



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové, soudce Filipa Dienstbiera a soudkyně Jiřiny Chmelové v právní věci žalobkyně: **TOKOZ a.s.**, IČO: 25670042, sídlem Santiniho 20/26, Žďár nad Sázavou, zastoupená Mgr. Markem Hejdukem, advokátem, sídlem Jugoslávská 620/29, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 5. 2022, č. j. 18465/22/5200-10421-713026 a č. j. 18451/22/5200-10421-713026, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 11. 2023, č. j. 55 Af 6/2022-192,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **4 114 Kč** k rukám jejího zástupce Mgr. Marka Hejduka, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) zahájil postupně u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2015 až 2018. Po provedené kontrole dospěl 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, přičemž dle správce daně došlo ke zneužití práva. Dále správce daně v případě odměn poskytnutých zaměstnancům formou připsaných bodů v systému Cafeterie považoval za neprokázané

osvobození těchto příjmů od daně dle § 6 odst. 9 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jelikož správce daně osvobození od daně neuznal, vyměřil žalobkyni jedním platebním výměrem daň (za zdaňovací období 2018) a třemi dodatečnými platebními výměry doměřil daň a stanovil jí povinnost uhradit penále (za zdaňovací období 2015, 2016 a 2017).

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutím správce daně odvolání, která žalovaný rozhodnutími označenými v záhlaví tohoto rozsudku zamítl a prvostupňová rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalovaný se neztotožnil se závěrem správce daně o zneužití práva, avšak potvrdil neprokázání naplnění podmínek pro osvobození od daně jak v souvislosti s příspěvkem na penzijní připojištění a životní pojištění, tak v souvislosti s odměnami poskytnutými zaměstnancům žalobkyně formou připsaných bodů v systému Cafeterie.

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutím žalovaného bránila žalobou, které Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem vyhověl, obě rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] K příspěvkům na penzijní připojištění a životní pojištění krajský soud uvedl, že zaměstnanci žalobkyně souhlasili se snížením hrubé mzdy. Současně se žalobkyně jako zaměstnavatel zavázala na základě tohoto snížení hrubé mzdy odvádět konkrétně určené částky na penzijní připojištění nebo životní pojištění zaměstnance. Fakticky se snížená část mzdy pouze transformovala v příspěvek zaměstnance, který byl společně s příspěvkem zaměstnavatele odeslán na účet penzijního připojištění nebo životního pojištění zaměstnance. Krajský soud proto souhlasil se žalovaným, že ve skutečnosti takto žalobkyně svým zaměstnancům vyplácela část mzdy, aniž z této části mzdy odváděla zálohu na daň a povinné platby pojištění. V této části krajský soud shledal žalobu nedůvodnou.

[5] Za důvodnou naopak krajský soud považoval žalobní námitku týkající se osvobození od daně u zaměstnackého benefitu Cafeterie. V této souvislosti uvedl, že žalobkyně poskytovala svým zaměstnancům plnění ve formě bodů do systému Cafeterie, přičemž jeden připsaný bod odpovídal hodnotě plnění 1 Kč. Množství bodů bylo závislé na splnění předem vymezených podmínek, např. se jednalo o plnění za aktivitu, za pohár kvality, odměna za NEJ zaměstnance, NEJ kolektiv, nástupní bonus či o odměnu za získání nového zaměstnance. Dále žalobkyně přisuzovala zaměstnancům body též za životní a pracovní výročí a za narození dítěte. Získané body následně zaměstnanci čerpali prostřednictvím nepeněžních plnění. Nepeněžní plnění poskytované v rámci systému Cafeterie bylo dle krajského soudu předmětem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Pro přiznání osvobození bylo nicméně rozhodující, zda byly splněny podmínky dle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů.

[6] Krajský soud uvedl, že je plně na zaměstnavateli, v jaké formě se rozhodne poskytovat motivační či věrnostní odměny. Pokud takové odměny poskytuje v peněžité formě, jsou předmětem daně z příjmů jednotlivých zaměstnanců. Výdaje na tyto odměny zpravidla budou představovat daňově uznatelný náklad na straně zaměstnavatele. Pokud se zaměstnavatel rozhodne poskytovat odměny v nepeněžní formě a dodrží-li podmínky stanovené § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, zaměstnanec obdrží osvobozené plnění, avšak omezené jen na některé zákonodárcem uvedené účely. Zaměstnavatel naproti tomu nemůže výdaje na tato plnění uplatnit jako daňově uznatelné.

pokračování

[7] Žalobkyně tvrdila naplnění podmínek pro přiznání osvobození od daně. Správce daně ani žalovaný dle krajského soudu naplnění podmínek pro osvobození relevantně nezpochybnili. Pouze uváděli, že se jednalo o plnění poskytnuté za vykonanou práci, tedy o naturální mzdu. Krajský soud se s tímto pojetím neztotožnil. Ze znění § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů neplyne podmínka, že by nepeněžní plnění byla osvobozena od daně pouze tehdy, pokud jsou vázána výhradně na existenci pracovního poměru bez vazby na vykonanou práci. Krajský soud proto uzavřel, že není v rozporu s podmínkami dle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, pokud zaměstnavatel poskytnutí nepeněžního plnění naváže na splnění dalších podmínek, dodrží-li zásadu rovného zacházení a nediskriminace zaměstnanců. Finanční orgány měly pouze posoudit, zda daná plnění splňovala podmínky pro přiznání osvobození. Jelikož takto nepostupovaly a splnění podmínek pro osvobození relevantně nezpochybnily, nemohly žalobkyni osvobození odeprít.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[8] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž rozporoval závěry krajského soudu pouze ve vztahu k systému Cafeterie (závěry stran příspěvků na penzijní připojištění a životní pojištění, kterými krajský soud stěžovateli přisvědčil, pochopitelně nenapadl). Stěžovatel odkázal na systematický, logický a jazykový výklad § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z něj dovozuje, že zákonná úprava pojímá příjmy ze závislé činnosti široce. Na tuto úpravu navazuje § 6 odst. 9 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení dopadá na typická plnění poskytovaná zaměstnancům nad rámec odměny za práci (tedy nikoliv jako mzda), na tzv. zaměstnanecké benefity. Naopak nedopadá na plnění mající charakter nepeněžní formy odměny za práci (naturální mzdy). Úprava § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů má proto za cíl osvobodit od daně pouze taková plnění, která nejsou spjata s výkonem práce a jsou poskytována vedle mzdy, nikoliv namísto mzdy. Tomu odpovídá i to, že zdroji benefitů dle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů mohou být pouze fond kulturních a sociálních potřeb, sociální fond, zisk po zdanění nebo výdaje, které nejsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tyto prostředky nelze použít na vyplácení mezd.

[9] Konkrétně stěžovatel namítal, že pokud plnění poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnanci má vazbu na vykonanou práci, jedná se o mzdu. Uvedené dle stěžovatele potvrzuje zákonné vymezení mzdy a rovněž i rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 8. 11. 2004, sp. zn. 21 Cdo 537/2004. Žalobkyně odměnu navázala na splnění určitých pracovních úkolů, dosažení vytyčených cílů či na délku vykonávání práce, tzn. odměna odpovídala výkonu práce či vznikla v přímém důsledku pracovní činnosti (tedy odpovídala skutečně odvedené práci). Nesouvisela pouze se samotnou (holou) existencí pracovního poměru. Z tohoto důvodu se jednalo o poskytování naturální mzdy za odvedenou práci. Stěžovatel se proto nezabýval aplikací § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, neboť toto ustanovení se vztahuje výhradně na nenárokové odměny, jejichž čerpání je podmíněno existencí pracovního poměru bez ohledu na pracovní výkon zaměstnance. Naopak se nevztahuje na poskytování mzdy, byť v naturální podobě.

[10] Dle stěžovatele postup žalobkyně ve skutečnosti v praxi představuje snahu o daňovou optimalizaci postavenou na čistě gramatickém výkladu, resp. výkladu vytrženém

z kontextu systematiky § 6 zákona o daních z příjmů, jejímž cílem primárně nebyla daňová úspora, ale především vyhnutí se platbám povinného pojistného. V této souvislosti stěžovatel nerozporuje, že žalobkyně dotčená plnění podřadila pod daňově neuznatelné náklady. Nelze však akceptovat, že pouhým zaúčtováním naturální mzdy na nedaňový typ účtu byl automaticky splněn jeden z předpokladů pro poskytnutí osvobození od daně dle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů.

[11] Stěžovatel dále uvedl, že závěry krajského soudu by vedly k diskriminaci zaměstnanců placených z veřejných prostředků, neboť ti nemohou pobírat naturální mzdu. Názor stěžovatele potvrzují i stanoviska Generálního finančního ředitelství, která se zabývala daňovou úpravou naturální mzdy. Z nich vyplývá veřejně známý a předvídatelný názor finanční správy, dle kterého jsou od daně osvobozena pouze nepeněžní plnění poskytovaná na zákonem uvedený účel z daňově neuznatelných nákladů zaměstnavatele, přičemž za takové plnění nelze považovat naturální mzdu. Výklad krajského soudu také vybočuje ze standardního vnímání povahy zaměstnaneckých benefitů. Všeobecně přijímaný výklad spočívá v tom, že se jedná o příjmy nad rámec odměny za práci, což potvrzuje i diskuse týkající se konsolidačního balíčku. Dle veřejné debaty je zaměstnancům třeba v dnešní době nabídnout nejen mzdu, ale také benefity nad rámec odměny za práci.

[12] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila se závěry krajského soudu stran odměn formou připsaných bodů v systému Cafeterie. Uvedla, že druh příjmů ze závislé činnosti není podstatný, rozhodující je naplnění podmínek osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů. Právní úprava osvobození pracovních benefitů nestanoví podmínku, že se musí jednat pouze o odměny plynoucí ze samé existence pracovního poměru. Žalobkyně zároveň uvedla několik příkladů příjmů ze závislé činnosti, které jsou osvobozeny (např. odměna člena okrskové volební komise), přičemž se vztahují přímo k odvedené práci, což vylučuje paušální závěry stěžovatele. Nedůvodná je rovněž námitka, že závěr krajského soudu diskriminuje zaměstnance placené z veřejných rozpočtů. Je na každém zaměstnavateli, jak nastaví strategii odměňování. Žalobkyně dále doplnila, že na trhu působí množství subjektů zaměřených na poskytování zaměstnaneckých benefitů. Poskytování plnění těmito společnostmi bylo při kontrolách ze strany státní správy běžně považováno za plnění osvobozené od daně. Nyní projednávaná záležitost proto vybočuje z běžné praxe správních orgánů.

[13] Žalobkyně též navrhla, aby se Nejvyšší správní soud zabýval i otázkou příspěvků na penzijní připojištění a životní pojištění, přestože tuto část rozsudku krajského soudu, resp. jeho právní závěry, stěžovatel nenapadl. Vzhledem k zásadě hospodárnosti a procesní ekonomie má žalobkyně za to, že by Nejvyšší správní soud měl poskytnout vodítko k nastolení právní jistoty i v této oblasti.

[14] Stěžovatel reagoval na vyjádření žalobkyně replikou. Dle stěžovatele žalobkyně nesprávně rozlišovala druhy příjmů dle § 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. U systematického výkladu žalobkyně závěry stěžovatele zpochybňovala s odkazem na jiné osvobozené příjmy uvedené v § 6 odst. 9 zákona o daních z příjmů, konkrétně odkazovala

pokračování

na osvobození odměn žáků a studentů z praktické přípravy a odměn členů okrskových volebních komisí či na osvobození příplatků vojákům a příslušníkům bezpečnostních sborů za službu v zahraničí. Tyto příklady stěžovatel považuje za specifické případy osvobozených příjmů, které neposkytují podporu argumentům žalobkyně. Rovněž i příspěvek na stravování dle stěžovatele není odměnou za práci, proto se nejedná o srovnatelný příklad.

[15] 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., tak i z historického vývoje daně právní úpravy. Dle 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 sociálních potřeb nejsou určeny na odměny za práci a zdrojem mzdy není ani zisk po zdanění, nýbrž tržby zaměstnavatele.

[16] 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 Cafeterie 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. Závěrem stěžovatel doplnil, že Nejvyšší správní soud by se k návrhu žalobkyně neměl zabývat problematikou příspěvků na penzijní připojištění a životní pojištění. Dle stěžovatele se jedná o návrh mimo rámec nyní vedeného kasačního řízení.

[17] V průběhu řízení poté, co věc procesně dospěla k rozhodnutí, stěžovatel vznesl podle § 48 odst. 3 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), návrh na jeho přerušení do doby, než Nejvyšší správní soud rozhodne v jiné obdobné věci vedené pod sp. zn. 5 Afs 295/2023, neboť výsledek řízení podle stěžovatele podstatným způsobem předurčí posouzení dané věci.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[19] V nyní souzené věci je mezi předmětem sporu otázka posouzení povahy odměn poskytnutých žalobkyní jejím zaměstnancům formou připsaných bodů v systému Cafeterie. Žalobkyně provozovateli systému Cafeterie zasílala peněžité platby, který tyto platby přeměňoval na body připsované jednotlivým zaměstnancům. Zaměstnanci pak tyto body mohli využívat na uspokojování například kulturních, sportovních, zdravotních či rekreačních potřeb či na nákup knih. Žalobkyně tyto platby považovala za příjmy osvobozené od daně dle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů. Naproti tomu stěžovatel tyto platby pokládal za formu naturální mzdy podléhající zdanění.

[20] Podle § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzovaná zdaňovací období let 2015 až 2018, 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.

[21] Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatel ve své argumentaci užívá pojem zaměstnanecký benefit. Zákon o daních z příjmů s tímto pojmem nepracuje (rozlišuje pouze příjmy podléhající zdanění a příjmy od daně osvobozené), avšak tento pojem je široce používán veřejností mimo jiné k označení nepeněžních plnění podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů.

[22] Dle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzovaná zdaňovací období let 2015 až 2018, platilo, že od daně jsou 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. *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.*

[23] 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. listopadu 2022 č. j. 7 Ads 31/2021-28).

[24] 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,

pokračování

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 již odkazované rozsudky).

[25] Na základě výše uvedených obecných východisek Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení nyní projednávaného případu. Stěžovatel založil svou argumentaci o neosvobození od daně na tom, že platby do systému Cafeterie (proměněné na body) jsou naturální mzdou jednotlivých zaměstnanců žalobkyně. V této souvislosti odkazoval na judikaturu Nejvyššího soudu v pracovněprávní oblasti. Nejvyšší správní soud tuto judikaturu nikterak nezpochybňuje, nicméně pro posouzení případu žalobkyně je rozhodující výklad právní úpravy v oblasti daňového práva. Zákon 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.

[26] Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl ke shodným závěrům. Dovodil, že body v systému Cafeterie představují příjem zaměstnanců, a proto na ně dopadá zákon o daních z příjmů (v tomto smyslu není rozhodné, zda je nazveme zaměstnaneckými benefity či jinak). Zároveň krajský soud dospěl k závěru, že finanční orgány měly za takové situace vyhodnotit, zda se jedná o nepeněžní plnění osvobozené od daně dle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů. Finanční orgány se však dle krajského soudu splněním podmínek osvobození dostatečně nezabývaly. Krajský soud proto konstatoval, že ohledně splnění podmínek osvobození finanční orgány neprokázaly žádné konkrétní pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, tudíž žalobkyni nemohly osvobození od daně odepřít.

[27] S vyslovenými závěry krajského soudu se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje. Finanční orgány měly v daném případě zkoumat, zda jsou naplněny výše vyjmenované předpoklady pro osvobození jednotlivých nepeněžních příjmů. Žalobkyně prokázání těchto předpokladů tvrdila a dokládala, finanční orgány však neuvedly ani neprokázaly dostatečné pochybnosti, na jejichž základě by mohly osvobození odepřít. Stěžovatel odepření osvobození založil výhradně na paušálním závěru, že žalobkyně body do systému Cafeterie poskytovala jako část (naturální) mzdy. Stěžovatel tedy připisoval body do přímé souvislosti s odvedenou prací. Namítal, že nepeněžním plněním ve smyslu § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů může být pouze takové plnění, které není navázáno na množství či kvalitu odvedené práce, nýbrž výhradně na existenci zaměstnaneckého poměru jako takového. Krajský soud k této argumentaci uvedl, že se jedná o podmínku vytvořenou stěžovatelem, která nemá oporu v právní úpravě.

[28] I tomto závěru krajského soudu Nejvyšší správní soud přisvědčuje. Zákon 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, pracovněprávního vymezení) spojit 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, mívají s vymezením, které stěžovatel měl v daném případě posuzovat.

[29] Na tomto závěru 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.).

[30] 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 (až kazuistickou) úpravu. Proto podmínky těchto ustanovení nelze přenášet na jiné skupiny osvobozených příjmů. Nejvyšší správní soud proto opakuje, že § 6 zákona o daních z příjmů pracuje výhradně s pojmem příjem (zdanitelný či od daně osvobozený), nikoliv s pojmy mzda, odměna nad rámec mzdy či zaměstnanecké benefity.

[31] Absence zákonného ukotvení mzdy a odměny nad rámec mzdy v § 6 zákona o daních z příjmů je pak zřetelná i z nejednotného přístupu samotného stěžovatele. Správce daně i stěžovatel mzdu a odměnu nad rámec mzdy rozlišovali výhradně tehdy, pokud se u žalobkyně zabývali nepeněžními plněními. U nepeněžních plnění dovozovali, že je třeba rozlišovat mezi mzdou (vyplácenou v penězích či v naturální podobě) a odměnou nad (mimo) rámec mzdy. Uvedené dělení by však nepochybně bylo možné aplikovat též u peněžní formy odměny nad rámec mzdy, neboť dle stěžovatele bylo klíčové, k jaké činnosti (zda spojené s odvedenou prací) se odměna vztahovala. U peněžité formy

pokračování

odměňování však finanční orgány mzdu a odměnu nad rámec mzdy nijak nerozlišovaly, veškeré peněžité částky připisované konkrétnímu zaměstnanci považovaly bez dalšího za jeho příjem, který podléhal zdanění. Pokud by tedy bylo zásadní rozlišovat mezi mzdou a odměnou nad rámec mzdy, byly finanční orgány povinny tak činit důsledně vždy, nikoli pouze u plnění nepeněžních.

[32] V nyní projednávaném případě žalobkyně připisování bodů do systému Cafeterie navázala na řadu rozličných situací, a to jak spojených s působením zaměstnanců na pracovišti, tak s ryze osobními událostmi mimo zaměstnanecký vztah. Žalobkyně například body připisovala zaměstnancům, kterým se narodilo dítě nebo dosáhli určitého životního jubilea. Tímto způsobem se žalobkyně jako zaměstnavatel rozhodla zaměstnancům přispívat v souvislosti s událostmi, které některé nesouvisely s odvedenou prací, jiné naopak ano. Jak těsná byla souvislost s odvedenou prací nicméně nebylo podstatné. Rozhodující bylo, zda se jednalo o příjem, a pokud ano, zda se zároveň jednalo o příjem osvobozený od daně. Stěžovatel ani žalobkyně přitom shodně nezpochybňovali, že body v systému Cafeterie představovaly majetkovou hodnotu v podobě nepeněžního plnění, kterou žalobkyně zaměstnancům poskytovala. Jednalo se proto o příjem dle § 6 zákona o daních z příjmů. Zbývalo tedy následně posoudit, zda se zároveň jednalo o příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) zákona o daních z příjmů. Žalobkyně splnění podmínek osvobození tvrdila a dokládala. Stěžovatel ani správce daně však splnění podmínek v předchozím řízení relevantně nevyvrátili, resp. nezpochybnili, tudíž neusnesli důkazní břemeno. Nemohli tedy žalobkyni osvobození z tohoto důvodu odeprít, jak správně v napadeném rozsudku potvrdil krajský soud.

[33] Za dané situace neobstojí ani odkaz stěžovatele na tvrzenou daňovou optimalizaci žalobkyně. Snaha daňových subjektů snížit daňovou (odvodovou) povinnost (tedy tzv. daňová optimalizace v širším smyslu) je přirozená a sama o sobě není problematická. Daňový subjekt se při ní pochopitelně musí pohybovat v mezích zákona a v souladu s jeho smyslem (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 204/2014-31, ze dne 11. 6. 2013, č. j. 8 Afs 31/2012-53, či 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). V nyní posuzovaném případě žalobkyně využila zákonné možnosti poskytovat zaměstnancům nepeněžní plnění na přesně vymezené účely jakožto plnění osvobozená od daně. Pokud zákonné podmínky dodržela, čímž se finanční orgány v předchozím řízení vůbec nezabývaly, nelze žalobkyni vytýkat, že využila právní úpravu k poskytování nepeněžních plnění ve prospěch svých zaměstnanců, tedy k účelu, k jakému měla sloužit, a za podmínek nastavených zákonodárcem. Jelikož finanční orgány v tomto ohledu v řízení žádné dokazování nevedly, považuje Nejvyšší správní soud stěžovatelovo tvrzení, že hlavním cílem žalobkyně bylo vyhnout se platbám povinného pojistného, za zcela nepodložené, resp. mimoběžné.

[34] Nejvyšší správní soud zároveň doplňuje, že zaměstnavatelé zajisté mohou všem zaměstnancům zaměstnanecké benefity poskytovat ve stejné výši, jak tvrdil stěžovatel.

Mohou však také poskytování benefitů navázat na některé aktivity či skutečnosti s cílem zaměstnance motivovat či podporovat například za účelem prohlubování vzdělání nebo inovování pracovního procesu, a tedy zaměstnancům poskytovat nepeněžní plnění v rozdílné výši. Je plně na zaměstnavateli, jak nastaví podmínky pro zaměstnanecké benefity, pokud tyto podmínky – v obecnosti – nebudou diskriminační a nebudou v důsledku zneužívání právní úpravy. Možným diskriminačním nastavením odměňování se nicméně zpravidla nebude zabývat správce daně, nýbrž příslušné inspektořáty práce. Úkolem finančních orgánů v tomto směru rovněž není omezovat jednotlivé zaměstnavatele v jejich politice odměňování, ba dokonce posuzovat a hodnotit efektivitu takového odměňování ve vztahu k zaměstnancům, nýbrž toliko kontrolovat, zda právní úpravu v podobě osvobození od daně naplňují a případně nezneužívají (z hlediska zneužití práva pak tíží důkazní břemeno správce daně).

[35] Nejvyšší správní soud tak na základě výše uvedeného shrnuje, že pokud se žalobkyně rozhodla odměňovat své zaměstnance vedle mzdy, mohla k tomu jednak využít peněžitou formu. Žalobkyně nicméně využila druhou možnost odměňování prostřednictvím nepeněžního plnění, což je způsob zákonem dovolený a předvídaný. Finanční orgány neuvedly žádné konkrétní pochybnosti, že žalobkyně takto postupovat nemohla nebo nedodržela podmínky osvobození od daně. Argumentovaly pouze odkazem na soukromoprávní pojetí (naturální) mzdy za odvedenou práci, což však (jak bylo vysvětleno výše) nebylo podstatné. Pouze na základě této argumentace tak finanční orgány nemohly žalobkyni osvobození od daně za body připisované do systému Cafeterie odeprít. Krajský soud proto správně rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[36] Ke zbývajícím dílčím námitkám Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelův odkaz na stanoviska Generálního finančního ředitelství není relevantní. Stanoviska Generálního finančního ředitelství nemohou daňovým subjektům stanovit nové podmínky nad rámec zákonné úpravy ani nemohou potvrdit výklad finančních orgánů, ukáže-li se býti nesprávným. Rozhodující v této věci není ani tvrzená správní praxe, neboť stěžovatel a žalobkyně se neshodli v tom, co přesně by mělo tuto ustálenou správní praxi představovat. Nepřípadná je též námitka, že osvobozením plateb do systému Cafeterie 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. Krajskému soudu nelze v tomto ohledu podsouvat ani nekonzistentnost jeho argumentace, neboť zmínka o podmínce rovného zacházení a nediskriminace zaměstnanců zjevně mířila na rozlišování mezi vlastními zaměstnanci žalobkyně, nikoli mezi zaměstnanci všech zaměstnavatelů.

[37] Na posouzení věci samé nic nemění ani přijetí tzv. konsolidačního balíčku. Změny daňových zákonů obsažené v tomto legislativním balíčku se netýkají nyní zkoumaných zdaňovacích období. Zároveň tímto balíčkem nedochází k vyloučení osvobození nepeněžních plnění, pouze k jeho omezení. Osvobození některých příjmů, které lze obecně pojímat za zaměstnanecké benefity (byť jak bylo uvedeno výše, tento pojem zákon o daních z příjmů nepoužívá), je plně na úvaze zákonodárce. Zákonodárce může výši osvobození změnit či zcela vyloučit, avšak pokud určitou právní úpravu přijme, nemohou finanční orgány daňovým subjektům vytýkat, že ji využívají, nedopustí-li se zneužití práva. Zároveň nemohou dovozovat ani žádné podmínky nad rámec těch v zákoně uvedených.

pokračování

[38] Závěrem Nejvyšší správní soud podotýká, že je ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s. vázán důvody kasační stížnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti závěry krajského soudu v otázce osvobození příspěvků na penzijní připojištění a životní pojištění nenapadl a žalobkyně kasační stížnost nepodala, proto se uvedenou otázkou Nejvyšší správní soud nemohl v tomto řízení zabývat.

[39] O návrhu stěžovatele na přerušení řízení Nejvyšší správní soud samostatně nerozhodoval. Ustanovení § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s., o něž stěžovatel svůj návrh opřel, upravuje fakultativní, nikoli obligatorní důvod pro přerušení řízení. Podstatné však je, že k přerušení řízení o jedné kasační stížnosti s ohledem na řízení o jiné kasační stížnosti před jiným senátem Nejvyššího správního soudu, i kdyby se jednalo o věci, v nichž by byla řešena obdobná právní otázka, není dán právní důvod. Zákon nestanoví žádné pravidlo přednosti rozhodnutí o jedné kasační stížnosti před druhou, ani přednosti rozhodování jednoho senátu Nejvyššího správního soudu před druhým. Takové pravidlo nelze dovodit ani ze skutečnosti, že jedna kasační stížnost byla podána dříve než druhá (to může mít význam pouze v případě, že je dán důvod pro spojení věci, a to pro určení senátu, který spojené řízení nadále povede a pod jakou spisovou značkou, avšak i to je pouze úzus, nikoli zákonné pravidlo). Pravidlo obsažené v § 56 odst. 1 s. ř. s. o pořadí projednávání a rozhodování věcí nelze interpretovat tak, že se vztahuje institucionálně na Nejvyšší správní soud jako na celek a že jeden jeho senát, resp. jeho předseda, musí vyčkat s rozhodnutím v jemu přidělené věci na jiný senát, resp. na všechny ostatní senáty, až rozhodnou o všech dříve napadlých kasačních stížnostech. Takový výklad by byl absurdní, neboť by vedl k zablokování rozhodovací činnosti soudu a vzniku nedůvodných průtahů v mnoha dalších řízeních, nezávislých na procesních okolnostech konkrétní věci. Soudem v citovaném ustanovení je míněna konkrétní rozhodovací formace zákonných soudců určených pro rozhodnutí jim přidělených věcí. Stěžovatel ostatně citované ustanovení jako oporu pro svůj návrh ani nezmínil. Jeho návrh proto nelze vnímat jinak než jako projev přání, aby na spornou právní otázku jako první odpověděl jiný senát Nejvyššího správního soudu. Takovému přání pochopitelně nelze vyhovět.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročez ji zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že jiný právní názor stěžovatele, než jaký zaujal krajský soud, je právním názorem nezákonným.

[41] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

[42] Procesně úspěšná žalobkyně byla v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátem, který za ni učinil jeden úkon právní služby spočívající v sepisu a podání vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], za něž mu náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč. Ze spisu krajského soudu vyplývá, že zástupce žalobkyně je plátcem DPH, přiznaná odměna a paušální náhrada

hotových výdajů se proto zvyšují o DPH ve výši 714 Kč na konečných 4 114 Kč. K uhrazení této částky byla žalovanému (stěžovateli) stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. října 2024

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu