



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **Sony DADC Czech Republic, s.r.o.**, se sídlem Dobřanská 545, Štěnovice, zast. JUDr. Martinem Bohuslavem, advokátem se sídlem Italská 2581/67, Praha, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Praha, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 17. 10. 2023, č. j. 57 Af 14/2022-82,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce JUDr. Martina Bohuslava, advokáta se sídlem Italská 2581/67, Praha, na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku ve výši 8 228 Kč.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku, kterým Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) zrušil jeho rozhodnutí ze dne 6. 10. 2022, č. j. 36697/22/5200-10421-711070, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[2] Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry Finančního řadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) 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 uložena povinnost uhradit penále ve výši 3 801 Kč (zdaňovací období roku 2016), a 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 uložena povinnost uhradit penále ve výši 16 096 Kč (zdaňovací období roku 2017).

[3] K vydání dodatečného platebního výměru správce daně přistoupil z důvodu, že žalobkyně uplatnila body připisované zaměstnancům do benefitového systému Benefit plus jako plnění osvobozené od daně z příjmů fyzických osob podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“); body do tohoto systému byly připisovány namísto části mzdy zaměstnanců, kteří je mohli využít na služby a produkty podle bližší dohody s žalobkyní (například rekreace, zdravotní pomůcky apod.). Podle správce daně bylo připisování těchto bodů nutno považovat za naturální složku mzdy, neboť se – zjednodušeně řečeno – jednalo o odměnu za odvedenou práci. S ohledem na to, že se jednalo o mzdu, nepřicházelo osvobození od daně podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů v úvahu. Toto osvobození se totiž vztahuje výhradně na tzv. zaměstnanecké benefity, nikoliv na mzdu či její část.

2. Rozhodnutí krajského soudu

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí stěžovatele žalobou u krajského soudu, který dospěl k závěru, že rozhodnutí stěžovatele je založeno na nesprávném právním posouzení, a jeho rozhodnutí tedy podle § 78 odst. 1 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil a věc stěžovateli vrátil k dalšímu řízení.

[5] Podle krajského soudu není relevantní, zda body ze systému Benefit plus představovaly naturální složku mzdy, či zda se jednalo o zaměstnanecký benefit. Zákon o daních z příjmů mezi mzdou a zaměstnaneckými benefity nerozlišuje. Mzda (i nepeněžitá) i jiná plnění poskytovaná zaměstnanci zaměstnavatelem představují příjmy zaměstnance, které jsou v obecné rovině zdanitelné. Osvobození konkrétního příjmu od daně se řídí pouze podle toho, zda jsou splněny podmínky pro jeho osvobození – tj. v tomto případě podmínky podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů; naproti tomu není rozhodné, zda byl příjem poskytnut jako mzda či jako jiné plnění v souvislosti s pracovním poměrem. Názor stěžovatele, že se osvobození od daně podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů jako celek netýká mzdy, neobstojí ani s ohledem na systematický výklad tohoto ustanovení. Ustanovení § 6 odst. 9 písm. a) téhož zákona upravující osvobození nepeněžitého plnění spočívající v rekvalifikaci výslovně vymezuje, že se nevztahuje „na příjmy plynoucí zaměstnancům v této souvislosti jako mzda, plat, odměna [...]“, a zákonodárce tedy evidentně rozlišoval, zda upravuje jednotlivé kategorie zdanitelných příjmů (např. mzdu), či příjem obecně; posuzované ustanovení se přitom vztahuje právě na příjmy v obecné rovině.

[6] Podle krajského soudu byla splněna i podmínka vyplývající z § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, že byl příjem zaměstnanci poskytnut „na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů“. Pro naplnění podmínek pro osvobození od daně je klíčové, aby na zvýhodnění daňového režimu určitého plnění na jedné straně vztahu (osvobozený příjem zaměstnance) bylo reagováno na druhé straně téhož vztahu, tedy aby zaměstnavatelovy náklady na osvobozený příjem zaměstnance samy nebyly daňově uznatelným nákladem. Důsledkem je, že zaměstnanci odvedou na dani méně, na druhou stranu však zaměstnavatel odvede více. Tomu odpovídá i znění zákona o daních z příjmů, který v § 25 odst. 1 písm. h) stanoví případy, kdy nelze výdaj (náklad) na příjem zaměstnance uplatnit jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmu, přičemž tyto případy v podstatě odpovídají osvobozeným příjmům podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů. Tato ustanovení na sebe vzájemně navazují. Bylo-li u naturální mzdy

pokračování

zaměstnanců žalobkyně deklarováno, že jde o příjmy osvobozené ve smyslu § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, žalobkyně nemohla postupovat jinak než aplikovat § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů.

[7] Naplněna byla i poslední podmínka § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, tedy zákonem aprobovaný účel příjmu, o čemž v dané věci ani není sporu. Krajský soud nepřisvědčil argumentaci stěžovatele, že žalobkyně mohla jednostranně rozhodnout, zda bude mzda jejího zaměstnance osvobozena od daně, či nikoliv. V posuzované věci totiž k ničemu takovému nedocházelo, neboť se daňová optimalizace opírala o výslovný souhlas zaměstnanců.

3. Kasační stížnost, vyjádření žalobkyně a replika

[8] Proti rozsudku krajského soudu stěžovatel brojil blanketní kasační stížností, kterou dvakrát doplnil, uplatnil v ní důvody, jež podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., a navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Rozsudek krajského soudu stěžovatel považuje za nepřezkoumatelný. Stěžovatel totiž ve svém rozhodnutí i v řízení o žalobě podporoval svůj právní názor odkazy na ustálenou judikaturu správních i civilních soudů a správní praxí. Krajský soud se závěry ustálené judikatury a správní praxe nijak nevypořádal, ačkoliv vyslovil názor opačný. Krajský soud ani nevzal v potaz všechny „nejrůznější okolnosti věci“.

[10] Stěžovatel se dále vymezil proti závěru krajského soudu, že je pro daňové účely nepodstatné, zda bylo žalobkyniným zaměstnancům poskytováno plnění ve formě zaměstnaneckých benefitů, či ve formě mzdy (buť naturální). Podle stěžovatele zákon o daních z příjmů upravuje příjem za vykonanou (odvedenou) práci v § 6 odst. 1 písm. a), b) a c), kdežto širší pojetí druhu příjmů ze závislé činnosti reprezentuje písm. d) tohoto ustanovení; jedná se o příjmy, které nemají charakter mzdy, platu či jiné odměny za vykonanou práci. Na příjmy definované v § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů navazuje odst. 9 téhož ustanovení. Ze samotného charakteru příjmů osvobozených podle § 6 odst. 9 zákona o daních z příjmů je zřejmé, že jde o typická plnění poskytovaná nad rámec odměny za práci. Za nelogický označil stěžovatel výklad, který by pod příjmy osvobozené od daně zahrnul i naturální mzdu, neboť v takovém případě by někteří zaměstnavatelé dobrodiní zákonodárce ve smyslu osvobození od daně nemohli využít; zejména zaměstnanci placení ze státního rozpočtu by tak byli diskriminováni.

[11] Rozlišování mzdy a zaměstnaneckého benefitu má navíc podle stěžovatele oporu i v judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. v rozsudku ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 38/2014-37). Pojmy je třeba rozlišovat, neboť mzda (třeba i naturální) by měla být vždy daňově uznatelným nákladem, jestliže splňuje podmínky generální klauzule § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale náklady vynaložené na zaměstnanecké benefity zpravidla daňově uznatelnými nejsou. V projednávaném případě přitom nebylo sporu, že posuzované plnění má jednoznačnou vazbu na vykonanou práci, a že tak jde v souladu s judikaturou civilních soudů o část mzdy, nikoliv o zaměstnanecký benefit ve smyslu § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů.

[12] Podle stěžovatele skutečnost, že žalobkyně vyloučila náklady vynaložené na naturální mzdu z daňově uznatelných nákladů podle § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů, neznamená zároveň, že byly splněny podmínky pro osvobození od daně z příjmů. Pro posouzení oprávněnosti osvobození naturální mzdy od daně není rozhodující, zda žalobkyně tyto náklady vyloučila z daňově uznatelných, ale zda byla tato plnění příjmem zaměstnance podléhající dani z příjmů fyzických osob. Náklady na mzdu by však měly být v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vždy daňově uznatelné, a na straně zaměstnance by se tedy vždy mělo jednat o zdanitelný příjem.

[13] Stěžovatel dále zdůraznil, že by výklad zastávaný krajským soudem vedl k tomu, že by zaměstnavatel mohl jednostranně rozhodnout, zda je určitá část naturální mzdy osvobozena od daně, či nikoliv, a to v návaznosti na to, zda výdaj na tuto mzdu zahrne mezi daňově uznatelné výdaje. Takový výklad podle stěžovatele nelze připustit, neboť by v jeho důsledku mohlo docházet ke zneužití práva – zaměstnavatel by měl možnost se pod rouškou daňové optimalizace vyhnout placení povinného pojistného.

[14] Žalobkyně ve svých vyjádřeních ke dvěma doplněním kasační stížnosti navrhla, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl. Ustanovení § 6 odst. 9 zákona o daních z příjmů stanoví několik případů, kdy je příjem od daně osvobozen, a to jak u příjmů, které jsou poskytovány nad rámec mzdy, či příjmů, které mzdou či odměnou za práci jsou, tak i u těch příjmů, u nichž je irelevantní, zda jsou mzdou (odměnou za práci), či nikoliv. Právě do poslední kategorie spadají posuzované body v systému Benefit plus. Tvzení stěžovatele o opačném závěru je v rozporu s gramatickým, logickým i systematickým výkladem dotčených ustanovení. Žalobkyně poukázala na to, že od daně jsou osvobozeny i odměny žáků a studentů z výkonu praktické přípravy a odměny členů okrskových volebních komisí či vojáků a příslušníků bezpečnostních služeb za službu v zahraničí. Nesprávný je i názor, že náklady na mzdu jsou vždy daňově uznatelné podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení totiž představuje generální klauzuli, naproti tomu § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů je speciálním ustanovením; pokud tedy podle něj posuzované plnění nebylo daňově uznatelné, pak se norma obsažená v generální klauzuli nepoužije.

[15] Stěžovatel reagoval na vyjádření žalobkyně replikou. Dle stěžovatele žalobkyně nesprávně rozlišovala druhy příjmů podle § 6 odst. 1 písm. a) a d) zákona o daních z příjmů. K aplikaci § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů stěžovatel uvedl, že nelze vycházet pouze z jazykového výkladu, nýbrž je třeba aplikovat i další druhy výkladu. Žalobkyně sice odkazovala na několik druhů odměn uvedených v § 6 odst. 9 zákona o daních z příjmů, které jsou od daně osvobozeny, tyto příklady však stěžovatel považoval za specifické případy osvobozených příjmů, které neposkytují podporu argumentům žalobkyně.

[16] Stěžovatel má také za to, že záměr zákonodárce vztáhnout (či spojit) možnost osvobození od daně pouze na „benefity“, nikoliv na naturální mzdu, plyne jak z důvodové zprávy k zákonům č. 609/2020 Sb. a č. 349/2023 Sb. (novely zákona o daních z příjmů), tak i z historického vývoje daně právní úpravy. Podle vývoje právní úpravy bylo původní podmínkou pro osvobození nepeněžních plnění jejich poskytnutí výhradně z fondu kulturních a sociálních potřeb či ze zisku (příjmu) po zdanění. V případě mzdy ovšem podmínka těchto zdrojů nemohla být splněna, neboť prostředky z fondu kulturních a

pokračování

sociálních potřeb nejsou určeny na odměny za práci a zdrojem mzdy není ani zisk po zdanění, nýbrž tržby zaměstnavatele.

[17] K námitce diskriminace stěžovatel doplnil, že výklad zastávaný žalobkyní by vedl k odlišnému zdanění odměny za práci poskytované zaměstnancům různých zaměstnavatelů, zejména těch, kteří zaměstnancům vyplácejí plat. Za účelové měl stěžovatel také tvrzení, že žalobkyně hledala moderní a flexibilní způsoby motivování zaměstnanců. Flexibilitu lze těžko spatřovat v omezení využitelnosti prostředků v systému Benefit plus oproti tomu, pokud by zaměstnanci získali mzdu v penězích. Argumentaci žalobkyně nepodporuje ani správní praxe. Naopak jsou to závěry krajského soudu, které z dosavadní praxe vybočují.

4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud (NSS) nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a za stěžovatele jedná pověřená osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Pokud jde o tvrzenou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, Nejvyšší správní soud uvádí, že se otázkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí ve své judikatuře již mnohokrát zabýval. Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů především, pokud je zcela opomenuta některá z námitek účastníka řízení (srov. např. rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74, č. 116/2004 Sb. NSS). Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, z nichž nelze seznat, o jaké věci či jak bylo rozhodováno, jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS).

[21] Rozsudek krajského soudu vadou nepřezkoumatelnosti netrpí, jedná se o odůvodněné a srozumitelné rozhodnutí. Rozhodně se nejedná o případ, kdy by krajský soud nevzal v potaz veškeré rozhodující skutečnosti, resp. slovy stěžovatele „*nejrůznější okolnosti věci*“. Stěžovatel neposuzoval naplnění podmínek pro osvobození od daně podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, protože měl za prokázané, že osvobozená plnění byla součástí mzdy. S tím se krajský soud neztotožnil, neboť podle jeho názoru není pro naplnění podmínek pro osvobození od daně relevantní, zda je posuzovaný příjem součástí mzdy, či nikoliv. Rozhodnutí stěžovatele tedy považoval za nezákonné z důvodu nesprávného právního posouzení rozhodné otázky, v kontextu čehož se většina skutkových zjištění daňových orgánů stala nepodstatnými, a Nejvyššímu správnímu soudu tedy ani není zřejmé, jaké skutečnosti měl krajský soud podle stěžovatele přehlížet. Pokud jde o správnost právního názoru krajského soudu, jakož i o soulad tohoto názoru s judikaturou zdejšího

soudu, tyto otázky jsou předmětem meritorního přezkumu napadeného rozsudku, nikoliv otázkou jeho přezkoumatelnosti.

[22] Co se týče posouzení věcných námitek stěžovatele, Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost předkládá především otázku (ne)osvobození od daně podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 30. 6. 2017 v případě nepeněžitého plnění zaměstnavatele zaměstnanci, které je součástí mzdy či jiné obdobné odměny. Podle tohoto ustanovení jsou od daně osvobozena „*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. *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,*
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“.*

[23] Toto ustanovení bylo s účinností ode dne 1. 7. 2017 novelizováno, tato změna však není pro nyní posuzovanou věc významná. Došlo totiž pouze k úpravě a rozšíření účelů, za nimiž je možno osvobozená nepeněžní plnění poskytovat (body 1.–3. citovaného ustanovení); naplnění účelu však stěžovatel s ohledem na svůj právní názor, že nebylo možno uznat osvobození od daně již jen z toho důvodu, že posuzované příjmy zaměstnanců představují část mzdy, vůbec neposuzoval.

[24] K aplikaci citovaného ustanovení se již Nejvyšší správní soud ve své judikatuře vyjádřil. Podstatou nepeněžního plnění je kromě omezeného účelu, na který je poskytován, i forma, ve které je poskytnut. Z povahy věci je za nepeněžní plnění třeba považovat takové plnění, které není poskytováno v penězích, resp. není ani směnitelné za peníze či jiné obdobné prostředky či plnění. Za nepeněžní plnění lze považovat ta plnění, při kterých zaměstnavatel hradí peněžní částku osobě odlišné od zaměstnance a jeho rodinného příslušníka, a tato osoba poskytne těmto osobám určitou výhodu či službu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2023, č. j. 7 Afs 33/2022-41). Nejvyšší správní soud již také potvrdil, že poskytnutí plnění formou účelově vázaných poukázek lze považovat za nepeněžní plnění, neboť se jedná o finanční prostředek sloužící k určitému účelu, který je nezaměnitelný a nesměnitelný za jiné než určené plnění, přičemž splnění účelu je zajištěno již samotnou podstatou. Nejedná se o finanční částku, nýbrž o poukázku na čerpání vymezených plnění o určité hodnotě, v rámci níž je zachován i princip jejího poskytnutí zaměstnavatelem (viz rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Ads 31/2021-28).

[25] K tomu, aby mohlo dojít k osvobození od daně dle odkazovaného ustanovení, musejí být splněny následující předpoklady: 1) jedná se o nepeněžní plnění, 2) poskytnuté zaměstnavatelem (jménem zaměstnavatele), 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) za účelem realizace plnění vymezených v jednotlivých bodech § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů (viz oba shora označené rozsudky).

pokračování

[26] V rozsudku ze dne 11. 10. 2024, č. j. 6 Afs 354/2023-48, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „[z]ákon o daních z příjmů pracuje v § 6 odst. 1 s pojmem příjmy ze závislé činnosti. Tyto příjmy pojímá velmi široce, aby postihl co nejširší okruh možných plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnancům (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 7 Afs 29/2005-91, nebo ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 38/2014-37, č. 3204/2015 Sb. NSS). Z takto široce pojatého okruhu plnění je zřejmé, že různé zaměstnanecké benefity jsou příjmem jednotlivých zaměstnanců a dopadá na ně zákon o daních z příjmů. Splňují-li ovšem zákonem stanovené podmínky, mohou být zaměstnanecké benefity jako nepeněžní plnění osvobozeny od daně, přičemž z hlediska nynější věci není rozhodné, zda zaměstnanecké benefity spadají pod příjmy dle § 6 odst. 1 písm. a) nebo písm. d) zákona o daních z příjmů. Podstatné je, že se jedná o příjem ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů, o čemž nepanuje mezi účastníky řízení spor“ (bod [25]).

[27] Dále zdejší soud v odůvodnění citovaného rozsudku (bod [28]) blíže vysvětlil, že „[z]ákon o daních z příjmů v § 6 odst. 9 písm. d) nerozlišuje, zda je či není, resp. zda má či nemá být nepeněžní plnění podle tohoto ustanovení považováno za součást mzdy. Právní úprava není tímto způsobem koncipována, neboť pracuje s pojmem příjem, nikoli mzda. Z tohoto důvodu nelze mzdu (ve smyslu soukromoprávního, pracovního vymezení) spojovat s příjmem z daňového hlediska, neboť se jedná o odlišně pojímané instituty. Příjmem pro účely daně z příjmů je jakékoli plnění (peněžní i nepeněžní povahy), které zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci. Zda se zároveň jedná o příjem, který je od daně osvobozen, je třeba posuzovat vždy výhradně na podkladě naplnění podmínek osvobození dle konkrétního ustanovení zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud upřesňuje, že byt jsou zaměstnanecké benefity skutečně obecně chápány jako benefit poskytovaný zaměstnavatelem nad rámec (obvykle peněžní) mzdy, zákon o daních z příjmů pro takové pojetí neposkytuje oporu, jak správně dovodil již krajský soud. Právní úprava daně z příjmů pracuje výhradně s pojmem příjem, proto se úvahy stěžovatele, zda se jednalo o mzdu či plnění nad rámec mzdy, míjí s vymezením, které stěžovatel měl v daném případě posuzovat.“

[28] Od uvedeného názoru nemá Nejvyšší správní soud důvod se odchýlit ani v nyní posuzované věci. Stěžovatel naopak dovozuje nutnost rozlišovat mzdu od zaměstnaneckých benefitů z výše označeného rozsudku č. j. 5 Afs 38/2014-37, v němž se uvádí, že „[p]říjmy ve smyslu § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů představují širokou skupinu dalších forem plnění v souvislosti s výkonem závislé činnosti nebo výkonem funkce (současným, dřívějším nebo budoucím), které nemají přímo charakter mzdy či odměny za práci. Často mají věrnostní nebo stabilizační povahu či motivační charakter, nebo zvyšují atraktivnost zaměstnání.“ Nejvyšší správní soud se však v citovaném rozsudku vůbec nezabýval otázkou nutnosti rozlišovat mezi mzdou a plněním nad rámec mzdy pro účely osvobození od daně jako v posuzované věci [v citované věci bylo jednou z otázek pouze, zda bylo možno konkrétní příjem vůbec možno považovat za příjem ze závislé činnosti, přičemž myslitelným byl příjem podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů]. Uvedenou charakteristiku převažující povahy příjmů podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů tak nelze považovat za vyčerpávající definici. Ostatně Nejvyšší správní soud připustil, že věrnostní, stabilizační či motivační charakter nemají příjmy podle tohoto ustanovení bezvýjimečně, ale pouze „často“.

[29] Pro posouzení naplnění podmínek pro osvobození od daně podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů je tedy irelevantní, zda je posuzované plnění mzdou, či nikoliv.

Podstatné je pouze to, zda jsou splněny všechny čtyři podmínky vyjmenované v tomto ustanovení (viz výše) a zda jde zároveň o příjem podle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů; je přitom lhostejno, zda se jedná o příjem podle písm. a) posledně uvedeného ustanovení (tj. příjem z pracovněprávního poměru či funkční požitek), anebo o příjem podle písm. d) téhož ustanovení (příjmy plynoucí v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plyne příjem ze závislé činnosti).

[30] V posuzované věci dospěl krajský soud k závěru, že stěžovatel pochybil, pokud vyloučil možnost osvobození od daně u příjmů žalobkyniných zaměstnanců již jen kvůli tomu, že je vyhodnotil jako součást mzdy, přičemž se s ohledem na svůj nesprávný právní názor již nezabýval otázkou, zda posuzované příjmy splňují veškeré podmínky podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů. S tímto závěrem se s ohledem na uvedené judikaturní závěry Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje. Bylo na stěžovateli, aby vyhodnotil, zda posuzované příjmy naplňují podmínky pro osvobození od daně bez ohledu na to, zda jsou součástí mzdy.

[31] Na posouzení věci nic nemění ani různé typy výkladů právních norem poukazované stěžovatelem. Pokud právní norma konkrétní pravidlo neobsahuje, nelze tento nedostatek dohánět či dotvářet namísto zákonodárce. Jinak řečeno (ve spojitosti s nynějším případem), pokud daňová norma určité pravidlo či podmínku vůbec neobsahuje, nelze takovou podmínku (zde navíc v neprospěch daňového subjektu) dotvářet nad rámec jejího skutečného znění. Neobstojí ani odkaz stěžovatele na vývoj právní úpravy. Pro nynější věc je podstatné účinné znění zákona o daních z příjmů, které finanční orgány aplikovaly, nikoli jeho předešlé historické úpravy. Nadto ani z dřívější právní úpravy, kterou stěžovatel podrobně analyzoval, neplyne, že by § 6 odst. 9 zákona o daních z příjmů pracoval s pojmem mzda či odměna nad rámec mzdy namísto pojmu příjem. Zákonodárce upravil pouze to, z jakých prostředků může zaměstnavatel pracovní benefity vyplácet (fond kulturních a sociálních potřeb, zisk po zdanění atd.).

[32] Vytvářet nové podmínky pro přiznání osvobození nelze ani odkazem na další skupiny osvobozených příjmů obsažených v § 6 odst. 9 zákona o daních z příjmů. Každý případ vyjmenovaný v § 6 odst. 9 pod písm. a) až s) zákona o daních z příjmů upravuje určitý specifický příjem a má vlastní detailní úpravu. Proto podmínky stanovené v těchto ustanoveních nelze přenášet na jiné skupiny osvobozených příjmů – zpravidla se ani nejedná o srovnatelné případy. Nejvyšší správní soud proto opakuje, že § 6 zákona o daních z příjmů pracuje s pojmem příjem (zdanitelný či od daně osvobozený), nikoliv s pojmy mzda, odměna nad rámec mzdy či zaměstnanecké benefity. Výjimkou je krajským soudem zdůrazňovaný § 6 odst. 9 písm. a) zákona o daních z příjmů, který výslovně stanoví, že se osvobození od daně v případě nepeněžních plnění vynaložených na odborný rozvoj zaměstnanců či jejich rekvalifikaci 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“. Nejvyšší správní soud konstatuje, že toto ustanovení vylučuje z osvobození od daně mzdu či její náhradu (peněžní i nepeněžní), kterou zaměstnanec pobírá v souvislosti se svým odborným rozvojem a rekvalifikací (např. školením). Krajskému soudu je tedy třeba dát za pravdu, že hodlal-li zákonodárce vyloučit mzdu z osvobození od příjmů, činil tak výslovně. A v případě § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů tak neučinil.

pokračování

[33] Nepřípadná je též námitka, že osvobozením plateb do systému Benefit plus docházelo k diskriminaci zaměstnanců placených ze státního rozpočtu. V případě státních zaměstnanců je jejich zaměstnavatelem přímo stát a je na něm, jak nastaví politiku odměňování, neboť na trhu práce soutěží se soukromými zaměstnavateli (obdobně srov. shora citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 354/2023-48).

[34] Přisvědčit nelze ani stěžovatelově argumentaci, že mzda musí být uznatelným nákladem podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení „[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy [...]“. Druhý odstavec tohoto ustanovení pak uvádí, které náklady lze považovat za vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů vždy; mzda ani podobná forma odměny však mezi těmito náklady nefiguruje.

[35] Ustanovení § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů pak naopak stanoví případy, kdy náklady nelze považovat za vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (daňově neuznatelné náklady). Jak správně upozornila žalobkyně, jedná se ustanovení, které je vůči generální klauzuli obsažené v § 24 odst. 1 zákon o daních z příjmů speciální. Podle § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 30. 6. 2017 platí, že „[z]a 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 a sportovní akce,
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“.

[36] Je třeba poznamenat, že obdobně jako § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů bylo i posledně citované ustanovení s účinností od 1. 7. 2017 novelizováno, změna je však pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti irelevantní.

[37] Nejvyšší správní soud již ve svém výše citovaném rozsudku č. j. 7 Ads 31/2021-28 vyložil, že toto ustanovení přímo souvisí s § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, jedná se o odlišné instituty stojící „naproti sobě“, jimiž jsou na straně jedné daňově neuznatelné výdaje zaměstnavatele a na straně druhé příjmy zaměstnance osvobozené od daně z příjmů ze závislé činnosti. Logika těchto ustanovení je taková, že není-li výdaj na zaměstnancův nepeněžní příjem daňově uznatelný, pak je tento zaměstnancův příjem osvobozen od daně (v důsledku toho totiž vyšší daňová zátěž tíží zaměstnavatele namísto zaměstnance). Pokud naopak výdaj na nepeněžní příjem zaměstnance daňově uznatelný je, v důsledku čehož se snižuje daňová zátěž zaměstnavatele, zaměstnancův příjem být osvobozen od daně nemůže.

[38] Pokud žalobkyně vycházela z toho, že výdaje ve formě nepeněžitého plnění poskytovaného zaměstnavatelem zaměstnanci za účely podle bodů 1 a 2 citovaného ustanovení nelze považovat za daňově uznatelné náklady, a že proto je naplněna třetí podmínka § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, neboť nepeněžní plnění zaměstnanci jde na vrub nákladů, které nejsou vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, není jí čeho vyčítat. Ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) zákona o

daních z příjmů ostatně nepřipouští, že by v něm uvedené případy nepeněžního plnění mohly být daňově uznatelným nákladem, a žalobkyně tak zajisté mohla předpokládat, že náklady na nepeněžní plnění odpovídající citovanému ustanovení nejsou daňově uznatelná.

[39] Nejvyšší správní soud připouští, že ve své judikatuře dovodil, že pokud správce daně uzná peněžitou část mzdy jako výdaj vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, nemůže zpochybnit daňovou uznatelnost její nepeněžní části, resp. naturální mzdy – viz rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003-118, č. 402/2004 Sb. NSS. Zdejší soud však zdůrazňuje, že nelze odhlédnout od okolností uvedeného případu, ve kterém se orgány daňové správy pokusily docílit stavu, kdy by nebyly daňově uznatelnými výdaje na nepeněžní plnění zaměstnanci (v zásadě poskytování pohonných hmot pro soukromé účely), zároveň by však ani příjem zaměstnance nebyl osvobozen od daně. Jistě, za takové situace nelze dopustit, aby daňové orgány zpochybňovaly daňovou uznatelnost části mzdy jen proto, že je poskytnuta v nepeněžní formě – v důsledku toho by se totiž zcela bezdůvodně zvýšila daňová zátěž jak u zaměstnance, který by naturální část mzdy zdanil jako svůj příjem, tak i u zaměstnavatele, který by nemohl náklady na naturální část mzdy zahrnout do svých daňově uznatelných nákladů.

[40] V uvedeném rozsudku tedy mínil Nejvyšší správní soud předejít popsané situaci, kdy by v případě jediného výdaje/příjmu došlo ke zdanění jak na straně zaměstnavatele, tak na straně zaměstnance. Již jen v tom se nyní posuzovaná věc významně odlišuje – žalobkyně se nesnaží docílit toho, aby mohla uplatnit jako daňově uznatelný výdaj na příjem zaměstnance, který bude osvobozen od daně; naopak náklady na nepeněžní plnění zaměstnanců mezi daňově uznatelné náklady nezahrnula. Zdejší soud zajisté nezamýšlel vytvořit překážku pro možnost osvobození od daně části příjmu zaměstnance podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů. Takový záměr z označeného rozsudku nevyplývá.

[41] Navíc by judikatura Nejvyššího správního soudu mohla jen stěží nad rámec zákonné úpravy vytvářet nové podmínky pro osvobození od daně – jak již bylo uvedeno shora, ze zákonné úpravy nevyplývá, že by nepeněžní část mzdy nemohla být osvobozena od daně. Vyloučit určitý druh příjmu z osvobození od daně (a tím rozšiřovat okruh zdanitelných příjmů) v rozporu s jasnou dikcí zákona ostatně rozhodovací praxe ani nemůže, neboť takový přístup by byl v rozporu se zásadou *nullum tributum sine lege* (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod). Ústavní soud ostatně už v nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, upozornil, že „porušení vlastnického práva při ukládání daňové povinnosti se státní moc dopustí nejen tím, že uloží povinnost zcela *extra legem*, ale i tehdy pokud by příslušné zákonné ustanovení aplikovala a především interpretovala způsobem, který by se ocital mimo zákonný podklad stanovení daňové povinnosti, například tak, že by interpretací zákonných ustanovení rozšiřovala daňovou povinnost na subjekty či situace, na něž podle zákona daňová povinnost nedopadá. Pouze takto materiálně a v celém kontextu čl. 11 Listiny lze podle Ústavního soudu vykládat ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny.“ Obdobně ani případná rozhodovací praxe daňových orgánů nemohla založit novou – zákonem nepředvídanou – podmínku pro osvobození od daně z příjmů.

[42] Za důvodnou nepovažuje zdejší soud ani stěžovatelovu obavu, že nastíněný výklad povede ke zneužívání práva ze strany zaměstnavatelů, neboť jim dle stěžovatele poskytne možnost vyhnout se platbě povinného pojistného. Snahu o snížení daňové povinnosti (tj. daňovou optimalizaci v širším smyslu) nelze považovat za zneužívání práva bez dalšího.

pokračování

Pohybuje-li se daňový subjekt v mezích zákona a v souladu s jeho smyslem, daňová optimalizace problematická není (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 204/2014-31, a ze dne 11. 6. 2013, č. j. 8 Afs 31/2012-53, anebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 2. 2008, č. j. 1 Afs 123/2006-59, č. 1543/2008 Sb. NSS). Zejména v kontextu detailní, až kazuistické úpravy daní z příjmů se zde nepochybně plně uplatní ústavní princip, podle něhož každý může činit vše, co není zákonem výslovně zakázáno. Naproti tomu veřejná moc může činit jen to, k čemu ji zákon výslovně opravňuje (viz čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny základních práv a svobod). Nejvyšší správní soud již výše dospěl k závěru, že žalobkyně hodlala docílit osvobození od daně nepeněžního plnění svým zaměstnancům na základě jasné dikce zákona a ani tím nepopřela jeho smysl. Nelze jí vyčítat, že právní úpravu využila k poskytování nepeněžních plnění ve prospěch svých zaměstnanců, tedy k účelu, k jakému měla sloužit, a za podmínek nastavených zákonodárcem (obdobně viz výše citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 354/2023-48, bod [33]). Za takové situace mohly orgány daňové správy osvobození od daně posuzovaným příjmům žalobkyniných zaměstnanců nepřiznat jen v případě, že by tyto příjmy nesplňovaly veškeré podmínky § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, zejména účel poskytnutého nepeněžního plnění. Naplnění veškerých podmínek však posouzeno nebylo.

[43] Jak vyplývá z výše uvedeného, stěžovatel pochybil, pokud považoval nepeněžní příjem zaměstnanců žalobkyně za druh příjmu, který nemůže být osvobozen od daně již jen z důvodu, že jde o naturální mzdu. Podstatné je pouze, zda posuzovaný příjem zaměstnanců žalobkyně splňuje podmínky podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, což stěžovatel neposuzoval, a jeho rozhodnutí tak nemůže obstát. Blíže se vyjádřil pouze k jediné podmínce, kterou za splněnou nepovažoval – podle stěžovatele nebylo možno výdaje na nepeněžní příjem zaměstnanců žalobkyně považovat za učiněné na vrub výdajů vynaložených na dosažení zajištění a udržení příjmů již jen kvůli tomu, že se jednalo o naturální mzdu zaměstnanců. Rovněž v otázce naplnění této podmínky § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů tedy stěžovatel pochybil, neboť se fakticky nezabýval otázkou, zda jsou naplněny podmínky podle § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů pro vyloučení výdaje žalobkyně z daňově uznatelných nákladů.

5. Závěr a náklady řízení

[44] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl (výrok I. tohoto rozsudku).

[45] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl úspěšný, a nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Naopak žalobkyně byla ve věci úspěšná, proto má právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalobkyniny náklady na řízení o kasační stížnosti se sestávají z nákladů na zastoupení. Žalobkynin zástupce (advokát) učinil dva úkony právní služby, a to dvakrát písemné podání ve věci samé – vyjádření ke kasační stížnosti, resp. k jejím dvěma doplněním [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“)]. Za každý úkon náleží žalobkyninu zástupci odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč

paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, celkem tedy 6 800 Kč. Tato částka se dále zvyšuje o DPH ve výši 21 % na částku 8 228 Kč. Stěžovatel je tuto částku povinen zaplatit na náhradě nákladů řízení k rukám žalobkynina zástupce do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 14. října 2024

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu