

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Jana Rutsche v právní věci žalobce: **UNIMEX GROUP, a.s.,** Václavské náměstí 53, Praha 1, zast. Ing. Sofií Komrskovou, daňovou poradkyní se sídlem Senovážné náměstí 23, Praha 1 (EURO – TREND, s.r.o.), proti žalované: **Česká správa sociálního zabezpečení** se sídlem Křížová 25, Praha 5, o přezkoumání rozhodnutí žalované ze dne 6. 3. 2009, č.j. 323-9010-30.1.2009-192/Hů, v řízení o kasační stížnosti žalované proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 10. 2010, č. j. 12 Cad 6/2009 - 31,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 10. 2010, č. j. 12 Cad 6/2009 - 31, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností napadla žalovaná (dále též „stěžovatelka“) v záhlaví uvedený rozsudek Městského soudu v Praze, kterým zrušil její shora citované rozhodnutí. Jím žalovaná zamítla odvolání žalobce a potvrdila Platební výměr Pražské správy sociálního zabezpečení ze dne 9. 10. 2008 č. 918/2726/08. Platebním výměrem byla žalobci uložena povinnost zaplatit nedoplatek na pojistném na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti ve výši 238 690 Kč a penále z tohoto pojistného ve výši 65 658 Kč. Důvodem předepsání dlužné částky byla skutečnost, že žalobce nezahrnul do vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti příspěvek na ošatné v úhrnné výši 699 900 Kč, který zúčtoval svým zaměstnancům v únoru 2007.

Správní orgány obou stupňů konstatovaly, že za příjem ze závislé činnosti a funkčních požitků se nepovažuje a předmětem daně z příjmů není hodnota pracovního oblečení a pracovní obuvi určených zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Dle jejich závěrů je za pracovní oblečení považováno tzv. jednotné pracovní oblečení (stejnokroje) poskytnuté zaměstnavatelem, pokud plní zejména reklamní, propagační a organizační účely. Předpokladem je, že zaměstnavatel ve svém vnitřním předpise stanoví povinnost zaměstnanců používat pracovní oblečení pouze při výkonu zaměstnání a vymezí podobu a charakter jednotného pracovního oblečení a všech jeho součástí. Z logiky věci pracovní oblečení nesmí být zaměnitelné s běžným občanským nebo společenským oděvem. Zaměstnavatel také musí zajistit, aby jednotné pracovní oblečení bylo trvale a viditelně označeno identifikačními znaky zaměstnavatele. V případě žalobce se však jednalo o běžné ošacení použitelné ke každodennímu i mimopracovnímu nošení. Dle správních orgánů se tak v případě placení paušálních částek na ošatné jedná o příjem zaměstnance, který je předmětem daně z příjmu fyzických osob.

Městský soud v Praze se se závěry správních orgánů neztotožnil. Poukázal na vnitropodnikovou směrnici žalobce k požívání stejnokrojů pro personál prodejen Letiště - Ruzyně platnou od 1. 1. 2007. V ní bylo vymezeno, jaký pracovní oděv mají zaměstnanci používat v jednotlivých profesích a byly stanoveny paušální částky na jednotlivé součásti oblečení. Dle městského soudu se tedy nepochybně jednalo o oblečení určené zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Jak má takové oblečení vypadat, zákon nespecifikuje a ani neukládá povinnost, aby bylo označeno identifikačními znaky zaměstnavatele. Není rovněž řečeno, že by se nemohlo jednat o oblečení, které je oblečením používaným i v běžném civilním životě. Výklad § 6 odst. 7 písm. b) zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), provedený správními orgány dle městského soudu podstatně přesahuje rámec stanovený zákonem. Připustil, že pracovní oblečení zaměstnanců bývá speciálně označeno například logem zaměstnavatele nebo jinými identifikačními znaky, ale zákonem taková povinnost stanovena není.

Dále městský soud v napadeném rozsudku uvedl, že pokud žalobce v žalobě namítal, že postupoval podle § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů, když vnitřním předpisem stanovil podmínky pro užívání vlastního předepsaného ošacení a za jeho užívání vyplatil zaměstnancům předepsanou úhradu, jednalo se ze strany žalobce o nepochopení tohoto ustanovení. Přestože žalobce tvrdil, že postupoval podle tohoto ustanovení, stále zdůrazňoval skutečnost, že byla vypracována shora zmíněná vnitropodniková směrnice. Soud dal v této otázce za pravdu žalované, že z provedené kontroly je zřejmé, že předepsané oblečení si pořizoval sám zaměstnanec a zaměstnavatel na jednotlivé kusy oblečení poskytoval dle směrnice finančně limitovaný příspěvek. Pracovní oděv byl tedy pořizován na náklady zaměstnavatele. Nemohlo tedy jít o příspěvek za opotřebení, tj. takového ošacení, které by si zaměstnanec pořídil ze svého. Ustanovení § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů se přitom vztahuje pouze na vlastní předměty zaměstnanců a musí se jednat o nářadí či předměty potřebné pro výkon práce.

Městský soud proto uzavřel, že žalobce poskytoval zaměstnancům paušální náhradu na pracovní oblečení určené zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Takovou paušální náhradu nelze považovat za příjmy ze závislé činnosti a nejedná se tedy o předmět daně

podle § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Neměla být tedy zahrnuta z tohoto důvodu ani do vyměřovacích základů pro odvod na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti zaměstnanců i organizace podle § 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pojistném“).

Stěžovatelka namítla v kasační stížnosti důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Nesouhlasila s názorem Městského soudu, že žalobce argumentoval ustanovením § 6 odst. 7 písm. d) v důsledku nepochopení či omylu, vždyť byl zastoupen daňovou poradkyní. Podle stěžovatelky je totiž zřejmé, že pro „hodnoty poskytnuté zaměstnavatelem“ je vyloučeno sjednání finančního paušálu. Jeho poskytování je možné namísto pravidelně se opakujících náhrad skutečných výdajů, tedy například za opotřebení vlastního nářadí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce, na udržování jednotného pracovního oblečení a stejnokrojů a rovněž na pořízení mycích, čistících a dezinfekčních prostředků [na tyto práce dopadá § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů], avšak pod uvedené ustanovení nelze podřadit zaměstnavatelem poskytované ošatné. Finanční paušál (§ 6 odst. 8 citovaného zákona) je možno poskytovat bez povinnosti zdanění tehdy, pokud se jedná o výdaje podle jeho § 6 odst. 7 písm. b) až d), tedy pokud zaměstnanec vynaloží „náklady“ na udržování osobních, ochranných a pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi nebo na udržování pracovního oblečení určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Dále zaměstnavatel zaměstnanci hradí „náklady“ za opotřebení vlastního nářadí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle zákoníku práce.

Pokud zaměstnavatel poskytne pracovní oblečení jím určené pro výkon zaměstnání, pokračovala stěžovatelka, pak jeho hodnota není u zaměstnance příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, avšak v těchto případech nelze zaměstnancům stanovit poskytování finančních paušálů podle § 6 odst. 8 téhož zákona.

Stěžovatelka dále odkázala na svoji argumentaci obsaženou v odůvodnění napadeného rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě. Setrvala tak na názoru, že žalobcem poskytnutý příspěvek na ošatné byl příjmem, který byl jeho zaměstnancům zúčtován v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na nemocenském nebo důchodovém pojištění, je tedy příjmem dle § 3 odst. 1 písm. a) a § 6 zákona o daních z příjmů.

Proto stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s městským soudem, zejména s jeho závěrem o extenzivním výkladu zákona o daních z příjmů ze strany správních orgánů. Zopakoval, že tento zákon nestanoví, které pracovní oblečení lze od daně osvobodit. Výklad stěžovatelky nepovažoval za logický, neboť by musel vycházet pouze ze zkušenosti hornických nebo jiných dělnických profesí. Pokud je nařízením zaměstnavatele sjednocen styl oblékání a není přípustné, aby zaměstnanec projevil při volbě vhodného ošacení svou osobnost, jedná se o plnění pokynů zaměstnavatele a nelze hovořit o tom, že

se nejedná o pracovní ošacení. Logika zaměnitelnosti pracovního oblečení s běžným občanským oblečením je podle jeho názoru pouze vyfabulovaná překážka přiznat pochybení při kontrole, které spočívá v nezákonné interpretaci příslušných ustanovení. Nabízí se podle něho i možnost posoudit věc jako užívání vlastního předepsaného ošacení. Hranice mezi těmito dvěma způsoby je totiž tak nezřetelná, že se jeví jako nepodstatné podřazení ošacení zaměstnanců pod výlučně jeden z nich. Žalobce však netrval na změně právní kvalifikace provedené městským soudem, neboť ten dle jeho názoru vhodně aplikoval ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze z hlediska uplatněných stížních bodů, jakož i ve smyslu § 109 odst. 3 s. ř. s., a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Předně nepřehlédl, že stěžovatelka v závěru kasační stížnosti uvedla, že předmětný rozsudek městského soudu napadá rovněž z důvodu vymezeného v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti 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 však toto svoje tvrzení v kasační stížnosti nijak blíž nekonkretizovala, tedy neuvedla, v čem nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nebo jinou vadu řízení před soudem spatřuje. Nejvyšší správní soud se tedy touto stížní námitkou mohl zabývat toliko způsobem odpovídajícím míře obecnosti této námitky, tedy rovněž ve velmi obecné rovině. S námitkou se ztotožnit nemohl. Neshledal totiž napadený rozsudek nepřezkoumatelným ať už pro jeho nesrozumitelnost (například pro zjevný rozpor mezi výrokem a odůvodněním, pro existenci rozumu a logice se vzpírajícím argumentům nebo vyjádřením soudu apod.) či pro nedostatek důvodů. Městský soud výstižně popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení, právní závěry žalované, s nimiž vyjádřil nesouhlas, a následně odpovídajícím způsobem odůvodnil právní názory, které ve věci zastal. Stejně tak neshledal Nejvyšší správní soud žádnou vadu soudního řízení, která by mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí o meritu věci.

Přiléhavější obsahu kasační stížnosti byla stížní námitka ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., dle něhož lze podat kasační námitku z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Podstatou projednávané věci je totiž skutečně právní otázka, a to zda žalobci vznikl nedoplatek na pojistném na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti z důvodu, že nezahrnul do vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti příspěvek na ošatné v úhrnné výši 699 900 Kč, který zúčtoval zaměstnancům v období měsíce únor 2007.

Za účelem zodpovězení této otázky pak bylo stěžejní objasnit, zda uvedený příspěvek byl příjmem ve smyslu § 3 odst. 1 písm. a) a § 6 zákona o daních z příjmů, přesněji řečeno, zda uvedený příspěvek nebyl za příjem ze závislé činnosti a předmět daně z příjmů vyloučen z důvodu vymezeného buď v § 6 odst. 7 písm. b) nebo v § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů.

V žalobě žalobce argumentoval tím, že na skutkovou podstatu dané věci dopadá ustanovení § 6 odst. 7 písm. d) citovaného zákona. Z podkladů založených do správního i soudního spisu považuje ohledně zjištěného skutkového stavu věci Nejvyšší správní soud za nepochybné, že žalobce vydal s platností od 1. 1. 2007 „Vnitropodnikovou směrnici k používání stejnokrojů pro personál prodejen Letiště – Ruzyně“. V ní zavázal vyjmenované zaměstnance povinností používat stejnokroj a povinností udržovat stejnokroj v čistém stavu a bez viditelného opotřebení. Náklady na pořízení stejnokroje hradil žalobce formou paušálních částek na období kalendářního roku. Tyto náklady vyplácel zaměstnancům formou záloh a to ve výši 1/12 za každý měsíc, který byl zaměstnanec v pracovním poměru. A právě na existenci a obsah uvedené směrnice žalobce odkazoval, pokud zastával názor, že jsou v daném případě naplněny podmínky dle § 6 odst. 7 písm. d) zákona o spotřebních daních. Uváděl, že zaměstnanci si směrnicí předepsané stejnokroje kupují sami, jde o jejich ošacení, za jehož užívání je jim následně vyplacena náhrada.

Městský soud mu v této jeho argumentaci za pravdu nedal a Nejvyšší správní soud se s jeho názorem ohledně této otázky ztotožňuje. Nikoliv v tom, že žalobce se domáhal aplikace uvedeného ustanovení v důsledku jeho nepochopení, ale v tom, že aplikace tohoto ustanovení není v daném případě na místě. Dle něho se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně, kromě příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 odst. 4, dále nejsou náhrady za opotřebení vlastního nářadí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle zákoníku práce. Předně nutno konstatovat, že jednotné pracovní oblečení (stejnokroj) nelze podřadit pod pojem „nářadí, zařízení a předměty potřebné pro výkon práce“, na něž se ustanovení § 6 odst. 7 písm. d) vztahuje. Pokud by tomu tak mělo být, zákonodárce by nepochybně použil pojem „stejnokroj“ i zde, stejně jako tak výslovně učinil v § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, který bude citován níže. Již tento fakt aplikaci uvedeného ustanovení na skutkový stav věci brání. Navíc stejně jako městský soud považuje Nejvyšší správní soud za nepochybné, že pracovní oblečení bylo pořizováno na náklady žalobce coby zaměstnavatele. Nešlo tedy o opotřebení vlastního majetku zaměstnanců.

S právním závěrem městského soudu, že předmětný příspěvek žalobce zaměstnancům nelze považovat za příjem ze závislé činnosti a předmět daně z příjmů z důvodu specifikovaného v § 6 odst. 7 písm. b) zákona o spotřebních daních, však již Nejvyšší správní soud souhlas vyjádřit nemohl. Dle tohoto ustanovení se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně, kromě příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 odst. 4, dále nejsou hodnota osobních ochranných pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, mycích, čistících a dezinfekčních prostředků a ochranných nápojů poskytovaných v rozsahu stanoveném zvláštním předpisem, včetně nákladů na udržování osobních ochranných a pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, jakož i hodnota poskytovaných stejnokrojů, včetně příspěvku na jejich udržování, dále hodnota pracovního oblečení, určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání, včetně příspěvku na jeho udržování.

Jednotné pracovní oblečení (stejnokroj) je užíváno v celé řadě profesí a to ať už z důvodů hygienických, funkčních, z důvodu podpory prodeje, image zaměstnavatele či vytvoření určitého stylu a charakteru prostředí, v němž zaměstnanci působí. Jedním z takových prostředí mohou být právě prodejní místa, jako je tomu v žalobcově případě.

Městskému soudu lze dát za pravdu v tom, že zákon blíže nedefinuje, jak má takový stejnokroj vypadat, ani výslovně nestanoví, že by měl být označen nějakými identifikačními znaky zaměstnavatele. Nejvyšší správní soud je ale toho názoru, že pokud má být nějaký oděv považován za jednotné pracovní oblečení, musí na něj být určité požadavky kladeny. Pokud by tomu tak nebylo, mohl by být za stejnokroj považován jakýkoliv oděv vymezený zaměstnavatelem ve vnitřním předpise či dohodnutý smluvními stranami v kolektivní smlouvě. Ad absurdum by tak za stejnokroj mohl být považován běžný občanský či společenský oděv, jehož „jednotnost" by mohla být spatřována třeba právě v jeho „různorodosti". Tím by se však zcela ztratily shora popsané důvody potřebnosti jednotného pracovního oblečení a také by zcela ztratilo smysl a praktický význam citované ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud si s ohledem na skutkovou situaci daného případu neklade ambice stanovit a vymezit v tomto svém rozhodnutí v úplnosti všechny definiční znaky, které by jednotné pracovní oblečení mělo naplňovat. To by bylo nad rámec tohoto rozhodnutí. Jednotné pracovní oblečení zaměstnanců by však určitě mělo být nezaměnitelné s občanským nebo společenským oděvem a také s jednotným pracovním oblečením jiného zaměstnavatelského subjektu. Za tím účelem by mělo vykazovat určité nezaměnitelné identifikační a individualizační znaky zaměstnavatele (a tolik diskutované logo zaměstnavatele může být jen jedním z příkladů), z nichž by bylo pro třetí osoby (zákazníky, návštěvníky, veřejnost) bez větších obtíží seznatelné, že se jedná o jednotné pracovní oblečení (stejnokroj) toho kterého zaměstnavatele. Za další nezbytný znak stejnokroje považuje Nejvyšší správní soud skutečnost, že je užíváno (ve shodě se svým účelem) výlučně k pracovním účelům a pracovnímu využití.

A těmto požadavkům oblečení zaměstnanců žalobce stanovené shora citovanou vnitřní směrnicí nedostojí. Z jejích příloh je zřejmé, že stejnokroje zaměstnanců žádnými individualizačními a identifikačními znaky zaměstnavatele vybaveny být nemusely. Jednalo se v podstatě o oblečení, které si zaměstnanci mohli obstarat ve veřejné obchodní síti a které bylo definováno poměrně obecně (např. „TRIKO – bílé tričko ke krku nebo s véčkem, s rukávem nebo ¾ rukávem, ideální materiál je s příměsí LYKRA", nebo „KALHOTY – dlouhé dole rozšířené, vyšší sed/nesmí při dřepu být vidět záda, délka musí být úměrná k obuvi", nebo „OBUV – černá s plnou špičkou, volnou patou nebo lodičky"). Zaměstnanci také směli nosit uvedené oblečení mimo pracoviště a pracovní dobu.

Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že oblečení stanovené žalobcem ve shora uvedené vnitřní směrnici nesplňovalo znaky jednotného pracovního oblečení (stejnokroje) ve smyslu § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Příspěvek na jeho pořízení tak byl příjmem dle § 3 odst. 1 písm. a) a § 6 zákona o daních z příjmů. Z toho titulu jej žalobce měl zahrnout do vyměřovacího základu pro odvod pojistného dle § 5 odst. 1 zákona o pojistném na sociální zabezpečení a do vyměřovacího základu zaměstnavatele dle § 1 a § 2 nařízení vlády č. 39/2007 Sb.

Protože tedy Nejvyšší správní soud shledal stížní námitku nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. ze shora uvedených příčin důvodnou, nezbylo mu, než kasační stížností

napadený rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm je městský soud právním názorem Nejvyššího správního soudu vázán (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V dalším řízení rozhodne městský soud i o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně 26. ledna 2012

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu