



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Heleny Nutilové, a soudců JUDr. Terezy Kučerové, Ph.D. a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka ve věci

žalobce: **ESSOX s. r. o.**  
se sídlem F. A. Gerstnera 52, 370 01 České Budějovice

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2023, č. j. 14714/23/5200-10421-713026 a č. j. 14720/23/5200-10421-713026,

**takto:**

**I.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2023, č. j. 14714/23/5200-10421-713026 a č. j. 14720/23/5200-10421-713026, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje: A.Z.

- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 6 000 Kč, a to do 30 dnů od právní moci rozsudku.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci a shrnutí žaloby

1. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) dne 30. 6. 2023 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2023, č. j. 14714/23/5200-10421-713026, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeny dodatečné platební výměry ze dne 11. října 2022, č. j. 168897/22/4300-12712-107682, č. j. 168906/22/4300-12712-107682 a č. j. 168937/22/4300-12712-107682, a dále žalobce žádá o zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2023, č. j. 14720/23/5200-10421-713026, kterým žalovaný změnil dodatečné platební výměry ze dne 11. října 2022, č. j. 168878/22/4300-12712-107682 a č. j. 168889/22/4300-12712-107682, tak, že zrušil penále a ponechal pouze uloženou pokutu.
2. Ze správního spisu vyplynulo, že žalobce v letech 2016 – 2020 poskytoval zaměstnancům nefinanční plnění v podobě připisovaných bodů do systému Cafeteria provozovaného společností Sodexo, jakožto formu výkonnostního bonusu. Konkrétně tak žalobce činil namísto ročního, čtvrtletního obchodního a čtvrtletního administrativního bonusu (dále jen „předmětná plnění“). Jedná se tak o nepeněžní vázané plnění vyplácené na základě výkonu, kvality a kvantity práce odvedené jednotlivými zaměstnanci, o čemž není mezi účastníky řízení sporu.
3. Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2023, č. j. 14714/23/5200-10421-713026, a ze dne 4. 5. 2023, č. j. 14720/23/5200-10421-713026, (dále jen „rozhodnutí 1“, „rozhodnutí 2“ a společně „napadená rozhodnutí“), jsou podle žalobce nezákonná, neboť žalovaný zaměňuje pojem příjem používaný v daňovém právu (definovaný v § 6 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) a pojmy mzda a jiné plnění z pracovněprávní oblasti práva (§ 109 a § 119 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce). Na základě této špatně užívané terminologie pak žalovaný postupuje v rozporu se zákonem, neboť nad rámec zákonných předpokladů uvedených v § 6 odst. 9 zákona o daních z příjmů dovozuje, že je nejprve nutné posoudit, z jakého druhu příjmu ze závislé činnosti došlo ke vzniku nepeněžitého plnění. Žalovaný tak nad rámec zákona rozlišuje, z čeho zaměstnanci plyne příjem – zda přímo jako odměna za vykonanou práci či pouze ze samotné skutečnosti existence pracovněprávního vztahu mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem. Teprve po rozdělení (složek) příjmu do jedné či druhé kategorie je podle žalovaného možné přistoupit k aplikaci osvobození od daně podle § 6 odst. 9 zákona o daních z příjmů, a to pouze u kategorie příjmu, tzv. zaměstnaneckých bonusů, které existují pouze na základě vzniku pracovněprávního vztahu bez ohledu na vykonanou práci. Tuto úvahu žalobce zcela rozporuje, když namítá, že zákon takovouto podmínku nikde v textu zákona o daních z příjmů nezmiňuje. Je tedy zřejmé, že k osvobození od daně postačí podmínky uvedené v zákoně, nikoliv podmínky žalobcem dotvářené nad rámec zákona.
4. Žalobce dále namítá, že výše uvedený protiprávní výklad § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů odporuje i teleologickému výkladu této právní normy. Žalobce namítá,

že zákonodárce v § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů jasně vymezil, co je předmětem daně z příjmu fyzických osob a následně v odst. 9 téhož ustanovení vymezuje výjimky. Tyto výjimky se následně pravidelně mění v závislosti na prioritách právě vládnoucí vlády s ohledem na jejich společenský přínos, což dokládá např. důvodovou zprávou k zákonu č. 458/2011 Sb., kterým došlo k novelizaci ustanovení § 6 odst. 9 zákona o daních z příjmů. „*Účelem ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) ZDP [zákona o daních z příjmů] je zvýhodnit v něm zakotvená plnění oproti plněním ostatním, proto by pozbylo smyslu, kdyby plnění poskytovaná za daným účelem v nepeněžité podobě podléhala zdanění jako zbytek mzdy.*“ Žalobce tak má za to, že § 6 odst. 9 zákona o daních z příjmů je *lex specialis* vůči § 6 odst. 1 téhož zákona (*lex generalis*).

5. Ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů není podle žalobce možné vykládat jiným způsobem nežli jím uváděným. Nicméně i kdyby výklad žalovaného byl možný, jedná se podle žalobce maximálně o jednu z možných variant výkladu, která stojí spolu s výkladem zastávaným žalobcem paralelně vedle sebe. Z tohoto důvodu žalobce taktéž namítá, že na základě aplikace zásad daňového řízení, konkrétně zásady *in dubio mitius* (v pochybnostech mírněji), je žalovaný v případech, kde by byl možný dvojitý výklad právní normy, povinen přiklonit se k výkladu ve prospěch žalobce. Tuto svou námitku žalobce dokládá odkazem na komentářovou literaturu k § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.<sup>1</sup>
6. Závěrem žaloby žalobce opakuje důvody, proč má podmínky uvedené v § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů za řádně splněné. Za prvé se jedná o nepeněžité plnění (body v systému Cafeteria), které mohli zaměstnanci žalobce směniti pouze za zboží či služby v souladu s ustanovením § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů. Za druhé toto (předmětné) plnění bylo účelově vázané, což žalovaný nezpochybňuje, a proto má žalobce tuto skutečnost za nespornou. Za třetí bylo předmětné plnění zajišťováno z výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a tudíž i účtováno jakožto výdaje (náklady) neuznatelné pro daňové účely ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů. „*Žalovaný naplnění těchto zákonných předpokladů pro uplatnění osvobození v zásadě nerozporuje, neboť pouze tvrdí, že nedošlo ke splnění jím tvrzeného předpokladu, tzn., že nepeněžité plnění nebylo zaměstnanci poskytnuto jako plnění v souvislosti s pracovním výkonem. V takovém případě dle žalovaného nelze aplikovat osvobození dle ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) ZDP [zákona o daních z příjmů], splnění zákonem vymezených předpokladů je tedy irrelevantní.*“ Tento právní závěr žalovaného považuje žalobce za nezákonný, neboť zákon nic takového neuvádí, a proto žádá o zrušení napadených rozhodnutí.

## II. Vyjádření žalovaného:

7. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že i nadále setrvává na svém právním názoru uvedeném v žalobou napadených rozhodnutích, a proto v plném rozsahu odkázal na znění jejich odůvodnění. Žalovaný má za to, že napadená rozhodnutí netrpí

<sup>1</sup> viz ONDRÝSEK, Roman. § 8 [Hodnocení důkazů]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 51.

Shodu s prvopisem potvrzuje: A.Z.

nezákonností tvrzenou žalobcem, a proto žalovaný navrhuje, aby krajský soud žalobu zamítl pro její nedůvodnost.

8. Předně žalovaný ve vyjádření vymezil, že předmětem sporu je posouzení, zda volba zaměstnance obdržet část odměn získaných v souvislosti s jeho pracovními výkony prostřednictvím bodů v systému Cafeteria je příjmem osvobozeným od daně dle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů.
9. Žalovaný se následně podrobně vyjádřil k žalobním námitkám, přičemž v první řadě popsal rozdíl mezi naturální mzdou a benefitem. Naturální mzda je nedílnou součástí mzdy vyplácenou zaměstnanci v závislosti na jeho pracovním výkonu, ale benefit je nadstandardní plnění navázané na pracovní poměr a zaměstnavatel k němu přistupuje dobrovolně nad rámec své právní povinnosti „s cílem např. stimulovat zaměstnance k setrvání u zaměstnavatele.“
10. Podle žalovaného nebylo v řízeních sporu o tom, že předmětná plnění byla zaměstnancům vyplácena na základě jejich pracovních výkonů. Z toho pak žalovaný dovozuje, že se evidentně jednalo o součást mzdy, která byla pouze vyplácena nepeněžitě jakožto „naturální mzda“. Proto se jednalo o zdanitelný příjem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a tedy nebylo možné aplikovat výjimku podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů. Žalovaný na podporu svého výkladu odkazuje jak na judikaturu (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003-18), tak na komentářovou literaturu k ustanovení § 6 odst. 9 zákona o daních z příjmů.<sup>2</sup>
11. Žalovaný v návaznosti na popsaná východiska, ze kterých při svém rozhodování vycházel, popírá taktéž námitku žalobce, že protiprávně dotváří zákonné předpoklady pro aplikaci § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů. Naopak namítá, že pouze aplikuje výše popsaný rozdíl mezi naturální mzdou a benefitem, ze kterého poté dále vyvozuje své závěry.
12. Žalovaný dále k žalobcovu námitce ohledně rozdílu mezi příjmem ze závislé činnosti a mzdou uvedl, že souhlasí s žalobcem. Příjem ze závislé činnosti je jistě širší nežli pracovněprávní pojem mzda či jiné plnění. Avšak jelikož se daňové právo a pracovní právo do značné míry překrývají a prolínají, má žalovaný za to, že použití pracovněprávních pojmů při odůvodnění správního rozhodnutí není nezákonné.
13. K námitce absence teleologického výkladu zákona žalovaný uvádí, že je přesvědčen o správnosti, a tedy i souladnosti svého výkladu se záměrem zákonodárce. Žádným způsobem však nelze dospět k žalobcem předkládanému závěru, že účelem předmětné normy má být snížení zaměstnancovo daňového zatížení mzdy tím, že mu bude část mzdy vyplácena prostřednictvím systému Cafeteria či poukázkami na společensky přínosné aktivity.
14. Žalovaný k námitce postupu dle zásady *in dubio mitius* uvádí obdobně jako žalobce, že to právě on je tím, kdo jedná v souladu s touto zásadou, neboť reálným plátcem daně je v tomto případě zaměstnanec žalobce, nikoliv žalobce samotný, přestože na žalobci leží administrativní zátěž spojená s odvodem daně. V důsledku této skutečnosti, pokud by

---

<sup>2</sup> viz DRÁB, Ondřej. Zákon o daních z příjmů: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2021

Shodu s prvopisem potvrzuje: A.Z.

se upřednostnil výklad žalobce, by byli zaměstnanci žalobce kráceni na svých příjmech ve chvíli, kdy budou na dovolené, nemocenské či rodičovské dovolené anebo v obdobné situaci, kdy se k výpočtu výše mzdy/sociální dávky vychází z průměrné mzdy daného zaměstnance. Ta by v případě žalobce výkladu byla výrazně nižší než v případě upřednostnění výkladu žalovaného. Taktéž výše důchodu by výkladem žalobce byla zásadním způsobem snižována. To ve svém důsledku vede ke snížení životní úrovně zaměstnanců žalobce, což rozhodně nelze považovat za úmysl zákonodárce ve smyslu teleologického výkladu zákona.

15. K poslední námitce žalobce týkající se splnění podmínek pro uplatnění osvobození poskytnutého nepeněžitě plnění od daně z příjmů žalovaný uvádí, že setrvává na svém závěru o nesplnění podmínek pro aplikaci výjimky podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, neboť se nejednalo o nepeněžitě plnění ve smyslu tohoto ustanovení, ale o část mzdy, která byla pouze vyplácená v tzv. naturální formě.
16. Závěrem žalovaný shrnuje, že žalobce se poskytováním části mzdy v tzv. naturální formě snažil vyhnout jejímu zdanění, a tedy i snížení vlastní finanční zátěže v podobě odvodu pojistného za zaměstnance, čímž však obcházel zákon o daních z příjmů a vystavil své zaměstnance neblahým důsledkům z toho plynoucím (viz odst. 14 tohoto odůvodnění). Z tohoto důvodu považuje žalovaný veškeré žalobcoví námitky za nedůvodné a žádá zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost.

### III. Replika žalobce:

16. Žalobce využil svého práva a zaslal soudu svou repliku vůči vyjádření žalovaného, v níž odkázal především na podanou žalobu.
17. Dále se v replice vymezil proti tomu, co žalovaný považuje za předmět řízení. Podle žalobce je předmětem řízení *“právní otázka, zda jedním ze zákonných předpokladů pro aplikaci osvobození od daně z příjmů fyzických osob dle ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) ZDP [zákona o daních z příjmů] je též skutečnost, že nepeněžitě plnění poskytované zaměstnavatelem nemá konkrétní vazbu na pracovní výkon zaměstnance, přestože zákon o daních z příjmů tuto podmínku explicitně nestanovuje.”* Naopak otázky skutkového stavu nejsou podle žalobce v posuzovaném případě sporné, což netvrdí ani žalovaný.
18. K námitce žalovaného ohledně povinnosti odvádět daň z příjmů ze mzdy (včetně mzdy naturální) žalobce uvádí, že podle rozsudku NSS ze dne 24. 2. 2021, č. j. 2 Afs 270/2019-36, *“mzdu jako takovou nelze podřadit pod žádné z písmen ust. § 24 odst. 2 cit. zákona”*. Tzn., *“že mzda tak nepředstavuje výdaj, u něhož platí nevyvratitelná domněnka, že byl vynaložen na dosažení, zajištění nebo udržení příjmů.”* Z toho žalobce vyvozuje, že žalovaný dotváří zákon, respektive podmínky osvobození nepeněžitě vázaného plnění od daně.
19. Žalobce dále zpochybňuje argumentaci žalovaného za pomoci rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 3. 2016, č. j. 57 A 29/2017-54, a rozsudku NSS ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Ads 31/2021-28. Jedná se o účelovou interpretaci judikatury, neboť rozsudky jsou na daný případ nepřiléhavé. V obou případech bylo nesporné, že se jedná o nepeněžitě plnění poskytnuté zaměstnanci mimo mzdu, která mu byla vyplacena v souvislosti s jeho pracovním výkonem.

#### IV. Skutková zjištění a právní hodnocení věci krajským soudem:

18. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) v mezích daných žalobními body. Ve věci rozhodl bez jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s.
19. Žaloba je důvodná.
20. Krajský soud při svém rozhodování ve věci samé vycházel především ze znění zákona platného v letech 2016–2020 a existující judikatury. Dále krajský soud předesílá, že není povinností moci soudní detailně odpovědět na každou žalobcem uplatněnou námitku. Usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, nebo ze dne 7. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 515/09 připouštějí možnost soudu reagovat komplexním a uceleným názorem na množství přednesených námitek, aniž by soud musel vypořádávat zvlášť každou jednotlivou žalobní argumentaci (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; obdobně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 – 30, bod 41). Úkolem krajského soudu je vypořádání se s obsahem a smyslem žalobní argumentace.
21. Přestože se strany řízení nemohly shodnout na přesném vymezení předmětu sporu, je dáno najisto, že odměny poskytované žalobcem byly jeho zaměstnancům přiznávány na základě odvedených pracovních výkonů. Každý zaměstnanec si mohl zvolit, zda si chce část ročního, čtvrtletního obchodního anebo čtvrtletního administrativního bonusu nechat vyplatit ve formě bodů do systému Cafeteria poskytovaném společností Sodexo, tedy v nepeněžitým nedaněným konkrétně vázaném plnění a nebo obdržet celý bonus v peněžitém plnění, které podléhá zákonné dani z příjmů. To není mezi účastníky na sporu. Spornou tak zůstává právní otázka posouzení správnosti nezdanění nepeněžitých vázaných odměn (dále též jako “benefit” či “bonus”).
22. Podle § 6 odst. 1 písm. a) bod 1. a písm. d) zákona o daních z příjmů, ve znění platném od 1. 7. 2015, *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, (a...) 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.*
23. Ustálená judikatura NSS konzistentně uvádí, že odměny jsou tzv. nenároková složka mzdy (k tomu podrobněji např. viz odst. 11 a násl. odůvodnění rozsudku NSS ze dne 31. 3. 2011, č. j. 8 Afs 35/2010–106). Krajský soud se v tomto od názoru NSS nijak neodchyluje a taktéž se ztotožňuje s názorem žalovaného, že mzda včetně jejích nenárokových složek v podobě bonusů či benefitů je příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů (což dokládá i znění § 6 odst. 3 věta 1. zákona o

daních z příjmů, ve znění od 1. 7. 2015 do 31. 12. 2020)<sup>3</sup>, a proto má jako taková podléhat zdanění. *“Mezi příjmy, které dle § 6 odst. 1 ZDP [zákona o daních z příjmů] jsou předmětem daně, tedy nepochybně náleží i nejrůznější motivační či věrnostní plnění poskytovaná zaměstnavatelem.”* (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 11. 2023, č. j. 55 Af 6/2022–192)

24. Nicméně § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů je *lex generalis*, ke kterému existuje celá řada výjimek. Důkazem toho je i skutečnost, že mzda ani plat nejsou konkrétně uvedeny v taxativním výčtu výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Krajský soud proto souhlasí s žalobcovou argumentací rozsudkem NSS ze dne 24. 2. 2021, č. j. 2 Afs 270/2019-36, *„že mzda tak nepředstavuje výdaj, u něhož platí nevyvratitelná domněnka, že byl vynaložen na dosažení, zajištění nebo udržení příjmů.”* Naopak zde platí, 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)“.* (Rozsudek NSS ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 38/2014-37)
25. Výjimka z *lex generalis* (§ 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů) je upravena v odst. 9 téhož ustanovení zákona o daních z příjmů, který taxativně určuje příjmy osvobozené od daně. Jedná se tak zcela jistě o *lex specialis*, který však platí pouze v konkrétně vymezených případech, přičemž tyto případy jsou přesně vymezeny zněním zákona.
26. Zákon o daních z příjmů, ve znění platném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2023, v § 6 odst. 9 písm. d) uvádí, že *od daně jsou, 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; 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,*

<sup>3</sup> *Příjmy podle odstavce 1 se 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.*

Shodu s prvopisem potvrzuje: A.Z.

4. *příspěvku na tištěné knihy, včetně obrázkových knih pro děti, mimo knih, ve kterých reklama přesahuje 50 % plochy.*<sup>4</sup>
27. Z uvedeného vyplývá, že plnění, které je 1) nepeněžité, 2) vázané na poskytnutí výrobků nebo služeb uvedených v bodech 1–4, 3) poskytnuté zaměstnavatelem (jménem zaměstnavatele) zaměstnanci nebo jeho rodinnému příslušníkovi a 4) financované z taxativně vyjmenovaných zdrojů, které jsou buď již zdaněné nebo nepodléhají zdanění, je plněním osvobozeným od daně (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 11. 2023, č. j. 55 Af 6/2022 - 192, a přiměřeně rozsudek NSS ze dne 7 Ads 31/2021-28, bod 22). Žalovaným požadovaná podmínka, aby plnění nepodléhající dani ve smyslu § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů bylo poskytováno již v rámci samotné existence pracovního poměru, nikoli až jako odměna za vykonanou práci, tj. jakožto nenároková součást mzdy, ale jako nadstandardní benefit poskytovaný všem zaměstnancům zcela mimo jejich mzdu, v citovaném ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů není nikde uvedena, a to ani odkazem na jiný právní předpis či zákonné ustanovení. Taktéž § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů, ve znění od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2020, které de facto opakuje výjimku ze zdanění uzákoněnou v § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, tuto podmínku neobsahuje.
28. V obdobném případě ohledně benefitů Cafeteria učinil Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 28. 11. 2023, č. j. 55 Af 6/2022–192, bod 44.–45., shodný názor, když konstatoval k výše popsanému právnímu výkladu § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů (viz předchozí odst. tohoto odůvodnění), že „[j]sou-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. Na posouzení této otázky v první řadě nemá žádný vliv skutečnost, že žalobkyně do roku 2015 poskytovala uvedená plnění za tytéž výkony v peněžité 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 peněžité 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. (...) 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.“
29. Krajský soud na základě výše uvedeného učinil závěr, že celá argumentační konstrukce žalovaného je vadná a nezákonná, neboť se jedná o nezákonné dotváření práva. Ostatně totéž podrobně popsal i Krajský soud v Brně: „Ze samotného § 6 odst. 9 písm. d) nevyplývá

<sup>4</sup> znění § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů platné od 1. 7. 2015 do 30. 6. 2017 neobsahovalo bod 4. a bod 1. zněl takto: *použití zdravotnických, 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.*

Shodu s prvopisem potvrzuje: A.Z.

*podmínka, že by nepeněžité 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. (...) Z hlediska osvobození od daně z příjmů je totiž irelevantní, zda je nepeněžité 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 úroveň absence, dosažením určitého počtu odpracovaných let nebo pro zaměstnavatele důležitou aktivitou [tedy pracovní výkoností] či třeba narozením dítěte.“ (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 11. 2023, č. j. 55 Af 6/2022–192, bod 47. a 50.)*

#### V. Závěr a náklady řízení

30. S ohledem na konstatovanou nezákonnost krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení právním názorem krajského soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
31. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalovaný, který neměl v soudním řízení úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.
32. Pokud jde o procesně úspěšného žalobce, v jeho případě jsou náklady řízení představovány zaplaceným soudním poplatkem ve výši 6 000 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

#### poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

České Budějovice 21. května 2024

Mgr. Helena Nutilová, v.r.  
předsedkyně senátu