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném do 31. 12. 2008, na které je odkazováno pod čarou ve vztahu k bodu 4 § 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. a podle něhož platí, že od daně z příjmu je osvobozena hodnota nepeněžních darů poskytovaných z fondu kulturních a sociálních potřeb podle příslušného předpisu, u zaměstnavatelů, na které se tento předpis nevztahuje, hodnota nepeněžních darů poskytovaných za obdobných podmínek ze sociálních fondů nebo ze zisku (příjmu) po jeho zdanění, anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to až do úhrnné výše 2000 Kč ročně u každého zaměstnance. Městský soud dále uvedl, že sporný je výklad formulace „od daně z příjmu jsou osvobozeny dary poskytnuté za obdobných podmínek ze sociálních fondů“. Podle § 14 odst. 1 vyhlášky č. 114/2002 Sb. lze z fondů poskytovat zaměstnancům věcné nebo peněžní dary a) za mimořádnou aktivitu ve prospěch zaměstnavatele při poskytnutí osobní pomoci při požáru, živelní události a v jiných mimořádných případech a za aktivitu humanitárního a sociálního charakteru a péči o zaměstnance a jejich rodinné příslušníky, b) při pracovních výročích 20 a každých dalších 5 let trvání pracovního nebo služebního poměru u zaměstnavatele; do pracovního výročí lze započítat i dobu trvání pracovního poměru u jiných zaměstnavatelů. Do pracovních výročí nelze zahrnout dobu výkonu práce konané na základě dohody o provedení práce konané mimo pracovní poměr, c) při životním výročí 50 let a každých dalších 5 let věku, d) při prvním odchodu do starobního nebo plného invalidního důchodu. Městský soud se ztotožnil se závěry obou správních orgánů. Je sice pravdou, že zákonodárce umožnil určitou volnost pro zaměstnavatele při stanovení různých výhod poskytnutých zaměstnancům, na druhé straně však výklad nelze rozšiřovat. Spojení slov „jiné mimořádné případy“, které zákonodárce použil v předmětném ustanovení vyhlášky č. 114/2002 Sb., je třeba posuzovat s ohledem na předchozí případy, které zákonodárce v tomto ustanovení příkladmo uvádí, a to, že dar lze zaměstnanci věnovat při poskytnutí osobní pomoci při požáru a živelní události. Tyto události lze označit za mimořádné, mezi ně podle názoru soudu nelze podřadit mimořádný výkon zaměstnanců v předvánoční době. Tato situace nastává každý rok a nejde tedy o mimořádnou situaci ve smyslu uvedené vyhlášky. Tomu nasvědčuje i skutečnost, že zaměstnanci mají v kolektivní smlouvě sjednáno, že každý zaměstnanec v pracovním poměru obdrží vánoční kolekce. Tento nepeněžitý dar tedy není podmíněn nějakým mimořádným výkonem. Městský soud zároveň posuzovanou věc odlišil od svého předchozího rozsudku ze dne 24. 6. 2009, sp. zn. 12 Cad 17/2007. V tomto rozsudku šlo o jinou situaci, neboť meritem sporu byla otázka, zda poskytnuté poukázky na nákup zboží lze považovat za nepeněžité plnění. Navíc tyto poukázky byly poskytnuty vybraným nejlepším pracovníkům, tedy nikoliv všem zaměstnancům jako v posuzované věci. Z uvedených důvodů městský soud žalobu zamítl.

V **kasační stížnosti** proti napadenému rozsudku podané s odkazem na důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního stěžovatelka uvedla následující námitky: Předně namítla, že městský soud se v napadeném rozsudku vůbec nevypořádal s žalobním bodem, jímž stěžovatelka namítala

nesprávný procesní postup pracovníka správního orgánu prvního stupně, který vydal rozhodnutí, aniž ji předtím seznámil se svou právní úvahou a výsledkem kontroly a následně jí neumožnil podat námitky ve smyslu ustanovení § 17 zákona o státní kontrole. Kontrolní orgán neumožnil stěžovatelce podat námitky a rozhodl dříve, než seznámil společnost s výsledky kontroly. Dále stěžovatelka nesouhlasí se závěry městského soudu stran podpisu oprávněné osoby na stejnopisu platebního výměru. Podle ustanovení § 69 odst. 1 správního řádu je tento údaj povinnou součástí rozhodnutí správního orgánu. Z těchto důvodů je třeba považovat platební výměr i rozhodnutí žalované za nicotné. Stěžovatelka namítla i absenci správní úvahy (výkladu) odůvodňující závěr uvedený v platebním výměru prvoinstančním orgánem, že se na dané plnění nevztahuje osvobození. Stěžovatelka dále namítla nesprávné posouzení právní otázky městským soudem. Stěžovatelka proúčtovala dar svým zaměstnancům na vrub nákladů, které nejsou náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů (tj. sociálního fondu) a osvobodila tyto nepeněžní příjmy (ve výši nižší než 2000 Kč na 1 zaměstnance) od daně z příjmů v souladu s ustanovením § 6 odst. 9 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ve znění platném v roce 2007), resp. v souladu s § 6 odst. 9 písm. g) téhož zákona ve znění platném v roce 2008. Další nepeněžní dary nad rámec 2000 Kč by již osvobození nepodléhaly. Podle ustanovení § 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb. se nezahrnuje takovéto pojistné plnění do vyměřovacího základu zaměstnance jako započitatelný příjem. Podle stěžovatelky bylo pouze na ní, jak si upraví vnitřními předpisy založení sociálního fondu a nakládání s prostředky tohoto fondu. Tato pravidla stěžovatelka upravila vnitřními předpisy a kolektivní smlouvou. Postup stěžovatelky tedy nebyl rozšiřující, jak uvedl městský soud. Zákon o daních z příjmu v ustanovení § 6 odst. 9 písm. ch) osvobozuje dary poskytnuté z fondu sociálních a kulturních potřeb zaměstnanci do výše 2000 Kč (vyhláška č. 114/2002 Sb.). U zaměstnavatelů, na které se vyhláška č. 114/2002 Sb. nevztahuje, se posuzuje poskytnutí daru podle obdobných podmínek ze sociálního fondu nebo ze zisku po jeho zdanění, anebo na vrub nedaňových nákladů. Stěžovatelka zastává názor, že poskytnutý dar (vánoční kolekce) lze podřadit pod dar poskytnutý podle § 14 odst. 1 písm. a) jako dar poskytnutý při jiných mimořádných případech. Dále zákon o daních z příjmů obsahuje ve výše zmíněném § 6 formulaci „poskytovaných za obdobných podmínek.“ Zákonodárce v tomto ustanovení použil formulaci „obdobné podmínky“, nikoliv „stejné podmínky“. Z toho lze jednoznačně dovodit, že zákonodárce umožnil určitou volnost pro zaměstnavatele při stanovení různých výhod poskytnutých zaměstnancům s tím, že zaměstnavatel může postupovat obdobně, jak je uvedeno ve vyhlášce č. 114/2002 Sb., ale nemusí postupovat stejně. V posuzované věci byl poskytnut nepeněžitý dar v souladu s kolektivní smlouvou v době mimořádné zvýšené aktivity zaměstnanců společnosti před vánočními svátky. Stěžovatelka poukázala na to, že jedině řádný výklad ustanovení § 6 odst. 9 písm. ch) zákona o dani z příjmu může vést ke správnému rozhodnutí o tom, zda uvedený nepeněžitý příjem podléhá sociálnímu pojištění. Výklad městského soudu je v rozporu se zněním uvedeného ustanovení. Naopak, stěžovatelka se domnívá, že pojem „jiný mimořádný případ“ je jasně oddělen od případů požárů či živelných katastrof. „Jiný mimořádný případ“ je podle stěžovatelky tzv. neurčitý pojem. Nelze tedy jednoznačně říci, že opakované poskytnutí daru ve smyslu kolektivní smlouvy ztrácí smysl mimořádnosti. Jde o to, že je třeba posoudit, v jakém kontextu je dar poskytován, a to s ohledem na zvláštnosti provozu žalobkyně. Pekárenský provoz se vyznačuje tím, že právě v době před vánocemi se jedná o velmi abnormální, náročný a nadprůměrný výkon všech zaměstnanců. Stěžovatelka konečně poukázala na to, že v pochybnostech má být rozhodováno mírněji

(in dubio mitius). Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaná ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že se plně odvolává na odůvodnění uvedené v napadeném rozhodnutí a na vyjádření k žalobě proti uvedenému rozhodnutí ze dne 26. 2. 2010. Navrhla zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Ze správního spisu žalované a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti:

Z protokolu o kontrole č. 993/09 ze dne 11. 6. 2009 vyplývá, že při kontrole plnění povinností v nemocenském pojištění, v důchodovém pojištění a při odvodu pojistného, bylo mj. zjištěno, že došlo k nedoplatku na pojistném, neboť podle kolektivní smlouvy zaměstnavatel poskytuje všem svým zaměstnancům v hlavním pracovním poměru po 1 ks vánoční kolekce á 245 Kč. Jedná se o hodnotu, která byla v nepeněžní formě poskytnuta zaměstnanci a hodnota této kolekce měla být všem zaměstnancům zahrnuta do úhrnu vyměřovacího základu pro odvod pojistného. Nedoplatek pojistného za měsíc listopad 2007 z tohoto titulu činil 43 723 Kč. PSSZ shledala, že uvedeným postupem stěžovatelky bylo porušeno ustanovení § 5 odst. 6 zákona č. 589/1992 Sb., ve znění platném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007, neboť stěžovatelka nezahrnula do úhrnu vyměřovacích základů částky, které poskytla svým zaměstnancům na rekreaci dětí a hodnotu kolekce předané zaměstnanci, která podléhá dani z příjmu (nejedná se o nezapočitatelný příjem ve smyslu ustanovení § 5 odst. 2 zákona č. 589/1992 Sb.). Stejného pochybení se stěžovatelka dopustila v měsíci prosinec 2008, v němž poskytla zaměstnancům po 1 ks kolekce v hodnotě á 226,34 Kč. Výsledný nedoplatek pojistného z tohoto titulu činil 41 041 Kč. Celkový nedoplatek stěžovatelky na pojistném za kontrolovaná období, který vznikl i z jiných důvodů, činil 103 040 Kč. Stěžovatelce navíc vznikla povinnost zaplatit penále ve výši 18 919 Kč, jehož vyčíslení bylo rovněž odůvodněno v protokolu o kontrole odkazem na ustanovení § 20 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů. Podle poučení uvedeného na str. 12 tohoto protokolu byla stěžovatelka oprávněna podat proti obsahu protokolu písemné a zdůvodněné námitky, a to ve lhůtě pěti dnů ode dne seznámení se s protokolem o kontrole.

Platebním výměrem PSSZ ze dne 11. 6. 2009, č. j. 41071/310-9014/2009/315/993/bou, č. 315/993/09 byla stěžovatelce uložena povinnost uhradit dlužné pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti zjištěné za kontrolované období od 1. 5. 2007 do 31. 12. 2008 a penále z tohoto dlužného pojistného vypočtené k datu vydání tohoto platebního výměru. V odůvodnění PSSZ pouze odkázala na odůvodnění platebního výměru uvedené v protokolu o kontrole č. 993/09, který je nedílnou součástí tohoto výměru. Místo vedoucího územního pracoviště (PSSZ – územní pracoviště Praha 8) je na písemném vyhotovení platebního výměru podepsána „J. B.“ jako „zmocněná osoba“.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána osobou oprávněnou a je proti označenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu i řízení, jež jeho vydání předcházelo, v souladu s § 109 odst. 2 a 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."); vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve své kasační stížnosti, dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

Nejvyšší správní soud kvalifikoval kasační námitky vznesené stěžovatelkou pod kasační důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. a posoudil je následujícím způsobem:

Nejprve věnoval Nejvyšší správní soud pozornost námitce podřaditelné pod důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., k němuž by Nejvyšší správní soud musel přihlédnout v souladu s § 109 odst. 3 s. ř. s. i bez návrhu. V námitce podřaditelné tomuto důvodu stěžovatelka namítla nicotnost platebního výměru i napadeného rozhodnutí žalované. Tento závěr stěžovatelka zdůvodňuje tak, že písemné vyhotovení platebního výměru nebylo opatřeno podpisem oprávněné úřední osoby. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud názoru stěžovatelky nepřisvědčil. Podle ustanovení § 77 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů platí, že *„(1) Nicotné je rozhodnutí, k jehož vydání nebyl správní orgán vůbec věcně příslušný; to neplatí, pokud je vydal správní orgán nadřízený věcně příslušnému správnímu orgánu. Nicotnost z tohoto důvodu zjišťuje a rozhodnutím prohlašuje správní orgán nadřízený správnímu orgánu, který nicotné rozhodnutí vydal. (2) Nicotné je dále rozhodnutí, které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž je nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu. Nicotnost z těchto důvodů vyslovuje soud podle soudního řádu správního"*. Jak Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již dříve dovodil, formální nedostatky písemného vyhotovení napadeného rozhodnutí (např. podpis oprávněné úřední osoby či podpis úřední osoby za správnost) nemohou způsobit nicotnost správního rozhodnutí. Za nicotné by mohlo být rozhodnutí považováno pouze v případě, kdyby absence podpisu oprávněné osoby odrážela fakt, že rozhodnutí bylo vydáno zcela bez vědomí této osoby a že se tedy ve svém důsledku vůbec o projev vůle správního orgánu nejedná (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 3 Azs 277/2004 - 70, dále rozsudek ze dne 27. 10. 2004, č. j. 3 Azs 277/2004 - 70 a rozsudek ze dne 21. 4. 2004, č. j. 2 Azs 5/2004 - 48, přístupné na www.nssoud.cz). Za určitých okolností může takový nedostatek představovat vadu mající za následek nezákonnost rozhodnutí jako takového, to však nebylo předmětem posouzení v předmětné věci (stěžovatelka to nenamítala ani v žalobě, ani v kasační stížnosti). Městský soud tedy posoudil žalobní námitku stěžovatelky správně, pokud dospěl k názoru, že napadené rozhodnutí ani platební výměr nebyly nicotné z toho důvodu, že na stejnopisu platebního výměru byla podepsána jiná úřední osoba v zastoupení vedoucího územního pracoviště. I kdyby tato úřední osoba neměla oprávnění k podpisu platebního výměru, neměl by takový nedostatek za následek jeho nicotnost.

Další námitku stěžovatelky je třeba podřadit rovněž pod kasační důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Stěžovatelka tvrdí, že městský soud se nevypořádal s její námitkou stran postupu

pracovníka prvoinstančního orgánu, který měl „*vydat rozhodnutí, aniž ji předtím seznámil se svou správní úvahou a výsledkem kontroly a následně jí neumožnil podat námitky ve smyslu ustanovení § 17 zákona o státní kontrole*“. K obsahu této námitky Nejvyšší správní soud v prvé řadě uvádí, že je třeba rozlišovat mezi řízením podle zákona o státní kontrole, jehož výstupem je protokol o kontrole, s nímž byli odpovědní pracovníci stěžovatelky seznámeni a podepsali ho, a řízení o nedoplatku na pojistném vedeném podle ustanovení § 104a a násl. zákona č. 582/1991 Sb. Toto řízení se zahajuje ex offo na základě zjištění obsažených v kontrolním protokolu, který je pro jeho zahájení nutným podkladem, přičemž v souladu s ustanovením § 104c odst. 2 téhož zákona není třeba zahájení řízení účastníku oznamovat. Proti protokolu samotnému je možno v souladu s ustanovením § 17 zákona č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, podat písemné a zdůvodněné námitky, a to ve lhůtě pěti dnů ode dne seznámení s protokolem, nestanoví-li kontrolní pracovník lhůtu delší. Dle poučení uvedeného v protokolu o kontrole na str. 12 v bodě 9 byla stěžovatelka o tomto právu poučena. Vzhledem k tomu, že se jedná o odlišná řízení ukončená jinými správními akty, PSSZ nebyla povinna sečkat s vydáním platebního výměru až na uplynutí lhůty k podání námitek, nýbrž mohla provést řízení o nedoplatku na pojistném a vydat platební výměr dříve. Samotná ochrana veřejných subjektivních práv stěžovatelky tímto postupem nebyla dotčena, neboť proti případnému rozhodnutí o námitkách dle § 18 zákona o státní kontrole, pokud by byly podány, není přípustný řádný opravný prostředek (§ 18 odst. 3 tohoto zákona) a dle ustálené judikatorní praxe není proti tomuto rozhodnutí (na jehož vydání se nevztahuje správní řád) přípustná ani správní žaloba (viz k tomu usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2004, č. j. 5 A 55/2001 - 68, přístupné na www.nssoud.cz).

Na druhé straně ovšem nelze z procesního hlediska přehlédnout, že platební výměr byl vydán téhož dne, kdy zároveň byla stěžovatelka seznámena se samotným protokolem o kontrole, což v situaci, kdy protokol o kontrole je stěžejním podkladem pro vydání platebního výměru, působí zásadní pochybnosti o tom, jakým způsobem bylo vedeno správní řízení o nedoplatku na pojistném. Obdobnou situací se již dříve zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 4. 2006, č. j. 6 Ads 18/2005 – 65, přístupný na www.nssoud.cz, v němž dovodil, že pokud bylo „*řízení o uložení povinnosti uhradit doplatek pojistného bylo zahájeno a skončeno* ***v tentýž den, kdy byl stěžovatel seznámen s protokolem o kontrole*** *...., procesní obrana stěžovatele tak byla značně ztížena, zvláště vezme-li se například v úvahu, že výše penále byla stanovena pouze souhrnně po jednotlivých měsících v rekapitulaci na rubu první dvoustrany protokolu o kontrole - navíc nebylo vůbec věcí kontroly vyčíslovat penále z dlužného pojistného, kontrola měla přestat na zjištěních ve vztahu k vyměřovacím základům a nedoplatkům pojistného*“. V tomtéž rozsudku Nejvyšší správní soud ve vztahu k této otázce dále dovodil, že takový postup je „*hrubým porušením procesních zásad*“. Podle ustanovení § 108 zákona č. 582/1991 Sb. platí pro řízení ve věcech důchodového pojištění a pro řízení ve věcech pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti správní řád, nestanoví-li tento zvláštní zákon něco jiného. V řízeních o pojistném podle ustanovení § 104c zákona č. 582/1991 Sb. (je-li vydáván platební výměr) je tak nutno uplatnit i ustanovení § 36 odst. 3 správního řádu, které zakládá oprávnění účastníka vyjádřit se k podkladům rozhodnutí před vydáním rozhodnutí, neboť ustanovení § 104c odst. 2 zákona č. 582/1991 Sb. vylučuje pouze uplatnění ustanovení § 46 a § 47 správního řádu, které upravují oznámení o zahájení řízení z moci úřední. Vzhledem k tomu, že úprava daného správního řízení v zákoně č. 582/1991

Sb. je v zásadě fragmentární a neobsahuje tedy komplexní speciální úpravu pro řízení o pojistném, je zapotřebí výjimku uvedenou v ustanovení § 104c odst. 2 zákona č. 582/1991 Sb. vykládat restriktivně a nerozšiřovat její aplikaci na další instituty správního řádu.

V posuzované věci Nejvyšší správní soud zjistil, že postup prvoinstančního orgánu (PSSZ) byl po procesní stránce obdobný jako ve věci řešené v citovaném rozsudku šestého senátu zdejšího soudu, neboť stěžovatelce v rámci řízení o nedoplatku na pojistném, které bylo redukováno pouze na vydání platebního výměru, tak nebyl dán žádný prostor k uplatnění jejího práva vyjádřit se k podkladům pro vydání platebního výměru, tzn. ke zjištěním obsaženým v protokolu o kontrole. Ve shodě s citovaným právním názorem zaujatým v rozsudku ze dne 19. 4. 2006, č. j. 6 Ads 18/2005 – 65 je třeba uvedenou procesní vadu vyhodnotit jako vadu řízení před prvoinstančním orgánem, na níž měla reagovat i žalovaná v napadeném rozhodnutí o odvolání, což neučinila. Stěžovatelka ovšem z tohoto procesního pochybení ani v žalobě, ani v kasační stížnosti, byť na ně v obou případech poukázala, nedovozovala žádné důsledky vzhledem ke zjištění skutkového stavu, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], ani vzhledem k zákonnosti rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Je třeba dát za pravdu stěžovatelce v tom, že městský soud se k této žalobní námitce skutečně nevyjádřil a dopustil se tak rovněž vady řízení, jelikož se nevypořádal s žalobou stěžovatelky v mezích všech uplatněných žalobních bodů, jak mu ukládá ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. Nejvyšší správní soud však z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že předmětnou procesní vadu je třeba posoudit jako jinou vadu řízení, která nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) in fine s. ř. s.] a není tak důvodem pro zrušení napadeného rozsudku (srov. k tomu obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2010, č. j. 3 As 6/2010 - 64). Tato vada řízení navíc nijak nebránila městskému soudu ve správném posouzení merita věci (viz dále).

K předmětnému platebnímu výměru PSSZ se váže i další námitka stěžovatelky, že v odůvodnění platebního výměru chyběla správní úvaha odůvodňující závěr uvedený v platebním výměru. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že náležitosti platebního výměru jsou modifikovány oproti obecné úpravě náležitostí správního rozhodnutí uvedené ve správním řádu v ustanovení § 68. Odchylka od obecné úpravy je uvedena v ustanovení § 104c odst. 1 zákona č. 582/1992 Sb., podle něhož *platební výměr musí obsahovat též označení zaměstnavatele, kterému se pojistné, penále nebo přirážka k pojistnému na sociální zabezpečení předepisuje, a poučení o vykonatelnosti. Platební výměr na pojistné nebo na zálohy na pojistné musí obsahovat též poučení o povinnosti platit penále.* Dále však odůvodnění platebního výměru musí mít náležitosti rozhodnutí podle ustanovení § 68 odst. 3 správního řádu, tzn. musí obsahovat v přiměřeném rozsahu důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí. I z odůvodnění platebního výměru tedy musí být patrny skutkové a právní důvody jeho vydání, tedy v tomto případě zjištění nedoplatku na pojistném a právní základ pro uložení povinnosti dlužné pojistné uhradit. V předmětném platebním výměru PSSZ pouze odkázala na protokol o kontrole č. 993/09, který je nedílnou součástí tohoto výměru. Jak Nejvyšší správní soud dovodil již ve výše citovaném rozsudku ze dne 19. 4. 2006, č. j. 6 Ads 18/2005 – 65, taková metoda odůvodnění platebního výměru (tzn. odkaz na protokol o

kontrole) není v přímém rozporu se správním řádem, ovšem ze samé podstaty věci plyne, že nemůže jít o metodu dostatečnou, jestliže vedle dlužného pojistného se ukládá i povinnost k zaplacení penále. Nárok na zaplacení penále sice vzniká nositeli pojištění vůči plátci pojistného ex lege, nicméně musí o něm být rozhodnuto deklaratorním výrokem, kterým je penále spolu s dlužným pojistným předepsáno plátci pojistného k úhradě. Není věcí kontroly vyčíslovat penále z dlužného pojistného, nýbrž toto rozhodnutí včetně svého řádného odůvodnění musí být obsaženo v platebním výměru, nerozhoduje-li ovšem správní orgán výkazem nedoplatků dle § 104g zákona č. 582/1991 Sb., na nějž se nevztahuje správní řád.

V posuzované věci ovšem stěžovatelka namítala nedostatky odůvodnění platebního výměru pouze obecně, přičemž ve vztahu k vyčíslení penále a jeho odůvodnění žádnou námitku nevznesla, a to ani v žalobě, ani následně v kasační stížnosti. Pokud byla povinnost k zaplacení penále vzniklá dle ustanovení § 20 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti odůvodněna pouze v protokolu o kontrole jako podkladu pro vedení řízení o pojistném, a nikoliv v samotném platebním výměru, pak se sice jednalo o vadu platebního výměru, ale tato vada by mohla být zohledněna pouze k námitce stěžovatelky uplatněné v žalobě. Jestliže stěžovatelka namítala nedostatky odůvodnění platebního výměru pouze v obecné rovině, a to jak v odvolání, tak posléze i v žalobě, pak nelze považovat za pochybení městského soudu, že tuto vadu v souladu s dispoziční zásadou ovládající řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu neposoudil bez námitky, tj. ex offo (srv. k tomu rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006 - 73, přístupné na www.nssoud.cz). Ani tuto kasační námitku Nejvyšší správní soud neshledal jako důvodnou, neboť ve vztahu k uplatněné námitce stran vad odůvodnění platebního výměru názor městského soudu obstojí, a ve vztahu k vyčíslení penále tato námitka nesměřovala a městský soud tak nebyl povinen v tomto ohledu napadené rozhodnutí žalované přezkoumat.

Poté, co se Nejvyšší správní soud vypořádal s procesními námitkami stěžovatelky, mohl přejít k posouzení samotného merita věci. Jedná se o problém započitatelnosti nepeněžitého plnění, které stěžovatelka poskytla ve formě vánočních kolekcí zaměstnancům v hlavním pracovním poměru jako dar za mimořádnou aktivitu v předvánoční době, do vyměřovacího základu zaměstnanců, potažmo samotné stěžovatelky pro účely odvodu pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (§ 5 zákona č. 589/1992 Sb.). Klíčovou právní otázkou případu je problém, zda poskytnutí zaměstnaneckých benefitů v podobě vánočních kolekcí všem zaměstnancům, k němuž je navíc zaměstnavatel zavázán v kolektivní smlouvě, lze kvalifikovat jako jednu ze situací, kterou upravuje vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu sociálních a kulturních potřeb v ustanovení § 14 upravujícím poskytování darů z tohoto fondu. Jak vyplývá ze skutkových okolností případu, byly nepeněžní dary ve formě vánočních kolekcí v kontrolovaném období poskytnuty zaměstnancům stěžovatelky dvakrát, a to v listopadu roku 2007 a v prosinci roku 2008. Proto jsou pro daný případ rozhodná znění zákona č. 589/1992 Sb. účinná do 31. 12. 2007 a do 31. 12. 2008. Ustanovení § 5 odst. 1 ve znění účinném do 31. 12. 2007 upravovalo vyměřovací základ pro pojistné na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti takto: „*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, které zakládá účast na nemocenském nebo důchodovém pojištění. Zúčtovaným příjmem se pro účely věty první rozumí plnění, jehož hodnota je na příslušném účtu zaměstnavatele účtována jako náklad nebo úbytek prostředků a které bylo v peněžní nebo nepeněžní formě poskytnuto zaměstnanci nebo předáno v jeho prospěch.* Totéž ustanovení znělo s účinností do 31. 12. 2008 následovně: „*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, které zakládá účast na nemocenském nebo 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, popřípadě připsáno k jeho dobru anebo spočívá v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance.*

Rozhodným pro určení charakteru tohoto příjmu je tedy výklad právní úpravy příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků osvobozených od daně z příjmu. Zákon o daních z příjmů upravoval s účinností do 31. 12. 2007 tyto druhy příjmů ze závislé činnosti a funkční požitky v ustanovení § 6 odst. 9 písm. ch) pravidlem, že od daně je, kromě příjmů uvedených v § 4 tohoto zákona, dále osvobozena i hodnota nepeněžních darů poskytovaných z fondu kulturních a sociálních potřeb podle příslušného předpisu, **u zaměstnavatelů, na které se tento předpis nevztahuje, hodnota nepeněžních darů poskytovaných za obdobných podmínek ze sociálních fondů nebo ze zisku (příjmu) po jeho zdanění, anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to až do úhrnné výše 2000 Kč ročně u každého zaměstnance.** S účinností od 1. 1. 2008 bylo toto pravidlo zakotveno v modifikované podobě v ustanovení § 6 odst. 9 písm. g) zákona o daních z příjmů v tom znění, že od daně je, kromě příjmů uvedených v § 4 tohoto zákona, dále osvobozena hodnota nepeněžních darů poskytovaných z fondu kulturních a sociálních potřeb podle příslušného předpisu, **u zaměstnavatelů, na které se tento předpis nevztahuje, hodnota nepeněžních darů poskytovaných za obdobných podmínek ze sociálních fondů nebo ze zisku (příjmu) po jeho zdanění, anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to až do úhrnné výše 2000 Kč ročně u každého zaměstnance.** „Příslušným předpisem“, na nějž citované ustanovení odkazuje, je v souladu s poznámkou 6a) uvedenou pod čarou vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu sociálních a kulturních potřeb, ve znění pozdějších předpisů, která upravuje poskytování darů z fondu v ustanovení § 14, kde jsou taxativním výčtem uvedeny situace, v nichž lze z fondu poskytovat věcné i peněžní dary zaměstnancům. Těmito vyhláškou definovanými situacemi jsou mimořádná aktivita ve prospěch zaměstnavatele při poskytnutí osobní pomoci při požáru, živelní události a při jiných mimořádných případech, dále aktivita humanitárního a sociálního charakteru a péči o zaměstnance a jejich rodinné příslušníky, pracovní výročí 20 a každých dalších 5 let trvání pracovního nebo služebního poměru u zaměstnavatele (do pracovního výročí lze započítat i dobu trvání pracovního poměru u jiných zaměstnavatelů, avšak nelze zahrnout dobu výkonu práce konané na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr), životní výročí 50 let a každých dalších 5 let věku a konečně první odchodu do starobního nebo plného invalidního důchodu.

Předně je zapotřebí podotknout, že citovaná vyhláška se vztahuje primárně pouze na zaměstnavatele uvedené v ustanovení § 1 této vyhlášky, tj. organizační složky státu, státní příspěvkové organizace a příspěvkové organizace zřízené územními samosprávnými celky. Stěžovatelka tyto znaky nesplňuje, neboť je akciovou společností bez jakékoliv přímé ekonomické vazby na rozpočtové či příspěvkové organizace. Aplikovatelnost vyhlášky na posuzovanou věc je tedy dána právě odkazem uvedeným v ustanovení § 6 odst. 9 písm. g), resp. do 31. 12. 2007 písm. ch) zákona o daních z příjmů. Termínem „za obdobných podmínek" je třeba v tomto případě rozumět zákonný příkaz použití analogie legis; tzn. příkaz aplikovat § 14 citované vyhlášky **obdobně** i na případ poskytování zaměstnaneckých darů zaměstnavatele nespadajícího pod osobní rozsah citované vyhlášky č. 114/2002 Sb. Jak uvádějí Legislativní pravidla vlády ČR, výraz „obdobně" užitý v textu právního předpisu znamená, že toto ustanovení se vztahuje na vymezené právní vztahy v plném rozsahu, zatímco při užití termínu „přiměřeně" jde o volnější vztah mezi tímto ustanovením a vymezenými právními vztahy.[1] Je tedy plně na místě dovodit, že zákonodárce se zřetelem k dikci zákonného textu zamýšlel stanovit pro účely osvobození určitých darů zaměstnavatele od daně z příjmu **stejné** podmínky a **stejný** rozsah tohoto osvobození u zaměstnavatelů soukromého sektoru (tzv. výrobní sféry) jako u zaměstnavatelů veřejného sektoru (tzv. nevýrobní či rozpočtové sféry). Tento výklad potvrzuje i zohlednění ústavněprávního rámce zákonné právní úpravy. Z hlediska cíle sledovaného právní úpravou institutu osvobození určitých příjmů od daně není na místě předpokládat, že by zákonodárce zamýšlel založit jakoukoliv odlišnost v postavení zaměstnanců organizačních složek státu, příspěvkových organizací a týchž organizací územních samosprávných celků na straně jedné, a na straně druhé zaměstnanci soukromého sektoru. Naopak, takový přístup by znamenal nedůvodnou diskriminaci z hlediska práva na vlastnictví a principu rovnosti před zákonem (čl. 11, čl. 1, 3 a 4 odst. 3 Listiny). Jazykově-logický i teleologický výklad zde tedy vedou ke stejnému závěru. Nejvyšší správní soud je proto toho názoru, že citované ustanovení § 14 vyhlášky č. 114/2002 Sb. bylo v obou rozhodných obdobích let 2007 a 2008, kdy měly vzniknout předmětné nedoplatky stěžovatelky na pojistném, nutno vykládat tak, že se pro účely institutu osvobození od daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků vztahuje stejně na poskytování darů zaměstnavateli, kteří vytváří fond sociálních a kulturních potřeb (tzn. zaměstnavatelé veřejného sektoru), tak i ostatními zaměstnavateli, tj. i stěžovatelkou.

Městský soud dále správně posuzoval, zda není možno posuzovaný případ podřadit pod neurčitý pojem „jiný mimořádný případ", který je uveden v ustanovení § 14 odst. 1 písm. a) citované vyhlášky, jehož výklad umožňuje rozšířit situace uvedené výslovně v tomto ustanovení o jiné svou povahou obdobné či souměřitelné situace, které zároveň musí splňovat pojmový znak „mimořádnosti". V napadeném rozsudku městský soud vyložil tento pojem tak, že je zapotřebí jeho význam posuzovat s ohledem na ty mimořádné případy, které byly v tomto ustanovení konkrétně vyjmenovány (tzv. poskytnutí osobní pomoci při požáru a živelní události, aktivita humanitárního a sociálního charakteru a péči o zaměstnance a jejich rodinné příslušníky). Nejvyšší správní soud se s tímto výkladem ztotožňuje a dodává, že v kontextu takto nastaveného významu

[1] Čl. 41 usnesení vlády č. 188 ze dne 1998 ve znění pozdějších změn a doplnění, přístupná na http://www.vlada.cz/assets/ppov/lrv/legislativn__pravidla_vl_dy.pdf.

„mimořádnosti“ případu obdarování zaměstnance nemůže za použití argumentu *a simile* a ani z pohledu systematického výkladu obstát závěr, že by jako obdobnou situaci („jiný mimořádný případ“) bylo možno kvalifikovat obdarování zaměstnance vánoční kolekcí za mimořádný pracovní výkon v předvánoční době. Kromě argumentů uvedených městským soudem, s nimiž se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje, lze poukázat také na to, že situace uvedené v písm. a) citovaného ustanovení nesouvisejí vůbec se samotným výkonem práce pro zaměstnavatele; naproti tomu právě „mimořádný výkon práce“ byl důvodem, proč byli zaměstnanci stěžovatelky v listopadu 2007 a v prosinci 2008 obdarováni vánočními kolekcemi. Je proto zřejmé, že mimořádné pracovní úsilí zaměstnanců bez ohledu na roční období, kdy k němu došlo, či na jiné okolnosti, není případem, který by svou povahou korespondoval s mimořádnými případy uvedenými v ustanovení § 14 odst. 1 písm. a) citované vyhlášky. K obdobnému právnímu závěru dospěla judikatura správních soudů již dříve za účinnosti předchozí vyhlášky upravující fond sociálních a kulturních potřeb zaměstnanců, tzn. vyhlášky Ministerstva financí č. 310/1995 Sb., o fondu sociálních a kulturních potřeb, účinné do 30. 4. 2002 (viz k tomu rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 22. 5. 2001, sp. zn. 44 Ca 139/2000, publikován v Právo a zaměstnání, 11/2001, s. 23 an., identifikační č. v ASPI JUD22656CZ).

Nejvyšší správní soud má proto za to, že žalovaná i městský soud posoudily tuto právní otázku správně, pokud dospěly k závěru, že poskytnutí vánočních kolekcí zaměstnancům nebylo možno právně kvalifikovat jako nepeněžní dar osvobozený od daně z příjmu v souladu s ustanovením § 6 odst. 9 písm. g), resp. písm. ch) zákona o daních z příjmů. Z toho důvodu měla být hodnota těchto darů zahrnuta i do vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti podle ustanovení § 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb. v tehdy platném znění, neboť se jednalo o příjem v nepeněžní formě, který stěžovatelka svým zaměstnancům zúčtovala v rozhodném období měsíců listopadu 2007 a prosince 2008 v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na nemocenském nebo důchodovém pojištění.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1, 2 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, které jí vznikly. Žalované, která by jinak měla právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly náklady přesahující rámec její běžné úřední činnosti, navíc je orgánem nemocenského pojištění, kterému nelze náhradu nákladů řízení v souladu s ustanovením § 60 odst. 2 s. ř. s. přiznat.

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

V Brně dne 13. ledna 2011

3 Ads 109/2010 - 69

JUDr. Petr Průcha

předseda senátu