



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Jana Jiráka a Petra Pospíšila v právní věci

žalobkyně: **TOKOZ a. s.**
sídlem Santiniho 20/26, 591 01 Žďár nad Sázavou
zastoupená Mgr. Markem Hejdukem, advokátem
sídlem Jugoslávská 620/29, 120 00 Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 5. 2022, č. j. 18465/22/5200-10421-713026 a č. j. 18451/22/5200-10421-713026,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 5. 2022, č. j. 18465/22/5200-10421-713026 a č. j. 18451/22/5200-10421-713026, **se ruší** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 25 602 Kč, a to do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám advokáta Mgr. Marka Hejduka.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Předmětem přezkumu v nyní projednávané věci je posouzení, zda se v případě částek, o které žalobkyně snížila hrubé mzdy zaměstnanců ve spojitosti s příspěvky na penzijní připojištění a životní pojištění, a v případě odměn poskytnutých zaměstnancům formou připsaných

bodů v systému Cafeterie, jednalo o příjmy od daně osvobozené dle § 6 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

2. Finanční úřad pro Kraj Vysočina, územní pracoviště ve Žďáru nad Sázavou (dále též „správce daně“), zahájil postupně u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2015, 2016, 2017 a 2018. Po provedené kontrole dospěl správce daně k závěru, že v případě snížení hrubých mezd zaměstnanců v souvislosti s příspěvkem na penzijní připojištění a životní pojištění žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně z příjmů ze závislé činnosti stanovených v § 6 odst. 9 písm. p) ZDP, přičemž jednáním žalobkyně došlo ke zneužití práva. Dále v případě odměn poskytnutých zaměstnancům formou připsaných bodů v systému Cafeterie považoval správce daně za neprokázané osvobození těchto příjmů od daně dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. V návaznosti na to správce daně vydal dne 1. 6. 2021 zprávu o daňové kontrole, č. j. 1069660/21/2914-60562-712087, čímž došlo k ukončení daňové kontroly.
3. Dne 9. 6. 2021 vydal správce daně následující dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti:
 - č. j. 1110242/21/2914-50522-700528, kterým žalobkyni doměřil daň za zdaňovací období 2015 ve výši 129 577 Kč a penále ve výši 25 915 Kč,
 - č. j. 1116490/21/2914/50522-700528, kterým žalobkyni doměřil daň za zdaňovací období 2016 ve výši 415 610 Kč a penále ve výši 83 122 Kč,
 - č. j. 1117142/21/2914-50522-700528, kterým žalobkyni doměřil daň za zdaňovací období 2017 ve výši 417 148 Kč a penále ve výši 83 429 Kč.
4. Dále správce daně dne 9. 6. 2021 vydal platební výměr č. j. 1117562/21/2914-50522-700528, kterým žalobkyni k přímé úhradě stanovil daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2018 ve výši 16 955 006 Kč.
5. Proti uvedeným (dodatečným) platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Žalovaný se neztotožnil se závěrem správce daně o zneužití práva, neboť nebyla splněna podmínka objektivního kritéria pro naplnění znaků zneužití práva. Se změnou právního názoru byla žalobkyně seznámena. Napadenými rozhodnutími ze dne 18. 5. 2022 však jinak žalovaný podaná odvolání zamítl a (dodatečné) platební výměry potvrdil.

II. Obsah žaloby

6. Žalobkyně ve včas podané žalobě uvedla, že napadená rozhodnutí trpí vadou nezákonnosti, protože odporují ustálené správní praxi. Žalobkyně prokázala, že v případě plnění poskytnutých zaměstnancům jako příspěvek na penzijní připojištění a životní pojištění a v rámci Cafeterie splnila podmínky pro osvobození od daně podle § 6 odst. 9 písm. d) a písm. p) ZDP.
7. Příspěvky na penzijní připojištění a životní pojištění jsou jak dle smluvní dokumentace, tak i dle své povahy, příspěvky dle § 6 odst. 9 ZDP. Výklad žalovaného, který tyto příspěvky podřazuje pod § 6 odst. 3 ZDP považuje žalobkyně za nesprávný. Ustanovení § 6 odst. 9 ZDP je speciální normou k obecnému ustanovení § 6 odst. 3 ZDP. Pokud tedy plnění zaměstnavatele splňuje definici § 6 odst. 9 ZDP, neměla by být aplikována obecná úprava § 6 odst. 3 ZDP. Optikou žalovaného by jinak veškerá plnění poskytovaná zaměstnancům (včetně nyní řešených příspěvků na penzijní připojištění a životní pojištění) spadala pod § 6 odst. 3 ZDP a speciální úprava by byla zcela nadbytečná. Ustanovení § 6 odst. 3 ZDP ale míří na jiné další příjmy, jinak netypizované. Akceptace výkladu žalovaného by znamenala,

že každé plnění poskytnuté zaměstnancům by mohlo být považováno za mzdu vyplacenou později.

8. Zaměstnanci žalobkyně měli s oprávněnou pojišťovnou sjednáno konkrétní pojištění, přičemž byly dodrženy i ostatní podmínky zakotvené v § 6 odst. 9 ZDP. Ze strany žalobkyně se tak skutečně nejednalo o zastřené jednání, kdy by částka vyplacená zaměstnancům byla ve skutečnosti jiným příjmem zaměstnance ve smyslu § 6 odst. 3 ZDP. Tím, že žalovaný zahrnul příspěvky pod příjmy podléhající zdanění dle § 6 odst. 3 ZDP, postupoval v rozporu s úpravou tohoto zákona, jakož i s účelem a smyslem § 6 odst. 9 písm. p) ZDP. Ten stanovuje, že příspěvek na penzijní připojištění a životní pojištění je až do stanoveného limitu částkou od daně osvobozenou.
9. Judikatura obsažená v napadených rozhodnutích není na nyní řešenou věc přílehlavá. Žalobkyně neshledává žádný rozpor mezi smluvním ujednáním a veřejnoprávními předpisy, který by orgány finanční správy musely korigovat. Pokud žalobkyně po dohodě se zaměstnanci vyplácela určité částky nikoliv jako mzdu, ale jako příspěvek na penzijní připojištění či životní pojištění (tak jak je definován v § 6 odst. 9 ZDP), potom postupovala v souladu s právními předpisy i závěry Nejvyššího správního soudu např. v rozhodnutí ze dne 10. 10. 2019, č. j. 2 Afs 435/2017-49. Žalobkyně nastaveným způsobem odměňování v rámci zákonných možností pouze vycházela vstříc zaměstnancům se zájmem o daná pojištění. Motivovala-li i další zaměstnance k účasti na daných pojištěních, postupovala pouze v souladu s úmyslem zákonodárce, který vybrané příspěvky osvobodil od zdanění. Rovněž daňová úspora vzniklá u zaměstnanců je v souladu se smyslem a účelem zákona.
10. Ve vztahu k plněním poskytovaným v rámci systému Cafeterie je žalobkyně přesvědčena, že prokázala splnění podmínek pro osvobození od daně. Žalobkyně neposkytovala svým zaměstnancům benefit, ale část odměn v nepeněžitě formě. Konkrétně docházelo k připsání bodů na účet zaměstnance v elektronickém systému Cafeterie, které mohou být využity na úhradu vybraných plnění. Tím postupovala v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP.
11. Zákoník práce umožňuje poskytnout zaměstnanci za vykonanou práci odměnu jak v peněžní, tak v nepeněžní formě. Naopak ZDP nepracuje s pojmem mzda či benefit. Dle § 3 odst. 2 ZDP se příjmem rozumí příjem peněžní, nepeněžní i dosažený směnou. Příjmy ze závislé činnosti potom ZDP definuje v § 6 odst. 1 písm. a), přičemž tato definice je následně doplněna o specifické případy, viz § 6 odst. 1 písm. d) ZDP. Mzda či jakákoliv odměna poskytnutá zaměstnavatelem zaměstnanci v souvislosti s výkonem závislé činnosti je tak zdanitelným příjmem dle § 6 ZDP. Podstatnou skutečností pro posouzení, zda tento zdanitelný příjem bude skutečně podléhat dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, je právě ustanovení o osvobození od daně, v tomto případě § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Toto ustanovení je nepochybně speciální ve vztahu k obecnému § 6 odst. 1 ZDP.
12. Ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) ZDP zakotvuje pro osvobození příjmu od daně z příjmů tři podmínky; žalobkyně přitom všechny splnila. Konkrétně byla odměna v rámci Cafeterie poskytnuta ve formě nepeněžitěho plnění, zaměstnanci žalobkyně mohli využívat v rámci systému Cafeterie pouze zákonem vybraná plnění, a taktéž byly náklady vynaložené na plnění poskytovaná v rámci Cafeterie považovány za daňově neuznatelné náklady. Z napadených rozhodnutí není zřejmé, na základě čeho žalovaný dovodil, že odměna zaměstnance za vykonanou práci představuje vždy zdanitelný příjem zaměstnance bez nutnosti zkoumat okolnosti, za nichž byla odměna poskytnuta. Ze systematiky ZDP a z důvodové zprávy k tomuto zákonu vyplývá, že v § 25 ZDP jsou uvedeny výdaje (náklady),

kteří ačkoliv byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nelze uznat pro daňové účely za takto vynaložené dle § 24 ZDP. Aby se stal výdaj (náklad) daňově uznatelný, musí kromě obecné podmínky tedy splňovat i podmínku speciální dle § 25 odst. 1 ZDP. Žalobkyně tak postupovala v souladu s § 25 odst. 1 písm. h) ZDP, neboť výdaje na poskytnutí plnění v rámci systému Cafeterie vyloučila na ř. 40 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob z daňově uznatelných výdajů. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2018, č. j. 4 Afs 116/2019-37, ze kterého vyplývá, že ne každý náklad vynaložený na mzdy představuje daňově uznatelný výdaj zaměstnavatele.

13. Žalobkyně odkazuje dále na § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, dle něhož leží důkazní břemeno na žalobkyni ohledně prokázání daňové uznatelnosti nákladů. Pokud se však daňový subjekt z jakéhokoliv důvodu rozhodne nezahrnout výdaje jako daňově uznatelné, je nelogické, aby je daňové orgány proti vůli daňového subjektu jako daňově uznatelné posuzovaly. Žalovaný ani správce daně však nemohou nahrazovat skutečný stav svým uvážením ohledně toho, jak měl podle jejich názoru daňový subjekt postupovat, a z této skutečnosti dovozovat nesplnění jedné z podmínek obsažených v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. V předmětném ustanovení není obsažena podmínka vzájemí osvobození plnění poskytnutého zaměstnanci na důvod tohoto poskytnutí. Jednou ze základních zásad správního řízení je zásada, že v případě pochybností ohledně výkladu práva se má přihlížet k výkladu pro daňový subjekt příznivějšímu. Pokud měl žalovaný alternativní výklad pro osvobození plnění poskytovaných v rámci systému Cafeterie, měl postupovat v souladu s touto zásadou.
14. Žalobkyně též odkázala na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 3. 2018, č. j. 57 A 29/2017-54, s tím, že závěry v něm obsažené jsou plně relevantní i pro plnění v Cafeterii. Nepochybně se jednalo o plnění související s výkonem činnosti zaměstnance pro zaměstnavatele. Neztotožňuje se tak se žalovaným a správcem daně, že by předmětné rozhodnutí nebylo na nyní řešenou věc přílehlavé. Odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003-118, nemá v případě žalobkyně opodstatnění. V tomto rozhodnutí šlo o daňovou uznatelnost nákladů na pohonné hmoty, přičemž Nejvyšší správní soud shledal, že tyto náklady jsou daňově uznatelnými v situaci, kdy mzda zaměstnance byla považována za daňově uznatelnou. V případě žalobkyně však nejde o poskytnutí pohonných hmot.
15. Žalobkyně rovněž nesouhlasila se žalovaným, že neprokázala splnění podmínek pro osvobození odměn při životních výročích a při narození dítěte. Je zcela zřejmé že se nejedná o odměnu za vykonanou práci. Předložením časopisů OKO jednoznačně prokázala, kterým zaměstnancům a kolik bodů bylo v rámci systému Cafeterie připsáno. Je zcela irelevantní, zda nárok na tato plnění vyplývá z vnitřních předpisů žalobkyně. Zákon takovou podmínku pro osvobození nezná a daňové orgány nemohou dotvářet další podmínky pro osvobození od daně.
16. Závěrem poukázala na to, že postup správce daně a žalovaného je v rozporu se smyslem a účelem celé právní normy. Tím je podle žalobkyně motivování zaměstnavatele k tomu, aby poskytoval zaměstnancům plnění, která zákonodárce považuje pro celou společnost za plnění obecně prospěšná. Dělení plnění na ta za vykonanou činnost pro zaměstnavatele a na ostatní plnění by vedlo k jejich výraznému omezení. To však nebylo úmyslem zákonodárce. Ten okruh samotných plnění pravidelně rozšiřuje, např. o tištěné knihy. Postup žalovaného

tak popírá zaběhlou správní praxi a je také v rozporu se závěry učiněnými Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159.

17. Na základě výše uvedeného proto žalobkyně navrhla, aby soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

18. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na napadená rozhodnutí, v nichž jsou shrnuty veškeré relevantní skutečnosti, popsán zjištěný skutkový stav a obsaženo samotné právní posouzení.
19. Příspěvky na životní pojištění a penzijní připojištění byly vázány na podmíněné snížení hrubé mzdy každému jednotlivému zaměstnanci, a to aniž by se toto snížení odráželo jakoukoliv změnou v pracovním výkonu či v úvazku zaměstnance. O tom svědčí i dodatky ke smlouvám o mzdě. Částky, o které byla hrubá mzda jednotlivým zaměstnancům snížena, jsou předmětem daně dle § 6 odst. 1 ZDP, a to bez ohledu na to, zda jsou součástí příspěvků či nikoliv.
20. Vztah ustanovení § 6 odst. 9 a § 6 odst. 3 ZDP není pro posouzení nyní řešené věci podstatný. Relevantní skutečností je, že částky o které byla žalobkyní snížena hrubá mzda zaměstnanců, a které se staly zároveň součástí příspěvku poskytnutého žalobkyní, nebyly platbou zaměstnavatele osvobozenou od daně ve smyslu § 6 odst. 9 písm. p) ZDP. Žalobkyni bylo srozumitelně objasněno, proč postupovala v rozporu s ZDP. Žalovaný nerozporuje záměr žalobkyně vycházet vstřícně svým zaměstnancům v podobě poskytování příspěvků na důchodové připojištění či životní pojištění, nicméně zavedeným standardem je, že se částka pro tyto účely srazí z čisté mzdy zaměstnance. K tomu dále přistoupí skutečný benefit zaměstnavatele. Žalobkyně naproti tomu část mzdy vyplácela konkrétním zaměstnancům v podobě příspěvků, tedy ve formě nepeněžitých plnění, přičemž z této částky neodváděla povinné pojištění a zálohu na daň. Tím u zaměstnanců vznikla nedovolená daňová úspora.
21. Dále žalobkyně poskytovala část odměn svým zaměstnancům v nepeněžití formě, konkrétně formou připisování bodů na účet Cafeterie. Samotné připisování bodů se odvíjelo od splnění předpokladů stanovených v kolektivní smlouvě a v interní směrnici žalobkyně. Správce daně v rámci daňového řízení zjistil, že tyto odměny byly poskytovány prakticky v závislosti na výkonu práce zaměstnance, a jako takové byly součástí mzdy a měly být zdaněny. Aby bylo možné nahlížet na tyto odměny jako na příjmy osvobozené dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, musela by žalobkyně poskytnout odměny zaměstnancům (v rámci Cafeterie), které by byly nenárokovým příjmem upraveným jejím interním předpisem a jejichž čerpání by bylo podmíněno pouze samotnou existencí pracovního poměru. Tato situace však v případě žalobkyně nenastala. V případě, kdy je poskytnutí těchto odměn odvislé od výkonu práce či přímo souvisí s tímto výkonem, nejedná se o odměnu osvobozenou od daně ve smyslu § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, ale o část mzdy poskytnutou nepeněžitou formou.
22. Pokud žalobkyně v daňovém přiznání vyloučila výdaje vynaložené na plnění poskytnuté v rámci Cafeterie z daňově uznatelných nákladů dle § 25 odst. 1 písm. h) ZDP, ještě to neznamená, že naplnila podmínky pro osvobození těchto nepeněžitých plnění od daně. Odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 4 Afs 116/2019-37, není na předmětnou věc přílehlavý, neboť podstatné je, zda žalobkyně splnila podmínky pro osvobození od daně či nikoliv. Žalovaný se taktéž vypořádal s argumentací uvedenou v rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 3. 2018, č. j. 57 A 29/2017-54, přičemž

zdůrazňuje, že v případě žalobkyně bylo poskytnutí nepeněžitých plnění podmíněno výkonem práce. Vzhledem k předmětu daňové kontroly (daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za předmětná zdaňovací období), není dle žalovaného rozhodné, zda žalobkyně tato plnění vykázala jako výdaj daňově uznatelný či nikoliv. Zásada *in dubio pro reo* by měla být použita pouze tam, kde proti sobě stojí dva nebo více výkladových alternativ. V tomto případě však víceznačnost výkladu konkrétních aplikovaných ustanovení nelze dovodit.

23. V případě bodů připsaných do systému Cafeterie při životních a pracovních výročních zaměstnanec žalovaný zdůraznil, že jednotlivé odměny za výročí byly odstupňované na základě interního předpisu dle délky trvání pracovního poměru. Čerpání těchto odměn tak nebylo podmíněno pouze samotnou existencí pracovního poměru, tedy bez závislosti na výkonu práce. U nepeněžitých plnění poskytnutého k narození dítěte žalobkyně nedoložila, na základě jakých podmínek bylo toto plnění možné čerpat a že se připsané body skutečně vztahovaly k narození dítěte. ZDP sice nestanovuje výslovně podmínku úpravy nepeněžitých plnění v interních předpisech zaměstnavatele, avšak žalobkyně se svými zaměstnanci uzavřela kolektivní smlouvu, která mimo jiné obsahovala i poskytování odměn ve formě připsování bodů do systému Cafeterie. Lze tedy předpokládat, že pokud v kolektivní smlouvě tento benefit absentuje, nemůže jej zaměstnanec ani očekávat. Pokud jej žalobkyně poskytla, nelze potom dovodit, na základě jakých podmínek k tomu došlo.
24. Při posuzování oprávněnosti osvobození nepeněžitých plnění postupoval žalovaný konstantně, přičemž mu není zřejmé, v čem se konkrétně odchýlil od ustálené rozhodovací praxe. Dospěl-li k závěru, že nepeněžitá plnění byla poskytována v závislosti na výkonu pracovní činnosti zaměstnanců a jako taková byla následně posouzena jako součást mzdy, potom bylo namístě tato plnění i zdanit. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobkyně

25. Žalobkyně v replice ze dne 4. 10. 2022 setrvala na argumentaci uvedené v žalobě. Oddělení pravidel týkajících se zdanění plnění do speciálního ustanovení zákona má svůj význam. V případě, že plnění zaměstnavatele splňuje podmínky uvedené v § 6 odst. 9 ZDP, potom by se mělo na toto plnění pohlížet jako na plnění zde popsané a neměla by být aplikována úprava obecná zakotvená v § 6 odst. 3 ZDP. Žalobkyně nastaveným poskytováním příspěvků na penzijní připojištění a životní pojištění nezískala žádné daňové zvýhodnění, ani nedosáhla jiného finančního zvýhodnění či prospěchu. V případě plnění v rámci systému Cafeterie prokázala splnění všech tří podmínek pro osvobození příjmu ze závislé činnosti zakotvených v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP.

V. Posouzení věci

26. Žaloba je z části důvodná.
27. Soud se níže věnoval jednotlivým uplatněným žalobním námitkám, přičemž se nejprve zabýval příspěvků na penzijní připojištění a životní pojištění [bod V. A. rozsudku], a poté se věnoval nepeněžitým plněním poskytnutým žalobkyní v rámci Cafeterie [bod V. B. rozsudku].
28. Podle § 6 odst. 1 písm. a), bodu 1 ZDP jsou příjmy ze závislé činnosti plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát

příkazů plátce. Podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP se příjmy ze závislé činnosti rozumí příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle písmen a) až c), bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, nebo od plátce, u kterého poplatník tuto činnost nevykonává.

29. Podle § 6 odst. 3 ZDP se příjmy podle odstavce 1 rozumějí příjmy pravidelné nebo jednorázové bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoli, zda je od zaměstnavatele dostává zaměstnanec nebo jiná osoba a zda jsou vypláceny nebo připisovány k dobru anebo spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance nebo v jeho prospěch. Příjmem zaměstnance se rozumí i plnění podle odstavce 9 písm. d) a e) poskytnuté zaměstnavatelem pro rodinného příslušníka zaměstnance.
30. Podle § 38 odst. 1 ZDP (ve znění účinném do 31. 12. 2020) vypočte plátce daně zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (dále jen „záloha“) ze základu pro výpočet zálohy. Tato záloha se spravuje jako daň podle daňového řádu. Základem pro výpočet zálohy je úhrn příjmů ze závislé činnosti zúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období, vyjma příjmů zdanitelných daní vybíranou srážkou sazbou daně podle § 36 a příjmů, které nejsou předmětem daně a) snížený o částky, které jsou od daně osvobozeny, a b) zvýšený o povinné pojistné.

V. A. Příspěvky na penzijní připojištění a životní pojištění

31. Podle § 6 odst. 9 písm. p) ZDP jsou od daně, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny platby zaměstnavatele v celkovém úhrnu nejvýše 50 000 Kč (do 31. 12. 2016 do výše 30 000 Kč) ročně jako
1. příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem poukázaný na účet jeho zaměstnance u penzijní společnosti, příspěvek zaměstnavatele na doplňkové penzijní spoření poukázaný na účet jeho zaměstnance u penzijní společnosti,
 2. příspěvek na penzijní pojištění poukázaný ve prospěch jeho zaměstnance na penzijní pojištění u instituce penzijního pojištění, na základě smlouvy uzavřené mezi zaměstnancem a institucí penzijního pojištění, nebo na základě jinak sjednané účasti zaměstnance na penzijním pojištění, za podmínky, že byla sjednána výplata plnění z penzijního pojištění až po 60 kalendářních měsících a současně nejdříve v roce dosažení věku 60 let, a dále za podmínky, že právo na plnění z penzijního pojištění má zaměstnanec, a v případě smrti zaměstnance jiná osoba, kromě zaměstnavatele, který hradil příspěvek na penzijní pojištění, nebo
 3. příspěvek na pojistné, který hradí zaměstnavatel pojišťovně za zaměstnance na jeho pojištění pro případ dožití nebo pro případ smrti nebo dožití, nebo na důchodové pojištění, a to i při sjednání dřívějšího plnění v případě vzniku nároku na starobní důchod, nebo invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně, nebo v případě, stane-li se pojištěný invalidním ve třetím stupni podle zákona o důchodovém pojištění, nebo v případě smrti (dále jen „soukromé životní pojištění“), za splnění podmínek uvedených v tomto bodě.
32. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně uzavřela se svými zaměstnanci (kteří měli zájem o předmětný příspěvek na penzijní připojištění nebo životní pojištění) dodatky ke smlouvám o mzdě. Tyto dodatky přitom v bodě 3 obsahovaly ujednání, že „zaměstnanec souhlasí se snížením hrubé mzdy o ... Kč“, přičemž konkrétní výše částky byla individuální u každého konkrétního zaměstnance. Současně se žalobkyně jako zaměstnavatel zavázala na základě

tohoto snížení hrubé mzdy odvádět konkrétně určené částky na penzijní připojištění nebo životní pojištění zaměstnance. Tyto částky odpovídají tabulkovým hodnotám odstupňovaného příspěvku (viz tabulka č. 1 předložená žalobkyní, např. str. 10 napadených rozhodnutí). Ohledně příspěvků na penzijní připojištění a životní pojištění žalobkyně spolupracovala s obchodní korporací Fincentrum, která pro ni zprostředkovala uzavření nových smluv, či úpravu již smluv existujících. Správce daně na základě žalobkyní předložených listin zjistil, že v kontrolovaných obdobích žalobkyně přispívala cca 70 zaměstnancům na penzijní připojištění a jednomu zaměstnanci na životní pojištění.

33. Příspěvek zaměstnavatele tedy byl poskytnut výlučně v souvislosti se současným snížením hrubé mzdy zaměstnance. Toto „snížení“ mělo být pro zaměstnance výhodné právě v tom, že náhradou za nižší mzdu obdržel o něco vyšší částku na účet svého penzijního připojištění nebo životního pojištění. (Např. v případě snížení hrubé mzdy o 800 Kč došlo ke snížení čisté mzdy zaměstnance o 551 Kč, avšak současně byla zaměstnanci na jeho účet penzijního připojištění nebo životního pojištění zaslána zaměstnavatelem částka 1 070 Kč. „Měsíční profit zaměstnance“ činil 1 070 Kč minus 551 Kč, tj. 519 Kč.) Fakticky se tato část hrubé (resp. čisté) mzdy pouze transformovala v příspěvek zaměstnance, který byl společně s příspěvkem zaměstnavatele (označeným jako „měsíční profit zaměstnance“) odeslán na účet penzijního připojištění nebo životního pojištění zaměstnance. Ve skutečnosti tak byla zaměstnanci část mzdy žalobkyní vyplácena jako příspěvek na penzijní připojištění či životní pojištění, přičemž z této části mzdy nebyla odváděna záloha na daň a povinná pojištění. Není přitom vůbec třeba se zabývat vztahem § 6 odst. 3 a § 6 odst. 9 písm. p) ZDP, neboť na správcem daně a žalovaným zpochybněnou část mzdy (příspěvek zaměstnance) se § 6 odst. 9 písm. p) nevztahuje.
34. Zatímco tedy příspěvky žalobkyně coby zaměstnavatele („měsíční profit zaměstnance“) splňovaly podmínky pro osvobození od daně podle § 6 odst. 9 písm. p) ZDP (správce daně v tomto smyslu její platby nezpochybnil), její postup ohledně příspěvků zaměstnanců (snížení hrubé mzdy) nebyl v souladu se zákonem. Je totiž zřejmé, že jediným důvodem pro snížení hrubé mzdy jednotlivých zaměstnanců bylo přiznání příspěvku na penzijní připojištění nebo životní pojištění. K žádné změně v pracovním výkonu nebo v úvazku u těchto zaměstnanců nedošlo. Účelové snížení hrubé mzdy tak mělo za následek nesprávné zdanění mzdy konkrétních zaměstnanců, s nimiž žalobkyně uzavřela předmětné dodatky ke smlouvám o mzdě. Skutečnost, že žalobkyně oba „příspěvky“ vždy vyplácela v jedné platbě, na uvedené závěry nemá žádný vliv.
35. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2004, č. j. 4 Afs 18/2003-127, žalovaný uváděl pouze v reakci na námitku žalobkyně, že pracovněprávní předpisy umožňují zaměstnancům sjednat se zaměstnavatelem novou (nižší) výši mzdy i bez dalšího. Podle názoru soudu žalovaný na tento rozsudek odkázal zcela přiléhavě a argumentaci žalobkyně vyvrátil. Podle tohoto rozsudku se totiž – stručně řečeno – zásada smluvní volnosti charakteristická pro právo soukromé nemůže uplatnit ve stejném rozsahu v právu veřejném, neboť ustanovení práva veřejného nedávají daňovým subjektům možnost vybrat si, jakým způsobem budou příjem danit. I když si tedy žalobkyně nepochybně může se svými zaměstnanci v soukromoprávní rovině dohodnout na snížení mzdy, nemůže být důsledkem takového ujednání účelové vyvedení části příjmů z dosahu daně z příjmů.
36. Odkaz žalobkyně na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2019, č. j. 2 Afs 435/2017, z něhož dovozuje, že její postup byl v souladu se zákonem, neshledal soud přiléhavým. V uvedeném případě šlo o posouzení otázky, zda konkrétní osoby pro daňový

subjekt vykonávaly práce mající charakter závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 ZDP. Ze závěrů Nejvyššího správního soudu v tomto rozsudku nelze cokoliv smysluplného ve vztahu k případu žalobkyně dovozovat. Skutečnost, že dodatky ke smlouvám o mzdě byly uzavřeny v souladu s (pracovně)právními předpisy a jejich výkladem, nemá na posouzení jejich daňových dopadů žádný vliv.

37. Soud nikterak nerozporuje snahu žalobkyně vyjít vstříc zaměstnancům se zájmem o penzijní připojištění či o životní pojištění či motivovat další zaměstnance k účasti na těchto pojištěních. Způsob, který žalobkyně zvolila, však vedl k neoprávněnému snížení povinných odvodů na zdravotní a sociální pojištění za zaměstnavatele, jakož i ke snížení základu daně. Námitky žalobkyně směřující vůči příspěvkům na penzijní připojištění a životní pojištění tak soud neshledal důvodnými.

V. B. Nepeněžní plnění poskytnuté v rámci systému Cafeterie

38. Podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP jsou od daně, kromě příjmů uvedených v § 4 ZDP, 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; 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.
39. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 38/2014-37, zdůraznil, že *„[p]ro správné posouzení příjmů je vždy důležité vymezit, které příjmy jsou předmětem daně, a jednoznačně definovat příjmy, které zakládají určitou daňovou povinnost. Předmětem daně z příjmů jsou všechny příjmy fyzických osob, kromě příjmů vyloučených z předmětu daně v § 3 odst. 4 zákona a z předmětu daně vyloučených u zaměstnanců v § 6 odst. 7 a odst. 11 zákona. Z příjmů, jež jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, je pak celá řada od této daně zcela nebo zčásti osvobozena (§ 4 a § 6 odst. 9 zákona).“*
40. K § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů pak Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, čj. 7 Afs 29/2005-91, vysvětlil, že *„je zde zcela zřejmý úmysl zákonodárce pojmout pod předmět daně z příjmů co nejširší okruh možných plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci. Jedinou podmínkou, kterou je nutno splnit, je okolnost, že takový typ plnění musí být poskytnut v souvislosti s výkonem závislé činnosti.“* Na tento názor Nejvyšší správní soud později navázal a doplnil, že příjmy podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů představují širokou skupinu dalších forem plnění v souvislosti s výkonem závislé činnosti, byť se nejedná o mzdu či odměnu za práci. *„Často mají věrnostní nebo stabilizační povahu či motivační charakter, nebo zvyšují atraktivnost zaměstnání [...] Předpokladem pro posouzení příjmů podle § 6 odst. 1 písm. d) cit. zákona je existující souvislost mezi takovými příjmy a závislou činností. Plátce takových příjmů má veškeré povinnosti plátce daně, tzn. i povinnost*

srážet z příjmů, které poplatníkovi vyplatí či připíše k dobru, měsíční zálohu na daň nebo daň zvláštní sazbou jako z mezd svých ostatních zaměstnanců“ (viz citovaný rozsudek ze dne 20. 2. 2015, čj. 5 Afs 38/2014-37).

41. Pro osvobození příjmu od daně podle § 6 odst. 9 písm. d) pak Nejvyšší správní soud dovodil, že je třeba splnit čtyři předpoklady: 1) jedná se o nepeněžitě plnění, 2) poskytnuté zaměstnavatelem, 3) 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, 4) na některý ze zákonem konkrétně vymezených účelů (srov. přiměřeně rozsudek ze dne 7 Ads 31/2021-28, bod 22).
42. V souladu se zákoníkem práce přísluší zaměstnanci za vykonanou práci mzda, přičemž za mzdu je považováno jak plnění peněžitě, tak plnění peněžitě hodnoty, neboli tzv. naturální mzda. Z pohledu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je za příjem dle § 6 odst. 1 ZDP považován široký okruh plnění poskytovaný zaměstnavatelem zaměstnanci v souvislosti s výkonem závislé práce. Mezi příjmy, které dle § 6 odst. 1 ZDP jsou předmětem daně, tedy nepochybně náleží i nejrůznější motivační či věrnostní plnění poskytovaná zaměstnavatelem.
43. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobkyně poskytovala svým zaměstnancům plnění ve formě bodů do systému Cafeterie (provozovaného společností Benefit management a. s.), přičemž jeden připsaný bod odpovídal hodnotě plnění 1 Kč. Množství bodů, které žalobkyně jednotlivým zaměstnancům připisovala, bylo závislé na splnění podmínek zakotvených v kolektivní smlouvě a ve Směrnici SE 18-04. Jednalo se o plnění za aktivitu (neabsence), za pohár kvality, odměna za NEJ zaměstnance, NEJ kolektiv, nástupní bonus, odměna za získání nového zaměstnance, odměna za zajištění mimořádných akcí a za návrhy zlepšení procesů. Dále žalobkyně připisovala zaměstnancům body též za stanovená životní a pracovní výročí a za narození dítěte. Získané body si následně zaměstnanci čerpali prostřednictvím nepeněžitých plnění.
44. I podle názoru soudu byla nepeněžitá plnění, která žalobkyně poskytovala svým zaměstnancům v rámci systému Cafeterie, předmětem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 ZDP. Zcela jinou otázkou ovšem je, zda tato plnění byla osvobozena od daně podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Žalobkyně přitom důvodně poukazuje na skutečnost, že § 6 odst. 9 stanovující jednotlivá plnění osvobozená od daně, je ustanovením speciálním k § 6 odst. 1, který vymezuje předmět daně. Jsou-li proto splněny zákonné podmínky pro osvobození určitého plnění od daně dle § 6 odst. 9, není možné je podrobit dani, byť by bylo poskytnuto v souvislosti s výkonem závislé práce ve smyslu § 6 odst. 1 ZDP.
45. Na posouzení této otázky v první řadě nemá žádný vliv skutečnost, že žalobkyně do roku 2015 poskytovala uvedená plnění za tytéž výkony v peněžitě formě jako součást mzdy. Je zcela na zaměstnavateli, jakým způsobem se rozhodne zaměstnancům poskytovat motivační či věrnostní odměny, přičemž zvolený způsob může kdykoliv změnit. Pokud jsou takové odměny poskytovány v peněžitě formě, pak jsou předmětem daně z příjmů jednotlivých zaměstnanců (zaměstnanci tedy obdrží peněžní plnění snížené o povinné odvody); výdaje na tyto odměny však zpravidla budou představovat daňově uznatelný náklad na straně zaměstnavatele. Pokud se zaměstnavatel rozhodne poskytovat odměny v nepeněžní formě, pak [za splnění všech podmínek § 6 odst. 9 písm. d) ZDP] zaměstnanec obdrží vyšší (nezdaněné) plnění, avšak omezené jen na některé zákonodárcem uvedené účely;

zaměstnavatel naproti tomu nemůže výdaje na tato plnění uplatnit jako daňově uznatelné. Je tedy zřejmé, že při volbě způsobu poskytování těchto typů plnění zaměstnancům je třeba ze strany zaměstnavatele vážit různá pro a proti. Správce daně a žalovaného však může v této souvislosti zajímat výhradně to, zda ten který zvolený způsob je odpovídajícím způsobem promítnut do daňových povinností zaměstnavatele a jeho zaměstnanců.

46. Dále soud poukazuje na to, že žalobkyně po celou dobu tvrdila, že jí poskytnutá plnění splňují podmínky pro osvobození od daně podle § 6 odst. 9 písm. d), jak jsou shrnuty soudem výše. Správce daně a žalovaný tuto skutečnost relevantně nezpochybnili. Jejich jediným argumentem proti závěru o osvobození těchto plnění od daně bylo, že se jednalo o plnění poskytnutá za vykonanou práci, resp. že s ní úzce souvisela. Jedná se proto o naturální mzdu splňující definici příjmu ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP. Pokud plnění poskytnuté zaměstnavatelem nemá žádnou vazbu na vykonanou práci, pak se nejedná o mzdu, ale o plnění vedle mzdy, tj. zaměstnanecký benefit. U něj je dle správce daně nezbytné nejprve zkoumat věcnou náplň, a teprve poté zkoumat, zda je předmětem daně, případně zda je od daně osvobozen.
47. Tyto závěry správce daně a žalovaného nemají oporu v zákoně; pojem „zaměstnanecký benefit“ zákonná úprava vůbec nezná. Ze samotného § 6 odst. 9 písm. d) nevyplývá podmínka, že by nepeněžitá plnění byla osvobozena od daně pouze tehdy, pokud jsou vázána jen na existenci pracovního poměru bez vazby na vykonanou práci. Takovou podmínku nelze dovodit ani z úpravy dalších osvobození v § 6 odst. 9 ZDP či ze systematického a logického výkladu celého § 6 ZDP. Ve svém důsledku takový výklad významně zužuje situace, na něž vůbec může § 6 odst. 9 písm. d) ZDP dopadat, přičemž hranice těchto situací nejsou příliš zřetelné. Bezpečně by se zřejmě jednalo jen o plnění poskytovaná vždy a všem zaměstnancům bez rozdílu jen v návaznosti na to, že započali vykonávat závislou práci. I když soud respektuje pravidlo, podle něž je třeba výjimky (mezi něž osvobození od daně náleží) vykládat úzce, pak pro takto omezující podmínku neshledává žádný racionální důvod ani explicitně politicky (zákonodárcem) artikulovaný cíl.
48. Kromě absence zákonné úpravy je nadto argumentace správce daně a žalovaného v praxi velmi obtížně uchopitelná. Soudu není zřejmé, kdy ještě budou body připsány (a nepeněžitá plnění poskytnuta) v návaznosti na výkon práce, a kdy již bez vazby na vykonanou práci. Zatímco u některých (např. neabsence, pohár kvality) lze souvislost s výkonem práce dovodit, v jiných případech nikoliv. Jsou-li body do Cafeterie poskytovány např. za to, že stávající zaměstnanec získá nového zaměstnance, pak soudu v tomto případě na rozdíl od žalovaného souvislost s výkonem práce uniká.
49. V případě připsání bodů za pracovní a životní výročí zaměstnanců se argumentace správce daně a žalovaného rozchází. Správce daně je označil za „zaměstnanecký benefit“, nicméně z jeho další argumentace není vůbec zřejmé, proč je nepovažoval za osvobozené od daně dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Žalovaný oproti tomu argumentoval souvislostí této odměny s výkonem práce: čím déle zaměstnanec u žalobkyně pracuje, tím vyšší odměnu získá. Podle žalovaného tak jde zřejmě o součást mzdy. U připsání bodů zaměstnanci za narození dítěte založily správní orgány odepření osvobození od daně na tom, že žalobkyně neupravila podmínky poskytnutí této odměny ve svém vnitřním předpisu. Veškeré tyto úvahy správních orgánů jsou nesprávné – pro posouzení osvobození od daně dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP jsou podstatné pouze podmínky uvedené v tomto ustanovení. „Za co“ bylo plnění zaměstnavatelem poskytnuto je při normálním běhu věcí zcela nezajímavé, přičemž § 6 odst. 9 písm. d) ZDP nepožaduje, aby zaměstnavatel upravoval podmínky poskytnutí

nepenížitých plnění ve vnitřním předpise. Rozlišování nepenížitých plnění dle tohoto ustanovení na „zaměstnanecké benefity“ a jiná plnění (která nejsou osvobozena od daně) nemá zákonnou oporu.

50. Soud konstatuje, že celá argumentační konstrukce správce daně modifikovaná žalovaným je ve své úplnosti vadná a nezákonná. Podle názoru soudu není v rozporu s podmínkami § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, pokud zaměstnavatel poskytnutí nepenížitého plnění (které jinak splňuje všechny předpoklady pro osvobození od daně) naváže na splnění dalších podmínek, pokud dodrží zásadu rovného zacházení a nediskriminace zaměstnanců. Z hlediska osvobození od daně z příjmů je totiž irelevantní, zda je nepenížité plnění dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP poskytnuto *en bloc* všem zaměstnancům, nebo jenom některým, nebo jen těm, kteří splní určité požadavky. Nárok na osvobození od daně nemůže zaniknout jen proto, že zaměstnavatel poskytnutí těchto plnění podmíní např. určitou maximální úrovní absence, dosažením určitého počtu odpracovaných let nebo pro zaměstnavatele důležitou aktivitou či třeba narozením dítěte.
51. Soud uzavírá, že veškerá nepenížitá plnění poskytovaná žalobkyní zaměstnancům prostřednictvím Cafeterie byla jejich příjmem ve smyslu § 6 odst. 1 ZDP. Úkolem správních orgánů tak pouze bylo posoudit, zda u těchto plnění byly splněny podmínky pro osvobození od daně dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Jelikož správní orgány splnění těchto předpokladů relevantně nezpochybnily, nebyly ani oprávněny žalobkyni doměřit daň. Posuzování souvislosti těchto plnění s výkonem práce nebo z hlediska jejich osvobození dle § 6 odst. 9 písm. g) ZDP nemělo žádné opodstatnění.
52. Námitky žalobkyně v této části shledal soud důvodnými.

VI. Závěr a náklady řízení

53. Jelikož žaloby byla v rozsahu posouzení nepenížních příjmů poskytnutých v rámci systému Cafeterie důvodná, soud rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 4 a 5 s. ř. s.).
54. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
55. Žalobkyně dosáhla v řízení o žalobách plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobkyně jsou tvořeny odměnou jejího zástupce za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika k vyjádření žalovaného) podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), přičemž mimosmluvní odměna za jeden úkon právní služby činí při spojení dvou věcí částku 5 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 12 odst. 3 advokátního tarifu]. Dále žalobkyni náleží náhrada hotových výdajů jejího zástupce v paušální výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). K tomu soud připočetl náhradu za daň z přidané hodnoty, kterou je zástupce žalobkyně povinen odvést z odměny a náhrad ve výši 3 402 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.) a zaplacený soudní poplatek ve výši 6 000 Kč. Celkem tedy žalobkyni na náhradě nákladů řízení náleží částka ve výši 25 602 Kč. Soud žalovanému uložil zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám zástupce žalobkyně v přiměřené lhůtě.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. listopadu 2023

Zuzana Bystřická v. r.
předsedkyně senátu