



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj) a soudce Mgr. Aleše Smetanky a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **Sony DADC Czech Republic, s.r.o.**
sídlem Dobřanská 545, 332 09 Štěnovice
zastoupená advokátem JUDr. Martinem Bohuslavem
sídlem Italská 2581/67, 120 00 Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2022, č. j. 36697/22/5200-10421-711070,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2022, č. j. 36697/22/5200-10421-711070, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 23.570 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce JUDr. Martina Bohuslava, advokáta.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou domáhá přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2022, č. j. 36697/ 22/5200-10421-711070 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dvě rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj – dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2016 ze dne 11. 5. 2021, č. j. 999792/21/2311-50523-401775, kterým byla dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 19 005 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 3 801 Kč, a dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2017 ze dne 11. 5. 2021, č. j. 1000015/21/2311-50523-401775, kterým byla dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 80 481 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 16 096 Kč.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně uvedla, že provozuje kompletační a logistické centrum u Štěnovic na okraji Plzně, ve kterém dokončuje výrobu optických disků a poskytuje kompletační, balicí a logistické služby v mezinárodním dodavatelském řetězci v oblasti zábavního průmyslu. Zákazníky jsou především významní herní, hudební a filmoví producenti (výrobci nosičů). V Plzni a v Praze pak žalobkyně zajišťuje pro sesterské společnosti skupiny SONY a další externí zákazníky služby v oblasti zákaznického servisu v centru sdílených služeb. V České republice žalobkyně působí od roku 2010 a v současné době zaměstnává celkem cca 350 lidí.
3. Jedním z klíčových aspektů úspěšného fungování a rozvoje podnikatelské činnosti žalobkyně je zajištění stabilní pracovní síly. Situaci na trhu práce změnila v roce 2014 ekonomická konjunktura, s čímž se musela vypořádat nejen žalobkyně, ale i většina zaměstnavatelů v regionu Plzně a Prahy. Aby na složitém trhu práce žalobkyně získala a udržela zaměstnance, musela na snižující se míru nezaměstnanosti a zvyšující se nabídku volných pracovních míst adekvátně reagovat. Žalobkyně proto hledala nové, moderní a pro zaměstnance atraktivní formy motivování a odměňování, kterými by zlepšila svou pozici na trhu práce jako žádaného zaměstnavatele.
4. Po důkladné analýze podmínek a možností zavedla žalobkyně v roce 2015 systém odměňování, kterým motivovala jak nové zájemce o práci, tak i dosavadní zaměstnance s cílem poskytnout jim co největší flexibilitu, udržet si je a více je motivovat. Tento nový benefit se v interní analýze žalobkyně ukázal mezi zaměstnanci jako velmi žádaný. Žalobkyně umožnila svým zaměstnancům čerpat část své mzdy v souladu s pracovněprávními i daňovými předpisy v nepeněžní podobě ve formě připsání bodů do benefitového systému Benefit Plus. Tyto body mohli zaměstnanci čerpat podle své volby, avšak pouze na vybraná plnění dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Využívání této formy odměňování bylo pro zaměstnance od počátku zcela dobrovolné, závislé čistě na vůli a

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

potřebách každého zaměstnance. 2.4. Právně se benefit opíral o tzv. naturální mzdu ve smyslu § 119 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů („zákoník práce“), tedy poskytování mzdy v jiné než peněžité formě. Zaměstnanci, kteří projeví zájem o poskytování části mzdy ve formě naturální mzdy, uzavřeli se žalobkyní dohodu o podmínkách poskytování naturální mzdy („Dohoda“). Zaměstnanci měli možnost tuto Dohodu kdykoli písemně vypovědět. Na základě dohody byla zaměstnancům poskytována naturální mzda ve formě připsání bodů do benefitového systému Benefit Plus, které mohli čerpat dle své volby a potřeby v podobě nepeněžního plnění například formou možnosti užívat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení, formou příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce a formou plnění vynaložených na odborný rozvoj zaměstnance, jako jsou např. jazykové kurzy. Tedy pouze nepeněžní plnění dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP.

5. V Dohodě bylo sjednáno, že naturální mzda bude zaměstnanci poskytnuta v okamžiku přičtení bodů do benefitového systému a zaměstnanec je může čerpat na dohodnutá plnění, ve lhůtách a způsoby stanovenými vnitřním předpisem žalobkyně, kterým je směrnice o pravidlech poskytování naturální mzdy („Směrnice“). Ve Směrnici žalobkyně určila, že jeden bod připsaný na účet zaměstnance v benefitovém systému v rámci poskytování naturální mzdy odpovídá částce hrubé mzdy ve výši 1 Kč. Jako provozovatele benefitního systému vybrala žalobkyně společnost Benefit Management s.r.o., významnou společnost na trhu se zaměstnaneckými benefity, která byla zárukou spolehlivosti včetně dodržování podmínek pro čerpání vybraných plnění dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP.
6. Při poskytování naturální mzdy pak nezahrnovala žalobkyně tuto část odměny do úhrnu příjmů ze závislé činnosti, který je základem pro výpočet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti, neboť jde o příjem osvobozený podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. V souladu s § 25 odst. 1 písm. h) ZDP pak náklady na plnění odpovídající naturální mzdě zaměstnanců uvedla žalobkyně v přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. dubna 2016 do 31. března 2017 a od 1. dubna 2017 do 31. března 2018 v II. Oddílu, na řádku 40 – Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 ZDP). V příloze č. 1 II. Oddílu A – Rozdělení výdajů (nákladů), které se neuznávají za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uvedených na řádku 40 podle účtových skupin účtové třídy uvedla žalobkyně účtovou skupinu 52 Osobní náklady a do této účtové skupiny zahrнула náklady na benefitový systém Benefit Plus.
7. Žalovaný, resp. správce daně I. stupně s osvobozením naturální mzdy od daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. c) ZDP nesouhlasili a po provedené daňové kontrole za zdaňovací období roku 2016 a 2017 žalobkyni doměřili DPFO k přímé úhradě včetně souvisejícího penále. Podle žalovaného je naturální mzda vyplacená žalobkyní zaměstnancům zdanitelný příjem dle § 6 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP, na který se osvobození od daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP nevztahuje (viz odst. 119 napadeného rozhodnutí). Jinými slovy, žalobkyně v případě naturální mzdy podle žalovaného nesplnila hmotněprávní podmínky osvobození od daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP.
8. Předmětem sporu je právní otázka, zda se na naturální mzdu vyplacenou žalobkyní zaměstnancům ve formě připsání bodů do benefitového systému Benefit Plus aplikuje

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Jinými slovy, zda žalobkyně v případě této naturální mzdy splnila hmotněprávní podmínky pro aplikaci osvobození od daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP.

9. Předmětem sporu naopak není skutečnost, že plnění poskytnutá žalobkyní zaměstnancům ve formě bodů do benefitového systému Benefit Plus, které zaměstnanci mohli čerpat dle své volby ve formě nepeněžního plnění výhradně na účely dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, je naturální mzda dle § 6 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP.
10. Předmětem sporu není ani skutečnost, že zaměstnanci čerpali body v benefitovém systému Benefit Plus poskytnuté žalobkyní jako naturální mzda pouze na účely dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP a že žalobkyně náklady na plnění odpovídající naturální mzdě zaměstnanců vyloučila v souladu s § 25 odst. 1 písm. h) ZDP z daňově uznatelných výdajů (nákladů) ve svých daňových přiznáních k dani z příjmů právnických osob za příslušná zdaňovací období na řádku č. 40, čímž zvýšila daňový základ daně z příjmů právnických osob.
11. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí nad rámec odvolání žalobkyně obsírně zaobírá právní úpravou pracovního práva, jeho komentářovou literaturou a judikaturou civilních soudů, aby dospěl ke stejnému závěru jako žalobkyně, že předmětná nepeněžní plnění poskytnutá žalobkyní zaměstnancům jsou naturální mzdou poskytnutou zaměstnancům žalobkyní v souladu se zákoníkem práce.
12. Dále se žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně vyjadřuje k otázce, zda předmětná nepeněžní plnění poskytnutá žalobkyní zaměstnancům jsou příjmem dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP nebo příjmem dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP. A to přesto, že zodpovězení této otázky je zcela irrelevantní pro posouzení, zda se na předmětná nepeněžní plnění poskytnutá žalobkyní zaměstnancům vztahuje osvobození od daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP.
13. V kontrastu s podrobným výkladem k naturální mzdě, zaměstnaneckým benefitům a rozdílu mezi příjmy dle § 6 odst. 1 písm. a) a d) ZDP je odůvodnění závěru žalovaného, že na předmětná nepeněžní plnění poskytnutá žalobkyní zaměstnancům nelze aplikovat osvobození od daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Žalovaný své odůvodnění omezil v podstatě jen na názor GFŘ v příspěvku na jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 18. listopadu 2014 a domněnku, že naturální mzda, která je vždy příjmem dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, nemůže být nikdy osvobozena od daně ze závislé činnosti, přestože podmínky stanovené § 6 odst. 9 písm. d) ZDP jsou splněny.
14. Žalobkyně namítá, že napadené rozhodnutí žalovaného, jehož odůvodnění je i přes značný rozsah na samé hranici přezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, je nezákonné, a to z následujících důvodů:
 - Osvobození od daně dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP se vztahuje na nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci bez ohledu na to, o jaký příjem zaměstnance dle § 6 odst. 1 ZDP se jedná. Vyloučení příjmu dle § 6 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP z možnosti osvobození od daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP nemá oporu v zákoně.
 - Vyloučení výdajů (nákladů) na předmětná nepeněžní plnění poskytnutá žalobkyní zaměstnancům z daňově účinných výdajů (nákladů) žalobkyně dle § 25 odst. 1 písm. h) ZDP je jedním z předpokladů pro aplikaci osvobození od daně z příjmů dle § 6 odst. 9

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

písm. d) ZDP. Existuje tak jednoznačná vazba mezi těmito ustanoveními ZDP spočívající v tom, že osvobozena od daně dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP mohou být pouze ta nepeněžní plnění, která zaměstnavatel vyloučil ze svých daňově účinných výdajů (nákladů) na základě § 25 odst. 1 písm. h) ZDP.

- Skutečnost, že výdaje (náklady) na předmětná nepeněžní plnění poskytnutá žalobkyní zaměstnancům, mohou být pro žalobkyni výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP, není důvodem pro vyloučení aplikace osvobození od daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Naopak, pouze výdaje (náklady), které splňují podmínky § 24 odst. 1 ZDP, mohou být z daňově účinných nákladů vyloučeny na základě výjimky uvedené v § 25 odst. 1 písm. h) ZDP, což je podmínkou pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP.

- Napadené rozhodnutí je zcela v rozporu s běžnou rozhodovací praxí správců daně, tedy se správní praxí.

15. Jednotlivé žalobní důvody žalobkyně rozvádí níže.
16. Žalovaný dospěl v odst. 119 napadeného rozhodnutí k nesprávnému závěru, že naturální mzda je zdanitelný příjem dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, na který se osvobození od daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP nevztahuje. Žalobkyně namítá, že vyloučení příjmů dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP z osvobození od daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP nemá oporu v zákoně, neboť ZDP nepodmiňuje osvobození pouze některým druhem příjmů dle § 6 odst. 1 ZDP, resp. žádný druh příjmů dle § 6 odst. 1 ZDP z osvobození nevylučuje.
17. Žalovaný ve svých tvrzeních vycházel z nesprávné premisy uvedené v odst. 84 napadeného rozhodnutí, že „mzda nemůže být osvobozena od daně z příjmů ze závislé činnosti, ať už je poskytnuta v peněžní či nepeněžní formě“. Opírá se o názor GFŘ v příspěvku na jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 18. listopadu 2014 (příspěvek č. 433/08.10.14 k daňovému ošetření naturální mzdy). Žalobkyně namítá, že tvrzení o nemožnosti osvobození naturální mzdy od daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP je nedůvodné a v přímém rozporu s gramatickým výkladem tohoto ustanovení.
18. Z gramatického výkladu jako základní výkladové metody je zcela zřejmé, že osvobození od daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP není omezeno pouze na některý druh příjmů ze závislé činnosti uvedený v § 6 odst. 1 ZDP. Pokud by zákonodárce tak chtěl učinit, pak by tuto skutečnost také totíž explicitně uvedl. Avšak § 6 odst. 9 písm. d) ZDP takové omezení neobsahuje (a to ani implicitní), tudíž osvobodit od daně ze závislé činnosti lze veškeré příjmy, které jsou poskytnuty zaměstnanci zaměstnavatelem jako nepeněžní plnění a které splňují další zákonné podmínky. Těmito zákonnými podmínkami jsou dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP následující:
 - Plnění bylo poskytnuto v nepeněžní formě.
 - Plnění bylo zaměstnanci poskytnuto ve formě použití zdravotnických, vzdělávacích nebo rekreačních zařízení, anebo ve formě použití zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školy podle školského zákona, knihovny zaměstnavatele, tělovýchovných a sportovních zařízení, či ve formě příspěvku na kulturní nebo sportovní akce (tzv. vybraná plnění).

- Plnění je poskytnuto ze sociálního fondu, ze zisku po zdanění, nebo z daňově neuznatelných nákladů zaměstnavatele.
19. Mezi výše uvedenými zákonnými podmínkami osvobození od daně ze závislé činnosti není zahrnut druh příjmu dle § 6 odst. 1 ZDP, resp. právní důvod poskytnutí nepeněžního plnění. Je tudíž zřejmé, že úmyslem racionálního zákonodárce nebylo vyloučení naturální mzdy z osvobození od daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Opak tvrzený žalovaným odporuje jak gramatickému, tak i logickému výkladu dotčeného ustanovení.
 20. Ke stejnému závěru lze dojít i systematickým výkladem ZDP. Zákonodárce v § 6 odst. 1 ZDP totiž vymezuje rozsah příjmů, které jsou příjmy ze závislé činnosti. Následně v ustanovení § 6 odst. 7 ZDP stanovuje, které příjmy nejsou předmětem daně a v § 6 odst. 9 ZDP jsou pak následně uvedeny příjmy ze závislé činnosti, které jsou od daně osvobozeny. Z toho vyplývá, že se osvobození uvedená v § 6 odst. 9 ZDP vztahují na všechny příjmy uvedené v § 6 odst. 1 ZDP, leda že by zákonodárce výslovně v konkrétních případech zamýšlel jinak a tento svůj úmysl omezit rozsah tohoto osvobození v ZDP dostatečně jednoznačným způsobem stanovil. Nadto ZDP obecně nepracuje s pojmem „mzda“, nýbrž s pojmem „příjem“, za který je považována nejen mzda, ale i mnohá další plnění poskytovaná zaměstnavatelem či třetími osobami zaměstnanci v souvislosti s výkonem závislé činnosti. Úmyslem zákonodárce tak bylo na jedné straně zahrnout do příjmů ze závislé činnosti uvedených v § 6 ZDP jak plnění poskytovaná zaměstnanci jako mzdu, tak i plnění poskytovaná mimo mzdu. Naproti tomu ale bylo zcela zřejmým úmyslem zákonodárce umožnit osvobození u některých vybraných plnění (příjmů) poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnancům jako určitou kompenzací způsobu zdanění těchto příjmů v porovnání se zdaněním příjmů spadajících do jiných dílčích základů daně.
 21. Smyslem nastavených podmínek v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP je podpora vybraných nepeněžních plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci, neboť nepochybně vedou ke zlepšení fyzické a psychické kondice zaměstnanců a lepšímu vztahu k práci a potažmo k pracovnímu výkonu. Pro tyto závěry svědčí zejména neustále se rozšiřující okruh vybraných plnění, která je možno v tomto režimu zaměstnancům poskytovat. Z ničeho pak nelze dovodit, že by z předmětného osvobození měla být vyloučena plnění, kde právním důvodem jejich poskytnutí je mzda, včetně naturální mzdy. Pokud by toto bylo úmyslem zákonodárce, pak by tento úmysl jistě do uvedeného ustanovení výslovně promítnul tak, jak tomu učinil např. v případě ustanovení § 6 odst. 9 písm. a) ZDP, kde v rámci novelizace ZDP zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, bylo předmětné ustanovení doplněno tak, že věta za středníkem vylučovala z osvobození „příjmy plynoucí zaměstnancům v této souvislosti jako mzda, plat, odměna nebo jako náhrada za ušlý příjem“. Zmíněné ustanovení ZDP bylo následně opakovaně novelizováno zákonem č. 2/2009 Sb., kterým se mění ZDP, přičemž uvedené omezení bylo zachováno¹ a zákonodárce nevyužil ani této příležitosti k tomu, aby obdobné omezení doplnil i do v této věci posuzovaného ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Nelze tak než dospět k jednoznačnému závěru, že toto nebylo jeho úmyslem. Textace předmětné výluky z osvobození současně potvrzuje systematickou ZDP předestřenou žalobkyní, tj. že pojem „mzda“ (včetně „naturální mzdy“) je v rámci ZDP obecně podřazen pod pojem „příjem“.
 22. Výkladem správce daně by prakticky v České republice zanikla možnost poskytovat vybraná plnění v režimu § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Došlo by tak k tomu, že by

zaměstnavatelé tato vybraná nepeněžní plnění přestali poskytovat. Jejich poskytování je přitom v České republice naprosto běžné a prakticky každý pracovník nějaká takováto plnění v daňové výhodném režimu dostává (např. penzijní připojištění, stravenky, volnočasové aktivity apod.). Žalobkyně má tedy za to, že závěr učiněný žalovaným v napadeném rozhodnutí nebyl zákonodárcem zamýšlen.

23. Žalovaný v napadeném rozhodnutí opakovaně nedůvodně tvrdí, že účelem § 6 odst. 9 písm. d) ZPD není osvobodit od daně z příjmů ze závislé činnosti naturální mzdu, ale jen tzv. benefity (např. odst. 116 a 119 napadeného rozhodnutí). Přitom žalovaný opomíjí, že teologická (účelová) metoda výkladu právních norem je zvláštní metodou, ke které lze přistoupit až poté, co základní metody výkladu (tj. gramatická, systematická a logická metoda) nevedou k jednoznačnému výsledku, přičemž o jednoznačnosti a výlučnosti smyslu a účelu předmětné normy není jakákoli pochybnost (jinak řečeno, doslovný výklad nelze svévolně popírat argumentací domnělým účelem zákona). V případě § 6 odst. 9 písm. d) ZPD je za použití základních metod výkladu zcela zřejmé, že veškerá vybraná nepeněžní plnění poskytnutá zaměstnavatelem zaměstnanci včetně naturální mzdy mohou být osvobozena od daně ze závislé činnosti, pokud je plnění je poskytnuto ze sociálního fondu, ze zisku po zdanění, nebo z daňově neuznatelných nákladů zaměstnavatele. Žalovaným předestřený účel posuzované normy navíc nelze z ničeho výslovně vyčíst a ani ho rekonstruovat z legislativní historie. Oproti tomuto domnělému účelu pak navíc stojí zcela legitimní účel předestřený žalobkyní výše. Pro aplikaci teologické (účelové) metody výkladu tak nejsou splněny ani podmínky. Nicméně ani aplikace této výkladové metody by nevedla k závěrům žalovaného.
24. Ani v případě aplikace teologické (účelové) metody výkladu a jiného závěru stran výkladu § 6 odst. 9 písm. d) ZPD rovnocennému se závěrem předestřeným žalobkyní, nelze tento jiný závěr automaticky upřednostnit. Naopak by v takovém případě bylo třeba použít zásadu v pochybnostech ve prospěch, tedy použití takového výkladu, který je vůči daňovému subjektu mírnější. Je totiž věcí státu, aby své daňové zákony formuloval natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti.
25. Žalobkyně v návaznosti na odst. 116 a 119 napadeného rozhodnutí připomíná, že pojem benefit není v ZPD nikterak definován a že ZDP pracuje s pojmem „příjem“ a v případě aplikace osvobození od daně z příjmů uvedených v § 6 odst. 9, písm. d) ZPD s pojmem „nepeněžní plnění“. Obdobně pak žalovaný v napadeném rozhodnutí operuje s pojmem „naturální mzda“ a zcela opomíjí fakt, že jde o pojem pracovního práva, a nikoli ZPD. Naturální mzdu v rámci ZPD podřazujeme pod pojem „příjem“, se kterým ZDP dále pracuje, když některé příjmy umožňuje od daně z příjmů osvobodit.
26. Nadto tvrzení žalovaného v odst. 86 napadeného rozhodnutí, že při posuzování podmínek pro osvobození od daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZPD se primárně posuzuje důvod, resp. účel poskytnutí nepeněžního plnění, se jeví jako účelové. Již Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 29. března 2018, č. j. 57 A 29/2017 – 54, upozornil, že GŘŘ ve svém stanovisku č. j. 178477/16/7100-10114-010025 ze dne 29. listopadu 2016 uvedlo, že: „Pokud si zaměstnanec zvolí poukázku Flexi Pass, lze tento nepeněžní příjem považovat za osvobozený od daně podle § 6 odst. 9 písm. d) ZPD pouze pokud bude využit na tímto ustanovením vymezené účely, a jen za podmínky, že zaměstnavatel bude poukázku "Flexi Pass" hradit z FKSP, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění nebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.“ Krajský soud v Plzni

k tomu poznamenal: „Jinými slovy, GFŘ rovněž vychází při posouzení charakteru plnění z toho, k jakému účelu bylo využito, nikoliv z toho, na základě jaké právní skutečnosti vzniklo.“

27. Lze tak shrnout, že § 6 odst. 9 písm. d) ZDP nestanoví, že příjmy podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP jsou z osvobození od daně ze závislé činnosti vyloučeny, jak nesprávně vykládá žalovaný. Rozšířením podmínek osvobození od daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP nad rámec zákona učinil žalovaný toto ustanovení prakticky neaplikovatelné. S výjimkou odměn za životní jubilea či narození dětí si lze v praxi jen velmi obtížně představit vybrané nepeněžní plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci, které by nebylo pro zaměstnance příjmem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP.
28. Žalovaný v odst. 87 napadeného rozhodnutí nesprávně tvrdí, že „při posuzování oprávněnosti osvobození naturální mzdy od daně není rozhodující, zda si žalobce tyto náklady vyloučil z daňově uznatelných nákladů ve smyslu ust. § 25 odst. 1 [ZDP] v rámci daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období, nýbrž ta skutečnost, zda tato nepeněžní plnění byla příjmem zaměstnance jako mzdový náklad žalobce ve smyslu ust. § 24 odst. 1 [ZDP] podléhající dani z příjmů ze závislé činnosti za předmětná zdaňovací období“. Žalobkyně namítá, že vyloučení nákladů na naturální mzdu ve smyslu § 25 odst. 1 písm. h) ZDP je podmínkou pro osvobození od daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, tudíž jde o skutečnost rozhodující.
29. Ze shrnutí podmínek osvobození od daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP uvedeného v kapitole V. této žaloby je zcela evidentní, že vyloučení výdajů (nákladů) na naturální mzdu dle § 25 odst. 1 písm. h) ZDP je podmínkou sine qua non. Zákonodárcem tím byla vytvořena vazba mezi § 6 odst. 9 písm. d) a § 25 odst. 1 písm. h) ZDP, jejímž účelem je právě zajištění, aby osvobozené příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP nebyly zároveň daňově účinným výdajem (nákladem) zaměstnavatele dle § 24 odst. 1 ZDP. Skutečnost, že záměrem zákonodárce je v obecné rovině odstranění asymetrie mezi daňovou uznatelností dotčených nákladů na straně jedné a osvobozením hodnoty poskytovaného nepeněžního plnění na straně druhé lze (byť pouze podpůrně) dovodit i z důvodové zprávy k původně navrhovanému znění bodu 123 již zmiňovaného zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, na základě kterého byl do ZDP začleněn i základ dnešního ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) ZDP, které bylo následně pouze v omezeném rozsahu novelizováno.
30. Komentář Wolters Kluwer 4 k § 25 odst. 1 písm. h) ZDP tuto vazbu vysvětluje následovně: „Do daňových výdajů není možné zahrnout uvedená nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci. Není přitom podstatné, zda se jedná o naturální složku mzdy, prémie za práci vyplacené v naturální formě nebo benefit zaměstnance, který není odměnou za práci. Odrazem daňové neuznatelnosti výdajů na tato plnění je pak zpravidla osvobození odpovídajícího příjmu zaměstnance od daně ze závislé činnosti (srov. komentář k § 6 odst. 9 ZDP).“
31. Je tedy zřejmé, že nejen v praxi, ale i v odborné literatuře se předpokládá vyloučení naturální mzdy z daňově účinných výdajů (nákladů) právě v souvislosti s osvobozením příjmu ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Tudíž vyloučení výdajů (nákladů) na naturální mzdu dle § 25 odst. 1 písm. h) ZDP je rozhodující podmínkou pro posouzení

oprávněnosti osvobození naturální mzdy od daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP.

32. Domněnka žalovaného, že výdaj (náklad) zaměstnavatele na naturální mzdu je vždy daňově uznatelným výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP, protože nemůže být daňově neúčinným nákladem dle § 25 odst. 1 písm. h) ZDP, je nesprávný a vychází z nesprávného použití judikatury NSS.
33. Předně závěr NSS v rozsudku ze dne 31. srpna 2004, č. j. 2 Afs 45/2003 – 118, že správce daně nemůže ve vztahu k jednomu zaměstnanci jednu část mzdy uznat jako daňově účinný výdaj (náklad) a druhou část mzdy za takový výdaj neuznat, je třeba zasadit do kontextu skutkových okolností. Stěžovatelka v případě posuzovaném NSS uplatnila jako daňově uznatelný výdaj (náklad) všechny složky mzdy, přičemž správce daně o části mzdy neměl pochybnosti a část mzdy z daňově uznatelných výdajů (nákladů) vyloučil. V případě žalobkyně však nebyly výdaje (náklady) na naturální mzdu vůbec uplatněny jako daňově účinné dle § 24 odst. 1 ZDP, ale byly žalobkyní uvedeny na řádku 40 daňového přiznání jako výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Žalovaný není oprávněn v rozporu s vůlí žalobkyně výdaje (náklady) na naturální mzdu zahrnovat do daňově účinných výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 ZDP.
34. Žalovaný nerespektuje systematiku ZDP, ze které vyplývá, že § 25 ZPD je lex specialis vůči § 24 ZDP, neboť stanoví, které výdaje (náklady) nejsou nikdy výdaji vynaloženými na dosažení, zjištění a udržení zdanitelných příjmů. I v případě, že výdaj (náklad) splňuje obecnou podmínku danou § 24 odst. 1 ZDP, pokud je uveden v § 25 ZDP, pak se jedná o daňově neuznatelný výdaj (náklad).
35. Pokud tedy naturální mzda splňuje podmínky pro to, aby mohla být daňově uznatelným výdajem (nákladem) dle § 24 odst. 1 ZDP, jde pouze o první krok posouzení, který musí být následován krokem druhým, kterým jsou výjimky z daňové uznatelnosti výdaje (nákladu) upravené v § 25 ZDP. V případě nákladu na naturální mzdu o tuto výjimku právě šlo, neboť naplnil podmínky § 25 odst. 1 písm. h) ZDP a žalobkyně tedy správně tento výdaj (náklad) zahrnula do řádku 40 daňového přiznání jako výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Uvedený vztah speciality a „blokační“ důsledky ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) ZDP ve vztahu k jinak potenciálně daňově uznatelným výdajům ve smyslu § 24 ZDP lze dovodit i z důvodové zprávy k novele předmětného ustanovení prostřednictvím zákona č. 247/2014 Sb., o poskytování služby péče o dítě v dětské skupině a o změně souvisejících zákonů, kde zákonodárce, mimo jiné, uvedl: „Podle platné právní úpravy nelze výdaje/náklady na provoz předškolních zařízení z důvodu výslovné blokace v ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) bod 2 ... uplatnit jako daňové. Tato výslovná blokace neumožňuje použít ustanovení § 24 ...“.
36. Nadto z v rozsudku NSS ze dne 18. července 2019 č.j. 4 Afs 116/2019 – 37 vyplývá, že ne každý náklad vynaložený na mzdy zaměstnanců musí nutně představovat daňově uznatelný výdaj zaměstnavatele. Tvzení žalovaného, že mzda je vždy daňově účinný výdaj (náklad) dle § 24 odst. 1 ZDP, je tudíž v rozporu s judikaturou NSS.
37. Lze tedy shrnout, že náklady žalobkyně vynaložené na vybraná plnění naplňují podmínky § 25 odst. 1 písm. h) ZDP, tudíž je žalobkyně v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob vyloučila z daňově účinných nákladů oprávněně. Žalobkyně

tím splnila podmínku pro osvobození naturální mzdy od daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP.

38. Žalobkyně dále namítá, že osvobozená plnění ve formě různých cafeterií (dříve ve formě papírových poukázek) jsou zaměstnancům zaměstnavateli na trhu poskytována již od roku 1993. Žalobkyně si není vědoma toho, že by možnost osvobození těchto plnění byla orgány finanční správy v minulosti jakkoliv zpochybňována. A to ani v případech, kdy zaměstnancům byla dávána možnost si část zpravidla variabilní složky mzdy či jednorázových bonusů, převést do těchto plnění.
39. V současné době využívá plnění v rámci cafeterie provozované společností Benefit Management s.r.o. a cafeterií provozovaných ostatními provozovateli na trhu podle odhadu těchto společností více než 1 milion českých zaměstnanců. Podle odhadu těchto společností je naprostá většina plnění poskytovaných zaměstnancům poskytováno v souvislosti s výkonem pracovní činnosti. Závěr žalovaného by tak vedl k naprosto průlomovému výkladu, který nemohla žalobkyně očekávat a v její věci by se tak jednalo o popření legitimního očekávání stran jednání daňové správy. Postup žalovaného je tak dle názoru žalobkyně popřením letité zaběhlé správní praxe a je tak v rozporu se závěry rozsudku NSS ze dne 24. února 2010, č.j. 6 Ads 88/2006 – 159.
40. Situace, kdy si zaměstnanec svobodně zvolí, jakým způsobem bude čerpat mzdové prostředky, které má na jeho odměnu zaměstnavatel k dispozici, jsou v Evropě zcela běžné. A je zcela běžné, že zaměstnanec volí právě taková plnění, která jsou pro něj z daňového hlediska nejvýhodnější. Jako příklad lze uvést Belgie, kde je zcela běžné, že zaměstnavatel dá k dispozici zaměstnanci určitý rozpočet na jeho odměnu a je pak na zaměstnanci, jaká plnění si zvolí (v Belgii existuje možnost poskytovat zaměstnancům automobil k soukromým účelům v daňově velmi výhodném režim, tak zaměstnanci zpravidla volí právě toto plnění na místo části peněžní odměny). V České republice jsou z pohledu zákoníku práce možnosti takovýchto ujednání omezenější. Jednou z možností je nicméně čerpání naturální mzdy. Pokud se tak žalobkyně rozhodla dát tuto možnost svým zaměstnancům, je toho názoru, že jednala plně v souladu se zákonem při zachování veškerých možností osvobození dle ZDP.
41. Skutečnost, že se žalobkyně rozhodla pro flexibilní řešení spojené se zapojením zaměstnanců do spolurozhodování o tom, jaká bude skladba jejich příjmů, kdy se zaměstnanci sami rozhodují o tom, jakým způsobem budou čerpat prostředky od zaměstnavatele, by měla být naopak ze strany státu podporována.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

42. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
43. Žalovaný úvodem předesílá, že žalobkyní uplatněné žalobní námítky jsou obdobné s námitkami již uplatněnými v proběhlém řízení, resp. tyto dále rozvíjí. Žalovaný se s těmito vypořádal v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém řádně posoudil předložené důkazy a tvrzené skutečnosti, právně zhodnotil předmětnou problematiku a podepřel příslušnými ustanoveními hmotně-právní daňové normy, přičemž napadené rozhodnutí je vystavěno na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému. Žalovaný nadále setrvává na svém právním názoru a odkazuje na odůvodnění žalobou

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

napadeného rozhodnutí s tím, aby k tomuto bylo krajským soudem přihlédnuto jako k součásti vyjádření žalovaného k žalobě.

44. Žalovaný setrvává na tom, že „naturální mzdu“ a „zaměstnanecký benefit v nepeněžní formě“ je třeba důsledně odlišovat, neboť mzda (i naturální) přísluší zaměstnanci za vykonanou práci a tuto je zaměstnavatel povinen zaměstnanci poskytnout a zaměstnanec nemůže zaměstnavatele zprostit této povinnosti. U zaměstnaneckého benefitu jde o dobrovolné plnění vedle mzdy, k němuž nemá zaměstnavatel povinnost ze zákona a má pro zaměstnance motivační, výkonnostní a stabilizační funkci. Naturální mzda je oproti zaměstnaneckému benefitu součástí hrubé mzdy zaměstnance zúčtované mu k výplatě za práci, která je mimo jiné základem pro výpočet průměrného výdělku, viz odst. [41] napadeného rozhodnutí. Jak žalovaný uvedl, v odst. [67] napadeného rozhodnutí, ve Směrnici o pravidlech poskytování naturální mzdy je uvedeno, že v případě, že zaměstnanec naturální mzdu formou benefitů nevyčerpá, ani si nevyčerpané body nepřevéde na kartu Benefit Plus Card, bude nevyčerpaná naturální mzda po odečtení zákonných odvodů
45. převedena na bankovní účet zaměstnance, což svědčí o tom, že se u poskytnuté naturální mzdy jednalo o nárokovou část mzdy zaměstnance a žalobce se tedy k uvedené „nevyčerpané“ naturální mzdě následně choval jako ke zdanitelnému příjmu.
46. Plnění poskytované žalobcem zaměstnancům má jednoznačně vazbu na vykonanou práci a u zaměstnanců se tak jedná o příjmy ze závislé činnosti v souladu s § 6 odst. 1 písm. a) ZDP. Nejedná se o zaměstnanecký benefit dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Žalobce naturální mzdu v podobě čerpání bodů v benefitovém programu nesprávně nezahrnul do úhrnu příjmů ze závislé činnosti, který je základem pro výpočet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti. Jelikož žalobce částky ve formě naturální mzdy nezahrnul do úhrnu příjmů ze závislé činnosti a zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ze základu pro výpočet zálohy nesrazil a neodvedl ve správné výši, porušil § 38h ZDP.
47. Žalobkyně namítá, že osvobození od daně dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP se vztahuje na nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem bez ohledu na to, o jaký příjem dle § 6 odst. 1 ZDP se jedná; vyloučení příjmu dle § 6 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP z osvobození od daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP nemá oporu v zákoně. ZDP žádný druh příjmů dle § 6 odst. 1 ZDP z osvobození nevykládá a argumentuje gramatickým výkladem § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Žalovaný podrobně shrnul dotčenou právní úpravu v odst. [25] a násl. napadeného rozhodnutí, na což zde pro stručnost odkazuje. Nicméně jako vhodné na tomto místě opakovaně uvádí, že dle § 6 odst. 1 písm. a) bod 1. ZDP jsou příjmy ze závislé činnosti plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního... poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP jsou od daně, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny: 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 1. 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..., 2. použití zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školy podle školského zákona, knihovny

zaměstnavatele, tělovýchovných a sportovních zařízení, 3. příspěvku na kulturní nebo sportovní akce, 4. příspěvku na tištěné knihy...

48. Jak již bylo uvedeno, ačkoliv byla plnění zaměstnancům poskytována přes „benefitový systém“, v daném případě se nejedná o benefit (plnění nad rámec mzdy), ale fakticky o poskytnutí části hrubé mzdy ve formě naturální mzdy. Část mzdy v naturální formě poskytována žalobcem zaměstnancům má vazbu na vykonanou práci, jedná se o složku mzdy na základě vykonané práce, která podléhá zdanění daní z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) bod 1. ZDP.
49. Žalovaný k dané námitce zdůrazňuje, že ačkoliv naturální mzda byla poskytována zaměstnancům formou bodů v benefitovém systému a tyto byly dále využity zaměstnanci dle výčtu v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, z pohledu ZDP není pro účely zdanění primárně podstatné, za co byly body čerpány, ale na základě jakých skutečností byly zaměstnancům přiděleny. Pro účely správného a spravedlivého zdanění je primárně podstatná skutečnost, na základě jakého právního důvodu byly příjmy poskytnuty.
50. Vzhledem k tomu, že i naturální mzda je mzdou za výkon práce, dle zákoníku práce platí, že musí být na náklady zaměstnavatele (§ 2 odst. 2 zákoníku práce). Mzda, peněžní i naturální, by měla být vždy daňově uznatelným nákladem, pokud splňuje podmínky § 24 odst. 1 ZDP, tj. pokud souvisí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelného příjmu zaměstnavatele (viz i rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 45/2003-118). V § 6 odst. 9 písm. d) ZDP je naproti tomu vazba na fond kulturních a sociálních potřeb, sociální fond, zisk (příjem) po zdanění nebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, čímž je vyjádřen záměr zákonodárce na jaké plnění se toto zákonné ustanovení vztahuje a na které nevztahuje.
51. Ze znění ZDP v návaznosti na zákoník práce vyplývá záměr zákonodárce vazby mzdy na náklady zaměstnavatele. Záměrem zákonodárce pak bylo oproti tomu vytvoření přímé vazby mezi § 6 odst. 9 písm. d) ZDP a úpravou v § 25 odst. 1 písm. h) ZDP, tj. pravidlo, dle kterého by na straně zaměstnance bylo osvobozeno od daně z příjmů pouze nepeněžní plnění poskytované na uvedený účel z daňově neuznatelných nákladů zaměstnavatele, tj. zákonodárce cílí na plnění odlišné od mzdy, resp. nad rámec sjednané mzdy. Za takové plnění tedy nelze považovat mzdu, a to ani peněžní ani nepeněžní (naturální). Důležitý je tedy právní důvod vzniku nároku zaměstnance na příjem, neboť příjem charakteru mzdy nemůže být podle platných právních předpisů od daně osvobozen. Ustanovení právního předpisu je totiž nutné chápat v kontextu dalších ustanovení a nelze jej vykládat izolovaně, resp. z tohoto kontextu vytrhávat.
52. Pokud je příjem zaměstnance, ať už peněžní či nepeněžní, klasifikován jako mzda, nemůže zaměstnavatel svým rozhodnutím ovlivnit, zda bude či nebude tato mzda u zaměstnance osvobozena od daně ze závislé činnosti v režimu § 6 odst. 9 písm. d) ZDP a současně i to, zda mzda bude či nebude podléhat pojistnému. Rovněž lze zopakovat (viz odst. [78] napadeného rozhodnutí), že obě části mzdy, jak peněžní i naturální, musí mít ve stejnou dobu shodný daňový režim, což nebylo splněno.
53. V této souvislosti je třeba také připomenout, že existující judikatura správních soudů obecně vychází z respektu ke „konceptu zákona o daních z příjmů založenou na principu zdanění všech příjmů poplatníků daně, které nabyli v příslušném kalendářním roce, s výjimkou taxativně uvedených případů“ (rozsudek NSS č. j. 2 Afs 20/2011-77). Tudíž v případě osvobození od daně z příjmů jde o zákonné výjimky, které musí být v zákoně

výslovně uvedeny. Správce daně tedy nemůže přiznat osvobození příjmů z daně nad rámec zákonného ustanovení.

54. Ohledně námitky pojmů „mzda“ a „příjem“ se žalovaný vyjádřil v odst. [81] a násl. napadeného rozhodnutí, na který žalovaný odkazuje. Stručně lze uvést, že příjem je širším pojmem, mzda je však jediné označení pro příjem plynoucí zaměstnanci na základě pracovněprávního poměru dle zákoníku práce. Jen mzda je příjmem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, nikoliv jiné příjmy, např. benefity. Pro zdanění mzdy není z pohledu ZDP rozhodující, zda jde o příjem peněžní/nepeněžní, jde o mzdu za vykonanou práci, která je zdanitelným příjmem ze závislé činnosti, nákladem zaměstnavatele. Z hlediska daňového se u naturální složky mzdy postupuje stejně jako u peněžité složky, tj. i naturální mzda musí být zahrnuta do hrubé mzdy.
55. Žalovaný nezpochybňuje přínos benefitů pro zaměstnance, ovšem s úvahou žalobce nemůže souhlasit. Jak již bylo uvedeno, i naturální mzda je součástí mzdy zaměstnance a podléhá zdanění. Je nesprávný takový výklad právní normy, že jakékoliv nepeněžní plnění je od daně z příjmů osvobozeno za předpokladu, že splní podmínky § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Rovněž jsou nesprávné závěry, že vyloučením nákladů na poskytnutí naturální mzdy formou benefitového systému Benefit Plus z daňově uznatelných nákladů dle § 25 odst. 1 písm. h) ZDP, splnil žalobce podmínku pro daňové osvobození příjmů dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Toto odmítlo i GFR v rámci příspěvku předloženého Koordinačnímu výboru (viz odst. [45] až [47]). Takto by bylo možné postupovat pouze v případě, že by se jednalo o tzv. benefit pro zaměstnance (tj. nenárokové plnění bez souvislosti s výkonem práce), což z předložených důkazů a tvrzení nevyplývá. Žalovaný dle shora uvedeného též odmítá námitku žalobce stran teleologického (nikoliv teologického výkladu, jak uvádí žalobkyně) výkladu, nýbrž jak je dle výše uvedeného zřejmé, žalovaný ani správce daně se neřídili pouze teleologickým výkladem právní normy. V daném případě byla řádně aplikována dotčená právní úprava a v napadeném rozhodnutí též objasněn její kontext. Žalovaný též setrvává na skutečnostech dle odst. [116] i [119] napadeného rozhodnutí a má za to, že rozhodné skutečnosti ohledně mzdy (nároková, za vykonanou práci...) a jinými benefity již byly dostatečně uvedeny a objasněny jak výše, tak i v napadeném rozhodnutí. Rovněž bylo v souladu se zákonem užito i jiné pojmosloví, viz též odst. [113] napadeného rozhodnutí.
56. K namítanému rozsudku Krajského soudu v Plzni č. j. 57 A 29/2017-54 se žalovaný též vyjádřil v odst. [103] a násl. napadeného rozhodnutí, na která zde odkazuje a setrvává na tvrzení, že GFR vychází především z toho, na základě jaké právní skutečnosti plnění vzniklo, resp. bylo poskytnuto. V uvedeném případě se přitom nejednalo o naturální mzdu, ale o příspěvek na dopravu z místa bydliště do zaměstnání a zpět.
57. Žalovaný tedy shrnuje, že s výkladem žalobce se nemůže ztotožnit a uvedené námitky žalobce jsou nedůvodné.
58. Žalobkyně namítá, že vyloučení výdajů (nákladů) na předmětná nepeněžní plnění poskytnutá žalobcem zaměstnancům z daňově účinných výdajů/nákladů žalobce dle § 25 odst. 1 písm. h) ZDP je jedním z předpokladů pro aplikaci osvobození od daně z příjmů dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP; existuje vazba mezi těmito u ZDP - osvobozena od daně dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP mohou být pouze nepeněžní plnění, která zaměstnavatel vyloučil ze svých daňově účinných výdajů/nákladů dle § 25 odst. 1 písm. h) ZDP.

59. Žalovaný uvádí, že setrvává jak na svém posouzení, tak i na skutečnostech uvedených v odst. [87] napadeného rozhodnutí. Skutečnost, že žalobkyně v daňovém přiznání k DPPO za předmětná zdaňovací období vyloučila výdaje vynaložené na naturální mzdu z daňově uznatelných nákladů dle § 25 odst. 1 písm. h) ZDP, neznamená zároveň i naplnění podmínky pro osvobození těchto nepeněžních plnění od daně, tuto úvahu žalobce nelze přijmout (viz též výše). Vzhledem k předmětu daňové kontroly v tomto případě není rozhodné, zda si žalobkyně v daňovém přiznání k DPPO za předmětná zdaňovací období tato plnění vykážala jako náklad daňově uznatelný či nikoliv, nýbrž zda byly naplněny podmínky pro osvobození od daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP.
60. Žalovaný setrvává na závěru, že mzda/odměna za práci je obecně daňově uznatelným nákladem, pokud splňuje podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP, tzn. i naturální mzdu může zaměstnavatel považovat za daňově uznatelný náklad. Dále lze odkázat na odst. [91] a násl. napadeného rozhodnutí.
61. Ke komentáři k § 25 ZDP se uvádí, že tento vytvořil daňový poradce Ing. Matěj Nešleha, v komentáři tohoto daňového poradce k odst. 1 písm. h) je uvedeno, že do daňových výdajů není možné zahrnout uvedená nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci a dle něj není podstatné, zda se jedná o naturální složku mzdy,..., nebo benefit zaměstnance, který není odměnou za práci... K tomu nutno uvést, že to však není podstatné pouze a jenom z hlediska daňově neuznatelných výdajů (tzn. daňově neuznatelná je i naturální složka mzdy, pokud je poskytována na uvedená nepeněžní plnění, ačkoliv tedy platí, jak již bylo uvedeno, že obecně je mzda daňově uznatelná).
62. V komentáři k ZDP v ASPI, na který žalobce odkazuje, je totiž zároveň RNDr. Petrem Beránkem k § 6 odst. 9 písm. d) ZDP uvedeno následující (zvýraznění doplněno): „V případě, že by plnění splňující věcnou obsahovou náplň poskytl zaměstnavatel jako naturální složku mzdy, nebyla by podmínka zdroje splněna a nepeněžní příjem by byl zdaněn. To je potřeba mít na paměti při organizování tzv. "cafeterií", kde v případě, že zaměstnanec si ze své peněžité odměny za práci převádí část na nepeněžní plnění v podobě níže uvedeného obsahu, nebude podmínka osvobození naplněna, neboť zdrojem je hrubá mzda zaměstnance.“ Uvedené přitom zcela koresponduje s názorem žalovaného.
63. Ohledně rozsudku NSS č. j. 2 Afs 45/2003–118 se již žalovaný taktéž vyjádřil v napadeném rozhodnutí, načež v odst. [43] napadeného rozhodnutí cituje část rozsudku podporující závěry právě žalovaného, viz též odst. [101] napadeného rozhodnutí.
64. V této souvislosti ovšem lze dodat, že žalobkyně peněžní část mzdy zahrnula do daňově účinných nákladů a nepeněžní část mzdy do daňově neúčinných nákladů, což by dle NSS a odkazovaného rozsudku nemělo nastat a měl by být logicky stejný závěr ohledně daňových výdajů. Tato úvaha NSS právě podporuje argumentaci žalovaného - pokud mzda je za splnění zákonných podmínek daňově uznatelná a plnění dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP daňově neuznatelné, pak osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP se vztahuje na plnění odlišné od mzdy. Rozhodnutí žalobce naturální mzdu vyloučit z daňově účinných nákladů, žalovaný jakožto odvolací orgán nemění, ostatně žalobkyně si tuto možnost sama, jak uvádí, zablokovala (tím jakým způsobem se naturální mzdu rozhodla poskytovat), avšak na posouzení zdanění naturální mzdy na straně zaměstnanců, z hlediska daně ze závislé činnosti a pojistného, toto nemůže mít vliv.

65. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný nerespektuje systematiku ZDP a že § 25 ZDP je lex specialis vůči § 24 ZDP. Žalovaný nesouhlasí s premisou žalobkyně, že předmětné výdaje jsou výdaji ve smyslu § 25 ZDP. Jak již bylo výše opakovaně uvedeno, je nutné trvat na tom, že mzda v jakékoliv formě (peněžní/naturální) by měla být daňově uznatelným nákladem, pokud splňuje podmínky § 24 ZDP. Vazba § 6 odst. 9 písm. d) ZDP na § 25 ZDP, tj. na daňově neuznatelné náklady, svědčí o tom, že § 6 odst. 9 písm. d) ZDP se vztahuje pouze na plnění odlišné od mzdy, tzv. benefity.
66. K rozsudku NSS č. j. 4 Afs 116/2019-37 se žalovaný vyjádřil v odst. [94] napadeného rozhodnutí a trvá na tam uvedených závěrech, že tento rozsudek není v dané věci přílehlavý – viz též odst. [100] napadeného rozhodnutí.
67. Lze konstatovat, že námitky stran vztahu § 24 a § 25 ZDP jsou nedůvodné. S výkladem žalobce ohledně naplnění podmínek § 25 odst. 1 písm. h) ZDP se nelze ztotožnit.
68. Žalovaný s uvedenými námitkami žalobce nemůže souhlasit. Jak již bylo uvedeno výše, je nutno rozlišovat mezi naturální mzdou a zaměstnaneckým benefitem v nepeněžní formě, když toto má přitom zásadní vliv na užití relevantních ustanovení zákona i na následné zdanění. Jak žalovaný uvedl i v napadeném rozhodnutí, s žalobcem nelze souhlasit, jelikož širokou veřejností i odbornou literaturou je standardně posuzováno, že § 6 odst. 9 písm. d) ZDP se vztahuje pouze na tzv. benefity, nikoliv na naturální mzdu, je tedy sledován právní důvod vzniku příjmu, a je dodržen smysl a účel ZDP. Samotná žalobkyně měla smluvně
69. ujednáno s Benefit Management s.r.o., že zaměstnancům budou poskytovány zaměstnanecké výhody/benefity, kterými se rozumí plnění vedle mzdy, avšak navzdory tomu takto nepostupovala.
70. Žalovaný odmítá tvrzení, že by se od své správní praxe odchýlil. Žalovaný je naopak tohoto názoru, že v případě posuzování oprávněnosti osvobození nepeněžních plnění postupoval a postupuje konstantně, a tedy shledal-li, že nepeněžní plnění byla poskytována jako naturální mzda, a jako taková tedy byla následně posouzena jako součást mzdy, bylo pak namístě z jeho strany tato plnění i zdanit. Ostatně žalobkyně ani podpůrně neuvádí konkrétní příklady, kdy by žalovaný, potažmo správce daně, rozhodl v rozporu s nynějším případem, resp. v rozporu „s ustálenou správní praxí“. Žalovaný má spíše za to, že žalobce v kontextu výše uvedeném neodlišuje shora uvedené (různé) formy plnění/příjmů.
71. Závěrem lze zdůraznit, že žalovaný nerozporuje prospěšnost poskytování benefitů v rámci benefitového systému, nicméně v případě, kdy se jedná o část mzdy, nejedná se o plnění osvobozené od daně ve smyslu § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, nýbrž o plnění, které zdanění podléhá.
72. Žalovaný se nad rámec uplatněných námitek též stručně a obecně vyjádří
73. k nepřezkoumatelnosti, jelikož žalobkyně uvádí, že napadené rozhodnutí je na její samé hranici pro nedostatek důvodů. S tímto nelze souhlasit. Předně žalovaný uvádí, že i když žalobkyně nenamítá, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné, žalovaný uvádí, že detailně zpracované napadené rozhodnutí (27 stran) je vystavěno na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému, z něhož rozumně plynou učiněné právní závěry [k tomuto viz; nálezný ÚS sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), věc M. CAMBELL & SONS LIMITED, bod 68, srov. též rozsudek NSS č. j. 9 As 221/2014-43, věc To & Mi Vdf., bod 41, a mnohé další]. [41] Lze uvést, že NSS opakovaně konstatoval,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

že „nepřezkoumatelnost“ musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah či důvody, pro které bylo vydáno (usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 7 Afs 212/2006-76). Není však přípustné „nepřezkoumatelnost“ libovolně rozšiřovat a vztáhnout ji i na případy, kdy se soud (či orgán veřejné moci) podstatou námitek zabývá a řádně vysvětlí, proč nepovažuje předestřenou argumentaci za správnou, ač výslovně nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesených námitek. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 92/2012-45). Takovými vadami napadené rozhodnutí rozhodně netrpí. Nelze také fakticky zaměňovat nedostatečnost odůvodnění rozhodnutí za subjektivně pociťovanou nespokojenost s úrovní jeho odůvodnění (např. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 65/2007-169). Ostatně o tom, že vadou nepřezkoumatelnosti napadené rozhodnutí netrpí, svědčí skutečnost, že žalobkyně proti jeho závěrům brojí žalobou a s nimi polemizuje.

74. Na základě shora uvedeného je možné konstatovat, že námitky žalobce jsou nedůvodné. Dle uvedeného je zřejmé, že žalovaný nepostupoval nezákonně a nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí.

IV.

Replika žalobkyně

75. Žalovaný v bodě 10 Vyjádření tvrdí, že „naturální mzdu“ a „zaměstnanecký benefit v nepeněžní formě“ je třeba důsledně odlišovat, neboť mzda (i naturální) přísluší zaměstnanci za vykonanou práci a tuto je zaměstnavatel povinen zaměstnanci poskytnout, přičemž zaměstnanec nemůže zaměstnavatele zprostit této povinnosti. U zaměstnaneckého benefitu jde o dobrovolné plnění vedle mzdy, k němuž nemá zaměstnavatel povinnost ze zákona a má pro zaměstnance motivační, výkonnostní a stabilizační funkci. Z toho žalovaný dovozuje, že naturální mzda jako příjem za práci nemůže být osvobozena od daně dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP.
76. Žalobkyně nezpochybňuje, že z pracovně právního pohledu je třeba rozlišovat mzdu a zaměstnanecký benefit, neboť s nimi souvisejí jiná práva a povinnosti zaměstnavatele a zaměstnance, jak vyplývá z příslušných ustanovení zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů („zákoník práce“). Mzda dle zákoníku práce je peněžité plnění a plnění peněžité hodnoty (naturální mzda) poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci za práci, není-li zákoníkem práce stanoveno jinak. Zaměstnanecký benefit spadá mezi jiná plnění, která nejsou poskytována za výkon práce a která zaměstnavatel na základě smluvní volnosti poskytovat může, ale nemusí. Avšak ZDP nerozlišuje pro účely zdanění, za co je plnění zaměstnanci zaměstnavatelem poskytováno. Definuje jen případné výjimky, na které lze aplikovat osvobození od daně z příjmů, či zda dané plnění není předmětem daně z příjmů.

Skutečnost, že ZDP nerozlišuje mezi mzdou a benefitem, vyplývá např. z § 38h ZDP, který upravuje vybírání a placení záloh na daň a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. V ustanovení § 38h odst. 7 ZDP se pracuje s pojmem „příjem“ bez jakéhokoli rozlišení na mzdu či benefit. Zároveň toto ustanovení zavádí legislativní zkratku „mzda“, kterou se – jak je definováno tímto ustanovením – rozumí [jakýkoliv] „příjem ze závislé činnosti“. Tedy mzda je v tomto smyslu pojem obsahově a významově širší, než je mzda ve smyslu zákoníku práce.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

77. 3Taktéž § 38j ZDP, který definuje povinnosti plátců daně z příjmů fyzických osob, nerozlišuje mezi mzdou a benefitem. Ustanovení stanoví povinnost zaměstnavatele vést mzdové listy, které mimo jiné musí obsahovat za každý kalendářní měsíc: (1) úhrn zúčtovaných mezd bez ohledu, zda jsou vypláceny v penězích nebo v naturáliích a (2) částky osvobozené od daně z úhrnu zúčtovaných mezd uvedeného v bodě 1. Zúčtovanou mzdou se přitom rozumí ve světle § 38h odst. 7 ZDP příjem ze závislé činnosti. Z toho také vychází metodická Ministerstva financí pro oblast daně z příjmů fyzických osob, paní K. D., při vykazování plnění připisovaných zaměstnanci k dobru, tj. že mzdový list by dle výše uvedeného bodu 1 měl obsahovat úhrnný příjem nejen v podobě mzdy podle zákoníku práce, ale také dalších peněžních či nepeněžních plnění připisovaných prospěch zaměstnance např. v podobě příspěvků na stravování, na dovolenou, na penzijní pojištění apod. Následně – pokud budou splněny příslušné podmínky ZDP pro osvobození takového příjmu – se vykáže hodnota těchto příjmů na ř. 2 mzdového listu jako částky osvobozené.
78. Výše uvedené příklady ukazují, že ZDP nerozlišuje mezi mzdou a benefitem, tak jako to nesprávně činí žalovaný, ale upravuje kategorii příjem ze závislé činnosti, který může být v případě zákonem stanovených podmínek od daně osvobozen (např. § 6 odst. 9 ZDP), a výraz „mzda“ používá jako legislativní zkratku, jejíž význam je širší než „mzda“ ve smyslu zákoníku práce.
79. Skutečnost, že ZDP v některých případech umožňuje osvobodit od daně příjem za práci, vyplývá nejen z § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, ale také z ustanovení § 6 odst. 9 písm. l) a w) ZDP. Ustanovení § 6 odst. 9 písm. l) ZDP stanoví: „Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny příjmy za práci žáků a studentů z praktického vyučování a praktické přípravy“. Ustanovení § 6 odst. 9 písm. w) ZDP stanoví: „Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny zvláštní odměna za výkon funkce člena okrskové volební komise a člena zvláštní okrskové volební komise.“ V obou těchto případech je explicitně uvedeno, že i příjem za práci nebo za výkon funkce je možné osvobodit od daně. Není tak správný názor žalovaného, že příjem za práci nelze nikdy osvobodit. Naopak ustanovení § 6 odst. 9 ZDP umožňuje některé příjmy za práci osvobodit, a to včetně § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, jehož výklad je předmětem tohoto sporu.
80. Žalovaný ve vyjádření tvrdí, že „je nesprávný takový výklad právní normy, že jakékoliv nepeněžní plnění je od daně z příjmů osvobozeno za předpokladu, že splní podmínky § 6 odst. 9 písm. d) ZDP“. Argument žalovaného je v rozporu se základní zásadou, že daně lze ukládat jen na základě zákona (§ 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod). Podmínky osvobození nepeněžních plnění na vybraná plnění upravuje § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Žalovaný není oprávněn podmiňovat aplikaci osvobození dalšími podmínkami nebo omezeními, které zákonem nejsou stanoveny. Takový postup je v rozporu s ústavními principy pro výkon moci v právním státu dle čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a 2 odst. 2 a 3 Listiny základních práv a svobod.
81. Požadavek žalovaného na spravedlivé zdanění uvedený ve vyjádření nereflktuje cíl správy daní, kterým je dle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Spravedlivé zdanění není v zákoně nijak upraveno. Co je ještě spravedlivé zdanění a co už nikoliv, záleží zcela na subjektivním pohledu. Jde o mimoprávní kategorii, která by v rukou správce daně mohla vést k libovůli, jejímž příkladem může být i právě toto soudní řízení.

82. Ve vyjádření žalovaný poukazuje na výklad pana RNDr. Petra Beránka uvedený v komentáři k ZDP2, podle kterého plnění splňující věcnou obsahovou náplň v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnanci jako naturální složka mzdy nesplňuje podmínku zdroje stanovenou v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, protože nepeněžní příjem má být zdaněn. Názor pana RNDr. Petra Beránka je nesprávný, neboť vychází z předpokladu, že zdrojem tohoto příjmu je mzda. Zdrojem naturální mzdy poskytnuté žalobkyní zaměstnancům však nebyla mzda, ale finanční prostředky žalobkyně, které šly na vrub jejích daňově uznatelných nákladů.
83. Mzda nemůže být zdrojem žádného příjmu zaměstnance, neboť sama představuje jeden z druhů „příjmů“ zaměstnance ve smyslu zákoníku práce. Zdrojem příjmu zaměstnance mohou být pouze finanční prostředky zaměstnavatele (příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) ZPD) nebo finanční prostředky jiné osoby než zaměstnavatele, např. ekonomického zaměstnavatele nebo jeho obchodního partnera (příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. d) ZPD). Zdroj příjmu zaměstnance pro účely § 6 odst. 9 písm. d) pak lze dělit na to, zda je tento výdaj zaměstnavatele daňově uznatelný či nikoliv, resp. zda byly tyto finanční prostředky již zdaněny. Pouze finanční prostředky zaměstnavatele, které byly již zdaněny (tj. z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu a ze zisku [příjmu] po jeho zdanění) anebo které nejsou zaměstnavatelem uplatněny jako daňově uznatelné náklady (tj. na vrub výdajů [nákladů], které nejsou výdaji [náklady] na dosažení, zajištění a udržení příjmů) mohou být zdrojem nepeněžního příjmu osvobozeného podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Tuto podmínku nepeněžní příjem poskytnutý žalobkyní zaměstnancům splnil, neboť žalobkyně náklady vynaložené na nepeněžní příjem poskytnutý zaměstnancům neuplatnila jako daňově uznatelné náklady.
84. Závěrem žalobkyně reaguje na tu část vyjádření, ve které žalovaný poukazuje na smluvní ujednání mezi ní a společností Benefit Management s.r.o. Smluvní ujednání mezi žalobkyní a externím poskytovatelem služeb jsou z pohledu aplikace osvobození od daně příjmů ze závislé činnosti v případě poskytnutí nepeněžního plnění zaměstnancům dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP zcela irelevantní. V úvahu musí být vždy brán skutečný stav poskytovaných plnění. Pokud dojde k naplnění podmínek osvobození od daně z příjmů fyzických u příjmu vypláceného zaměstnavatelem zaměstnanci, není podstatné, zda se při zprostředkování výplaty tohoto příjmu zaměstnavatel a třetí strana odchýlili od textu jimi uzavřené smlouvy.

V.

Další vyjádření žalovaného

85. Žalovaný předně uvádí, že plně setrvává na svých závěrech a argumentaci, jak tato byla přdestřena ve vyjádření k žalobě, jakož i na skutečnostech uvedených v napadeném rozhodnutí a na tyto dále odkazuje. Rovněž v detailu odkazuje i na předložený správní spis.
86. Žalovaný uvádí, že setrvává na předneseném v odst. [10] vyjádření k žalobě, a sice že „naturální mzdu“ a „zaměstnanecký benefit v nepeněžní formě“ je třeba důsledně odlišovat. Pro nyní projednávaný případ je přitom stěžejní ta skutečnost, že dotčené sporné plnění bylo identifikováno jako naturální mzda, nikoliv jako zaměstnanecký benefit. V daném případě se fakticky jednalo o poskytnutí části hrubé mzdy ve formě naturální mzdy, plnění poskytované zaměstnancům mělo jednoznačně vazbu na vykonanou práci a jednalo se o příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

87. Nepřípadný je příklad žalobce stran § 38h odst. 7 ZDP. Žalovanému není zřejmé, jak by uvedené ustanovení mohlo negovat učiněný závěr, že předmětné plnění je ve skutečnosti naturální mzdou, která podléhá zdanění. Žalovaný dané ustanovení nerozpориje a nevnímá zde nesoulad. Dále žalovaný uvádí, že § 38h ZDP upravuje vybírání a placení záloh na daň a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Jak z § 38h odst. 1 ZDP vyplývá, plátce daně vypočte zálohu ze základu pro výpočet zálohy, kterým se rozumí úhrn příjmů ze závislé činnosti zúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období. Do tohoto základu se ale některé zúčtované nebo vyplácené příjmy ze závislé činnosti nezahrnují, a to konkrétně příjmy zdaňované daní vybíranou srážkou podle § 36 ZDP a příjmy, které nejsou předmětem daně, tedy příjmy vymezené v § 6 odst. 7 ZDP. Dále se tento základ pro výpočet zálohy snižuje o příjmy osvobozené od daně, protože ani z těchto příjmů se záloha na daň odvádět nebude, jedná se o příjmy vymezené v § 6 odst. 9 ZDP. [6] Pokud jsou nepeněžní plnění (benefity) dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP od daně osvobozeny, je logické, že z těchto plátce daně dle § 38h odst. 7 ZDP srážet zálohu nebude (viz § 38h odst. 1 ZDP) a toto ustanovení na ně neužije. Zkratka „mzda“ uvedená v odst. § 38h odst. 7 ZDP je užita ve smyslu od tohoto ustanovení dále v ZDP (použití tohoto výrazu až od tohoto odstavce) a zkratka je vymezena pro účely vybírání a placení daně, resp. záloh. Zkratka však nemá vliv na rozlišení jednotlivých příjmů podle § 6 odst. 1 ZDP či rozlišení příjmů, které jsou osvobozené podle § 6 odst. 9 ZDP (které jsou před touto zavedenou zkratkou). Prvotně je tedy stěžejní správné odlišení a zařídění plnění / příjmů ze závislé činnosti a posouzení případného osvobození – jak ostatně podrobně učinil žalovaný v napadeném rozhodnutí a dále uvedl i ve vyjádření k žalobě, což dává smysl i s ohledem na znění § 38h odst. 1 ZDP, neboť toto (prvotní) rozlišení příjmů a posouzení osvobození je pak významné při následném stanovení základu daně, vypočtení daně a způsobu vybírání daně (jak je popsáno již výše).
88. Je tedy nutné zdůraznit, že uvedené tvrzení žalobce se jakkoliv netýká výše uvedeného jasného závěru žalovaného stran odlišení mzdy (naturální i peněžní) od zaměstnaneckého benefitu a v této souvislosti specifikované plnění dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Rovněž uvedené jakkoliv nemůže sporovat závěr učiněný v této věci. V daném případě zcela jednoznačně šlo o naturální mzdu. Námitky žalobce je nutné jednoznačně odmítnout. [8] Lze opakovaně uvést, že zaměstnanci náležejí za vykonanou práci mzda, která je zdanitelným příjmem ze závislé činnosti dle ZDP. Z pohledu tohoto zákona není pro zdanění mzdy rozhodující, zda se jedná o příjem peněžní nebo nepeněžní (naturální). V případě naturální mzdy se i nadále jedná o část mzdy za vykonanou práci, která podléhá zdanění (i pojistnému). Částky, o které žalobce snížil hrubé mzdy zaměstnanců, tak měly být předmětem daně z příjmů dle § 6 odst. 1 písm. a) bod 1. ZDP, tj. jednalo se o příjem ze závislé činnosti z pracovněprávního poměru, který byl vyplácen naturální formou, a z těchto měla být sražena záloha na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti dle § 38h a násl. ZDP. Dále lze k tomuto zopakovat přímou vazbu § 6 odst. 9 písm. d) ZDP na úpravu v § 25 odst. 1 písm. h) ZDP, tj. osvobození jen nepeněžního plnění poskytovaného na uvedený účel z daňově neuznatelných nákladů zaměstnavatele, tj. plnění odlišné od mzdy – viz odst. [75] napadeného rozhodnutí.
89. Jak žalovaný uvedl v odst. [91] napadeného rozhodnutí, když citoval GFŘ z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 18. 11. 2014 (příspěvek č. 433/08.10.14): „Pokud bychom toto právo volby připustili, mohl by zaměstnavatel svým rozhodnutím ovlivnit skutečnost, zda bude či nebude příslušná mzda u zaměstnance

osvobozena od daně v režimu ust. § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů a současně i to, zda bude příslušná mzda podléhat či nepodléhat povinnému pojistnému. Daňové a pojistné zatížení jednoho subjektu, nemůže být závislé na rozhodnutí jiného subjektu. Taková úprava by mohla poskytovat prostor ke zneužití práva.“

90. Rovněž tak u odkazu na § 38j ZDP žalovaný nevidí relevanci s učiněným závěrem a žalovaným předestřenou argumentací a nerozumí žalobcem dovozovanému tvrzení. Žalovaný nerozporuje, že mzdový list musí obsahovat údaje potřebné pro správu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, tzn. zejména informace o úhrnu příjmů ze závislé činnosti, tj. i příjmy ze závislé činnosti od daně osvobozené, což má souvislost se stanovením základu pro výpočet zálohy a výpočtem zálohy. Podstatné v projednávaném řízení však je, že žalobkyně osvobodila od daně část mzdy dle zákoníku práce, která má vždy podléhat zdanění.
91. Pokud žalobkyně odkazuje na prezentaci paní K. D., metodicky Ministerstva financí, je zapotřebí dále uvést její metodický názor ve věci naturální mzdy: „Při stanovení různých forem odměňování je třeba primárně provést jejich testování principy a pravidly odměňování stanovených zákoníkem práce. Správný výsledek tohoto testu nastaví jasná pravidla pro zdanění různých odměn. V případě odměn za vykonanou práci, bez ohledu na jejich formu, se jedná vždy o daňově uznatelné mzdové plnění a je nutné uplatnit standardní režim zdanění (příjem se musí zdanit a uhradit pojistné na sociální a zdravotní pojištění).“ Uvedené přitom zcela koresponduje s názorem žalovaného.
92. Žalobce namítá, že není správný názor žalovaného, že příjem za práci nelze nikdy od daně osvobodit, a to s odkazem na § 6 odst. 9 písm. l) a w) ZDP. K tomuto žalovaný uvádí, že tyto ustanovení nerozporuje, přitom je nutné zdůraznit, že v obou těchto případech (výjimkách) je v ZDP explicitně uvedeno, že lze osvobodit od daně příjem za práci žáků a studentů nebo odměnu za výkon funkce člena okrskové volební komise, z čehož mj. vyplývá, že jinak by byl tento příjem zdanitelný. Jak je však zřejmé ze znění § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, toto ustanovení takto formulováno není a jednoznačně lze uvést, že § 6 odst. 9 písm. d) ZDP neumožňuje příjmy za práci osvobodit; v případě tohoto ustanovení se nejedná o příjem za práci, ale explicitně se uvádí „nepeněžní plnění...“. S tvrzením žalobce nelze souhlasit.
93. Žalovaný dále připomíná, jak uvedl v odst. [19] vyjádření k žalobě, že koncepce ZDP je založena na principu zdanění všech příjmů poplatníků daně s výjimkou taxativně uvedených případů, při kterých je nutné splnit zákonné předpoklady/podmínky. Námitku rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod je nutné zcela jasně odmítnout. V případě osvobození od daně jde o zákonné výjimky výslovně uvedené v ZDP (§ 4, § 6 odst. 4), přičemž nelze přiznat daňovým subjektům osvobození příjmů z daně nad rámec zákonného ustanovení. Každé ustanovení zákona je přitom třeba chápat v kontextu s jinými ustanoveními tohoto právního předpisu a v souvislostech celého právního systému.
94. Žalovaný uvádí, že kromě závěrů vyslovených v napadeném rozhodnutí, se dále ztotožňuje s názorem RNDr. Petra Beránka, jak bylo uvedeno ve vyjádření k žalobě. Nepeněžní plnění, aby mohlo být osvobozeno, musí být mj. poskytnuto ze zdrojů, které jsou v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP explicitně uvedeny, v projednávaném případě však „benefitní body“ pocházely z hrubé mzdy zaměstnance, která v celé výši náležela zaměstnanci za vykonanou práci. Nepeněžní část mzdy sice žalobce nepodrobil zákonným odvodům (tím, že ji odečítal a „osvobozoval“ z hrubé mzdy), avšak jak vyplývá

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

ze mzdových listů, tuto nepeněžní část mzdy žalobce zahrnoval pro účely náhrad dle zákoníku práce - při výpočtu průměrného výdělku pro zjištění náhrady mzdy po dobu dovolené (přičemž hrubou mzdou, která vstupuje do výpočtu průměru na dovolenou, se rozumí ty složky mzdy, které mají charakter odměny za práci). S hrubou mzdou za vykonanou práci, tak bylo ze strany žalobkyně zacházeno nekonzistentně. Tato zjištění jsou popsána také v odst. [68], [69] a [111] napadaného rozhodnutí. Z uvedeného opět vyplývá, že žalobkyně snižovala a „osvobozovala“ od daně část hrubé mzdy dle zákoníku práce, která má vždy podléhat zdanění.

95. Je nutné trvat na tom, že pokud je příjem zaměstnance, ať už peněžní či nepeněžní, klasifikován jako mzda, nemůže zaměstnavatel svým rozhodnutím ovlivnit skutečnost, zda bude či nebude příslušná mzda u zaměstnance osvobozena od daně ze závislé činnosti v režimu § 6 odst. 9 písm. d) ZDP a současně i to, zda příslušná mzda bude či nebude podléhat pojistnému.

VII.

Další vyjádření žalobkyně

96. Žalobkyně umožnila svým zaměstnancům jako nový a motivační způsob odměňování, aby na základě svých preferencí a zájmu obdrželi část mzdy v souladu s pracovněprávními a daňovými předpisy v nepeněžní podobě ve formě připsání bodů do benefitového systému Benefit Plus. Tyto body mohli zaměstnanci použít podle své volby, avšak pouze na vybraná plnění dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, tudíž šlo o příjem ze závislé činnosti osvobozený od daně.
97. Žalovaný ve vyjádření II setrvává na svých nesprávných závěrech, že osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP se vztahuje pouze na zaměstnanecký benefit v nepeněžní formě, nikoliv na naturální mzdu. A to přesto, že § 6 odst. 9 písm. d) ZDP nestanoví, že osvobození podle tohoto ustanovení se vztahuje pouze na „zaměstnanecké benefity“. Nadto ZDP pojmy „zaměstnanecký benefit“ nebo „naturální mzda“ vůbec nezná, a nepracuje ani s pojmem mzda tak, jako zákoník práce. Nelze tedy činit rozlišení, že naturální mzda nelze dle ZDP osvobodit (protože ZDP v tomto ohledu vůbec s termínem mzda nepracuje).
98. Předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti jsou dle § 6 odst. 1 ZDP v zásadě všechny příjmy zaměstnance (kromě případů, které stanoví § 6 odst. 7 ZDP), a to bez ohledu na to:
 - I. zda jde o mzdu nebo plnění nad rámec mzdy (např. zaměstnanecké benefity a další plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci) [příjem z pracovněprávního poměru, resp. vztahu dle § 6 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP], nebo
 - II. zda je o příjem plynoucí v souvislosti výkonem činnosti, ze které plyne příjem dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP bez ohledu na plátce (např. náhrada ušlé mzdy, svědecké, podniková stipendia) [příjem dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP].
99. ZDP pak stanoví výjimky, kdy tyto zdanitelné příjmy zaměstnance jsou od daně z příjmů ze závislé činnosti osvobozeny.
100. Osvobození od daně z příjmů ze závislé činnosti upravuje ZDP v § 6 odst. 9, přičemž každá jednotlivá daňová výjimka stanoví podmínky, po jejichž splnění lze osvobození aplikovat. Mezi těmito daňovými výjimkami jsou

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

I. jak příjmy, které jsou z pohledu zákoníku práce plněním nad rámec mzdy [např. stravování dle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP, nealkoholické nápoje na pracovišti dle § 6 odst. 9 písm. c) ZDP nebo bezplatné/zlevněné jízdenky dle § 6 odst. 9 písm. e) ZDP],

II. tak i příjmy, které lze jsou z pohledu zákoníku práce mzdou, resp. odměnou za práci [např. příjmy za práci žáků a studentů z praktického vyučování a praktické přípravy dle § 6 odst. 9 písm. l) ZDP nebo odměna člena okrskové volební komise dle § 6 odst. 9 písm. w) ZDP], a

III. také příjmy bez ohledu na to, zda jsou z pohledu zákoníku práce mzdou, resp. odměnou za práci nebo plněním nad rámec mzdy [např. nepeněžní vybraná plnění dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP nebo příjmy daňových nerezidentů od zahraničních zaměstnavatelů dle § 6 odst. 9 písm. f) ZDP].

101. Nepeněžní plnění poskytnuté žalobkyní zaměstnancům ve formě připsání bodů do benefitového systému Benefit Plus je právě třetím typem daňové výjimky ze základního pravidla, že veškeré příjmy zaměstnance jsou předmětem daně (kromě případů, které stanoví § 6 odst. 7 ZDP). Je tomu tak proto, že hypotéza právní normy obsažené v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP osvobozuje od daně veškerá nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci (nebo jeho rodinnému příslušníkovi) ve formě zákonem vybraných plnění (body 1 až 4 předmětného ustanovení). Není přitom rozhodné, zda toto nepeněžní plnění je z pohledu zákoníku práce mzdou nebo plněním nad rámec mzdy. Taktéž hypotéza této právní normy nepodmiňuje osvobození pouze některým druhem příjmů dle § 6 odst. 1 ZDP, resp. žádný druh příjmů dle § 6 odst. 1 ZDP z osvobození nevylučuje. Tento závěr jednoznačně a bez jakýchkoliv pochybností vyplývá jak z gramatického, tak i logického i systematického výkladu ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, které žalobkyně podrobně rozvedla v žalobě.
102. Z vyjádření II je zřejmé, že žalovaný výše uvedené v napadeném rozhodnutí nereflektuje a nesprávně považuje pojem „nepeněžní plnění“ za synonymum „plnění odlišné od mzdy“. ZDP však pojmy „plnění odlišné od mzdy“ a „zaměstnanecké benefity“ nepoužívá, neboť v zásadě pro účely zdanění nerozlišuje, za co je plnění zaměstnanci zaměstnavatelem poskytováno. S výjimkou specifických případů osvobození, jejichž hypotéza je kazuistická. Tímto případem však není osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP.
103. Názor Generálního finančního ředitelství z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 18. listopadu 2014, na který žalovaný ve vyjádření II odkazuje, je na případ žalobkyně nepřiléhavý. Využívání nepeněžité formy odměňování bylo pro zaměstnance žalobkyně od počátku zcela dobrovolné a závislé čistě na vůli a potřebách každého zaměstnance. Tudíž je nesprávné tvrzení žalovaného, že žalobkyně mohla ovlivnit, zda bude či nebude mzda u zaměstnance od daně osvobozena dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Žalobkyně při poskytování nepeněžního plnění dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP vždy respektovala jak rozhodnutí každého zaměstnance, tak i pracovněprávní a daňové předpisy.
104. Lze tak shrnout, že závěry žalovaného o nemožnosti aplikace osvobození od daně z příjmů ze závislé činnosti na naturální mzdu, která jinak splňuje veškeré podmínky § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, jsou nezákonné. Oporu v zákoně nemá ani tvrzení žalovaného, že osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP lze aplikovat pouze na příjmy dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP. Naopak, ze ZDP a jeho systematiky jednoznačně vyplývá, že osvobození od daně

ze závislé činnosti lze aplikovat na veškeré příjmy zaměstnance (včetně odměny za práci), pokud splňují specifické podmínky jednotlivých druhů osvobození. V případě osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP umožňuje právní úprava osvobodit od daně z příjmů ze závislé činnosti veškerá nepeněžní plnění bez ohledu na to, o jaký druh příjmu z pohledu zákoníku práce jde, pokud je poskytnuto zaměstnavatelem ve formě vybraných plnění specifikovaných v § 6 odst. 9 písm. d) body 1 až 4 ZDP.

VIII.

Vyjádření účastníků při jednání

105. Žalovaný i žalobce při jednání setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

IX.

Posouzení věci soudem

106. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

107. Žaloba je důvodná.

108. Předmětem sporu mezi účastníky je otázka, zda se na část mzdy, kterou žalobkyně vyplácí svým zaměstnancům po vzájemné dohodě v naturální formě v podobě bodů do systému Benefit Plus, vztahuje osvobození podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP podle něhož platí, že

„od daně jsou osvobozeny 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

1. 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,

2. použití zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školy podle školského zákona, knihovny zaměstnavatele, tělovýchovných a sportovních zařízení,

3. příspěvku na kulturní nebo sportovní akce,

4. příspěvku na tištěné knihy, včetně obrázkových knih pro děti, mimo knih, ve kterých reklama přesahuje 50 % plochy.“

109. Pro odpověď na spornou otázku je proto nezbytné zabývat se naplněním jednotlivých podmínek vymezených právě citovaným ustanovením.

110. Soud má za to, že pokud jde o první předpoklad pro aplikaci daného ustanovení, tj. nepeněžitý charakter plnění, pak došlo k jeho naplnění. Mezi účastníky není sporu o tom, že část mzdy byla žalobkyní (zaměstnavatelkou) poskytována zaměstnancům v naturální, tedy nepeněžitě podobě. Platí přitom, že argumentace žalovaného, kterou vytváří odlišný režim mezi nepeněžitou mzdou, u níž dovozuje, že na ní § 6 odst. 9 písm. d) ZDP nedopadá, a jinými plněními z titulu pracovněprávního poměru (žalovaným označovanými souhrnně jako tzv. „benefity“), nemá oporu v zákoně. Je třeba si totiž v prvé řadě uvědomit, že ať již nepeněžitá mzda, o kterou jde v nyní projednávané věci, či

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

jiné plnění poskytované zaměstnanci zaměstnavatelem, jsou v obecné rovině zdanitelné podle § 6 odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona, podle něhož platí, že „*příjmy ze závislé činnosti jsou plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce*“, neboť se jedná o příjmy (ať již mzda či „benefity“), které by zaměstnanci bez existence pracovněprávního vztahu k zaměstnavateli nevznikly. Na daná plnění tedy dopadá i ten samotný režim osvobození, a to v závislosti na účelu jejich využití (k tomu v podrobnostech viz dále), ledaže by zákon pro konkrétní druh plnění zdanitelného podle § 6 odst. 1 stanovil jinak – což ovšem není případ § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Soud se dále neztotožnil se závěry odborné literatury, které žalovaný používá na podporu své argumentační pozice, konkrétně se opírá o Komentář k zákonu o daních z příjmů (dostupný v systému ASPI), v němž RNDr. Petr Beránek dospěl k tomu, že „*Společná podmínka zdroje pro poskytnutí benefitů vyjmenovává možné zdroje pro poskytnutí benefitů, a to buď příslušný fond, zisk po zdanění nebo nedaňové výdaje. (...) V případě, že by plnění splňující věcnou obsahovou náplň poskytl zaměstnavatel jako naturální složku mzdy, nebyla by podmínka zdroje splněna a nepeněžní příjem by byl zdaněn. To je potřeba mít na paměti při organizování tzv. "cafeterií", kde v případě, že zaměstnanec si ze své peněžité odměny za práci převádí část na nepeněžní plnění v podobě níže uvedeného obsahu, nebude podmínka osvobození naplněna, neboť zdrojem je hrubá mzda zaměstnance.* (podtrženo a zvýrazněno zdejší soudem)“. Podle mínění zdejšího soudu Dr. Beránek nesprávně vykládá jednotlivé pojmy, s nimiž operuje, a dospívá tak k nesprávným závěrům. Je třeba si totiž uvědomit, že „zdrojem“ určitého plnění poskytovaného zaměstnavatelem zaměstnanci nikdy nemůže být „mzda“, jak je mylně uvedeno v citovaném komentáři, ale toliko výsledek hospodářské činnosti zaměstnavatele a následný výdaj zaměstnavatele, který je vyplacen zaměstnanci. „Mzda“ je přitom toliko právním důvodem vzniku tohoto výdaje pro zaměstnavatele, resp. příjmu zaměstnance. Nadto soud upozorňuje, že tvrzení žalovaného o tom, že osvobození od daně ve smyslu § 6 odst. 9 písm. d) ZDP se jako celek netýká jednoho z druhů příjmů ze závislé činnosti, a to konkrétně mzdy, je oslabeno i z hlediska systematického výkladu, když v § 6 odst. 9 písm. a) téhož zákona se stanoví, že osvobození nepeněžního plnění spočívajícího v rekvalifikaci výslovně nevztahuje „*na příjmy plynoucí zaměstnancům v této souvislosti jako mzda, plat, odměna nebo jako náhrada za ušlý příjem, jakož i na další peněžní plnění poskytovaná v této souvislosti zaměstnancům*“. Jelikož v právě citovaném ustanovení zákonodárce pracuje s jednotlivými kategoriemi příjmů zdanitelných podle § 6 ZDP (mzda...), a v nyní řešeném § 6 odst. 9 písm. d) nic takového neudělal, byť se jedná o stejný paragraf, a dokonce stejný odstavec téhož zákona, ani z tohoto hlediska proto není důvod pochybovat, že zákonodárce mínil umožnit i osvobození naturální mzdy.

111. V nyní projednávané věci byla naplněna i další podmínka pro osvobození naturální mzdy od daně, tedy konkrétně, že žalobkyně vyplatila danou mzdu zaměstnancům „*na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů*“. V tomto směru se soud zcela ztotožňuje s náhledem žalobkyně na tuto otázku prezentovaným v žalobě, resp. v navazujících vyjádřeních – pro naplnění podmínek pro osvobození je klíčové, aby na zvýhodněný daňový režim stran určitého plnění na jedné straně daňového vztahu (v nyní projednávané věci osvobozený příjem zaměstnance) bylo reagováno na druhé straně téhož vztahu, tedy aby náklady zaměstnavateli vzniklé na tyto osvobozené příjmy zaměstnanců nebyly daňově uznatelným nákladem. Jinak řečeno platí to, že výsledkem tohoto postupu bude skutečnost, že zaměstnanci sice odvedou na dani z příjmů nižší částku, ale naopak zaměstnavatel odvede daň vyšší. Právě popsáný náhled

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

na fungování systému zdanění pak nachází svůj jednoznačný odraz ve znění zákona, když v žalobkyní odkazovaném § 25 odst. 1 písm. h) ZDP je stanoveno, že „za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě 1. příspěvku na kulturní pořady, zájezdy, sportovní akce a tištěné knihy, včetně obrázkových knih pro děti, mimo knih, ve kterých reklama přesahuje 50 % plochy, 2. možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení, s výjimkou zařízení uvedených v § 24 odst. 2 písm. j) bodech 1 až 3.“ Za situace, v níž bylo u naturální mzda zaměstnanců žalobkyně deklarováno osvobození od daně ve smyslu § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, žalobkyně nemohla postupovat jinak, než aplikovat § 25 odst. 1 písm. h) ZDP, neboť právě citovaná ustanovení na sebe vzájemně navazují, resp. stojí proti sobě, k čemuž ostatně dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Ads 31/2021 – 28, v němž uvedl (viz bod 26 rozsudku), že se jedná o „*instituty stojící „naproti sobě“, jimiž jsou na straně jedné daňové neuznatelné výdaje zaměstnavatele a na straně druhé příjmy zaměstnance osvobozené od daně z příjmů ze závislé činnosti.*“ Soud samozřejmě nepochybně obecně platnou tezi žalovaného, že v obecné rovině představují náklady na mzdy „výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů“ podle § 24 odst. 1 ZDP, platí však, že se jedná o generální ustanovení, které na nyní projednávanou věc nedopadá, resp. není na ní použitelné s ohledem na existenci zvláštní skutkové podstaty přímo se vztahující se na postup žalobkyně upravené v § 25 odst. 1 písm. h) ZDP.

112. Konečně není v nyní projednávané věci sporu o tom, že byla naplněna poslední podmínka pro osvobození od daně podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, a to sice požadavek na využití nepeněžitého plnění na zákonem stanovený účel. Účel má přitom z hlediska daňového režimu příjmu z pracovněprávního poměru zásadní relevanci – smyslem právní úpravy je zvýhodnit určité způsoby využití nepeněžitého plnění, přičemž jejich společného jmenovatele představuje celospolečenský zájem na dosahování hodnot vyplývajících z aktivit požívajících daňové zvýhodnění – ať už jde o sport, kultura či vzdělávání. Jedná se tedy o daňovou optimalizaci, jejíž podstata spočívá v tom, že zaměstnanec na jednu stranu sice méně daní svůj příjem, na druhou stranu je limitována jeho dispozice co do rozsahu plnění, která si může za takto daňově zvýhodnění příjem zakoupit – ta je omezena toliko na celospolečensky prospěšné aktivity a statky uvedené v bodech 1 až 4 právě citovaného ustanovení. V této souvislosti je třeba rovněž odmítnout argument žalovaného opírající se o tvrzení, že při akceptaci právního náhledu žalobkyně (resp. soudu) na danou problematiku, by mohl zaměstnavatel svým rozhodnutím ovlivnit skutečnost, zda bude či nebude příslušná mzda u zaměstnance osvobozena od daně. V tomto směru soud zdůrazňuje, že k ničemu takovému v podmínkách řešené věci nedošlo, když využití daňové optimalizace se opíralo o výslovný souhlas dotčených zaměstnanců, o jednostranném ovlivňování výše daňové povinnosti jiného subjektu tak nemůže být řeč.
113. Závěrem se soud neztotožnil ani s tvrzením žalovaného, že žalobkyně nepostupovala konzistentně, když část mzdy vyplácenou nepeněžitě zahrnovala pro účely náhrad podle zákoníku práce do výpočtu průměrného výdělku. Tento postup se soudu naopak jeví jako zcela konzistentní a logický – základem pro výpočet musí mzda jako celek, tj. její peněžitá i nepeněžitá část, neboť podle zákona odpovídá její náhrada výši celého průměrného výdělku. Zároveň platí, že jelikož náhrada mzdy (například za vyčerpanou dovolenou) představuje peněžní a nikoliv nepeněžité plnění, a zároveň zaměstnanec není nijak omezen co do možnosti dispozice s ní (na rozdíl o nepeněžitých prostředků osvobozených podle

§ 6 odst. 9 písm. d) ZDP), bylo v souladu se zákonem, když tyto prostředky byly zdaněny ve stejném režimu jako peněžitá mzda.

114. Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalované k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

X.

Náklady řízení

115. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů řízení žalobkyně, jenž měla ve věci plný úspěch. Žalobkyni náleží náhrada účelně vynaložených nákladů řízení sestávajících 1) ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč; 2) z odměny advokáta za pět úkonů právní služby, kterými se rozumí převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, podání repliky a dalšího vyjádření a účast na jednání dne 17. 10. 2023, podle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, ve výši 3 100 Kč/úkon, celkem 15.500 Kč; 3) z náhrady hotových výdajů v souvislosti s těmito třemi úkony právní služby, tj. podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu 300 Kč/úkon, celkem 1500 Kč; 4) z částky daně z přidané hodnoty již je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést, ve výši 3.750 Kč.
116. Celková výše nákladů řízení, které je žalovaný povinen nahradit žalobkyni, činí 23.570 Kč. Žalovanému byla ke splnění povinnosti stanovena lhůta, jež je přiměřená možnosti danou platbu realizovat.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 17. října 2023

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.