



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: **TOKOZ a.s.**, se sídlem Santiniho 26, Žďár nad Sázavou, zast. Mgr. Markem Hejdukem, advokátem se sídlem Jugoslávská 29, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 4. 2025, č. j. 55 Af 7/2024-179,

t a k t o:

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 4. 2025, č. j. 55 Af 7/2024-179, **s e ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2024, č. j. 12546/24/5200-10421-713026, **s e ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2024, č. j. 12799/24/5200-10421-713026, **s e ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce Mgr. Marka Hejduka, advokáta se sídlem Jugoslávská 29, Praha, na náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 32 236 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í:

1. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku, kterým Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zamítl její žalobu proti dvěma rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 4. 2024, č. j. 12546/24/5200-10421-713026, a č. j. 12799/24/5200-10421-713026, kterými žalovaný rozhodl o odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období let 2015-2017 a proti platebnímu výměru za zdaňovací období roku 2018 na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

[2] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) provedl u stěžovatelky daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2015-2018. Dospěl k závěru, že v případě snížení hrubých mezd zaměstnanců v souvislosti s příspěvky na penzijní připojištění a životní pojištění se stěžovatelka dopustila zneužití práva, protože příjem zaměstnanců v podobě části příspěvku zaměstnavatele na penzijní připojištění či životní pojištění nebyl osvobozen od daně z příjmů podle § 6 odst. 9 písm. p) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně dále nepovažoval za prokázané osvobození od daně dle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů v případě odměn poskytnutých zaměstnancům formou připsaných bodů v systému Cafeterie. Po ukončení daňové kontroly vydal správce daně dne 9. 6. 2021:

- dodatečný platební výměr č. j. 1110242/21/2914-50522-700528, kterým stěžovatelce doměřil daň za zdaňovací období roku 2015 ve výši 129 577 Kč a penále ve výši 25 915 Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 1116490/21/2914/50522-700528, kterým stěžovatelce doměřil daň za zdaňovací období roku 2016 ve výši 415 610 Kč a penále ve výši 83 122 Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 1117142/21/2914-50522-700528, kterým stěžovatelce doměřil daň za zdaňovací období roku 2017 ve výši 417 148 Kč a penále ve výši 83 429 Kč,
- platební výměr č. j. 1117562/21/2914-50522-700528, kterým stěžovatelce stanovil k přímé úhradě daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2018 ve výši 16 955 006 Kč.

[3] Proti těmto rozhodnutím správce daně podala stěžovatelka odvolání, jež žalovaný zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil rozhodnutími ze dne 18. 5. 2022, č. j. 18451/22/5200-10421-713026 a č. j. 18465/22/5200-10421-713026. K žalobě stěžovatelky krajský soud uvedená rozhodnutí žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 28. 11. 2023, č. j. 55 Af 6/2022-192, a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud nepovažoval za důvodný žalobní bod, kterým stěžovatelka brojila proti závěrům daňových orgánů týkajícím se (ne)osvobození od daně příjmů zaměstnanců v podobě příspěvků na penzijní připojištění a životní pojištění [§ 6 odst. 9 písm. p) zákona o daních z příjmů]. Rozhodnutí žalovaného zrušil pro jejich nesprávné právní posouzení podmínek pro poskytování tzv. zaměstnaneckých benefitů v systému Cafeterie [§ 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů]. Žalovaný podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Tu však Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 11. 10. 2024, č. j. 6 Afs 354/2023-48.

pokračování

[4] Žalovaný dne 26. 4. 2024 vydal nová (nyní posuzovaná) rozhodnutí o odvolání. Rozhodnutím č. j. 12546/24/5200-10421-713026 v návaznosti na vyhovění odvolání v otázce osvobození odměn poskytovaných prostřednictvím systému Cafeterie od daně změnil dodatečné platební výměry za zdaňovací období let 2016 a 2017 a platební výměr za zdaňovací období roku 2018 takto: doměřená daň za zdaňovací období roku 2016 činila 118 017 Kč (penále činilo 23 603 Kč), za zdaňovací období roku 2017 činila 107 094 Kč (penále činilo 21 418 Kč) a za zdaňovací období roku 2018 byla stanovena daň ve výši 16 589 706 Kč. Ohledně problematiky daňového osvobození příspěvků na penzijní připojištění a životní pojištění však žalovaný setrval na svých původních závěrech – podle jeho názoru nebylo namístě konstatovat stěžovatelčino zneužití práva, jak učinil správce daně, neboť stěžovatelka nesplnila ani formální podmínky pro osvobození příspěvku od daně z příjmů. Rozhodnutím č. j. 12799/24/5200-10421-713026 pak žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období roku 2015, neboť systém Cafeterie stěžovatelka zavedla až od roku 2016, a předmětem odvolání tak byly jen příspěvky na penzijní připojištění a životní pojištění.

2. Rozsudek krajského soudu

[5] Proti rozhodnutí žalovaného brojila stěžovatelka žalobou u krajského soudu, který ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění dalších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl. Předně konstatoval, že je s ohledem na absenci změny právního či skutkového stavu nebo judikatury vázán závěry, které vyslovil v předchozím zrušujícím rozsudku. Obdobně jako v předchozím rozsudku tedy uvedl, že se ze spisu podává, že byly příspěvky na penzijní připojištění či životní pojištění poskytovány výlučně v souvislosti se současným snížením hrubé mzdy zaměstnance. Snížení mzdy mělo být pro zaměstnance výhodné právě v tom, že náhradou za nižší mzdu obdržel o něco vyšší částku na účet svého penzijního připojištění nebo životního pojištění. Fakticky se tedy část dosavadní hrubé mzdy pouze transformovala v příspěvek zaměstnance, který byl společně s příspěvkem zaměstnavatele odeslán na účet penzijního připojištění nebo životního pojištění zaměstnance. Ve skutečnosti tak byla zaměstnanci část mzdy stěžovatelkou vyplácena jako příspěvek na penzijní připojištění či životní pojištění, přičemž z této části mzdy nebyla odváděna záloha na daň a povinná pojištění.

[6] Primárním efektem snížení dosavadní hrubé mzdy zaměstnanců byla v první řadě stěžovatelčina „úspora“ ve výši 34 % částky tohoto snížení na odvodech na povinné zdravotní a sociální pojištění za zaměstnavatele. Právě takto „ušetřené“ prostředky pak činily částku, kterou zasílala na účty zaměstnanců u jejich penzijních a životních pojišťoven (vždy šlo tedy cca o 134 % částky, o kterou byla snížena hrubá mzda). Sekundárním efektem snížení dosavadní hrubé mzdy zaměstnanců pak bylo též snížení odvodů na veřejnoprávní pojistné a záloh daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti na straně zaměstnanců (tedy snížení částek, které by byly sraženy z původní hrubé mzdy zaměstnanců). Tím však u těch zaměstnanců, kteří souhlasili s poskytováním příspěvků na penzijní připojištění a životní pojištění, stěžovatelka při zachování svých nákladů na jednotlivé zaměstnance beze změny *de facto* přenesla úhradu těchto příspěvků na stát.

[7] Finanční částky, které byly materiálně mzdou za vykonanou práci, stěžovatelka účelově formalizovala jako platby zaměstnavatele spočívající v příspěvku na penzijní

připojištění a životní pojištění zaměstnanců. Podle krajského soudu vůbec nebylo třeba zabývat se vztahem § 6 odst. 3 a § 6 odst. 9 písm. p) zákona o daních z příjmů, neboť na částky „příspěvku“ odpovídající jednotlivým snížením hrubých mezd druhé zmiňované ustanovení vůbec nedopadá. Ve své podstatě totiž nejde o příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění a životní pojištění, ale o část původní mzdy, z níž si, po zdanění a provedení zákonných odvodů, svůj příspěvek na příslušný finanční produkt hradí sám zaměstnanec.

[8] Krajský soud tedy v souladu s názorem žalovaného uzavřel, že zatímco příspěvky stěžovatelky coby zaměstnavatele (příspěvky nad rámec původní čisté mzdy) splňovaly podmínky pro osvobození od daně podle § 6 odst. 9 písm. p) zákona o daních z příjmů, postup stěžovatelky ohledně zbylé částky (tj. částky, o kterou byla snížena čistá mzda zaměstnanců) nikoliv, neboť stanovené podmínky pro osvobození splňoval jen zdánlivě. Jediným důvodem pro snížení hrubé mzdy jednotlivých zaměstnanců totiž bylo přiznání příspěvku na penzijní připojištění nebo životní pojištění. K žádné změně v pracovním výkonu nebo v úvazku u těchto zaměstnanců nedošlo. Účelové snížení hrubé mzdy ovšem mělo za následek nesprávné zdanění mzdy zaměstnanců.

3. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku brojí stěžovatelka kasační stížností, přičemž navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek, jakož i napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Podle stěžovatelky má v případě naplnění podmínek § 6 odst. 9 písm. p) zákona o daních z příjmů dojít k osvobození příjmu zaměstnance, ačkoliv jde o příjem podle § 6 odst. 3 téhož zákona, neboť první z uvedených ustanovení je ustanovením speciálním. Postup daňových orgánů spočívající v uznání daňového osvobození části příspěvku (poskytnutého zaměstnavatelem nad rámec mzdy) a druhé části (dle žalovaného příspěvku zaměstnance) již nikoliv nedává smysl a nemá oporu v zákoně. Podle stěžovatelky mohou být i nemzdové benefity v určitém smyslu navázány na výkon práce. Stěžovatelka pouze využila právem povolené daňově výhodnější alternativy. Upozornila na to, že ve výše uvedeném rozsudku č. j. 6 Afs 354/2023-48 zdejší soud konstatoval v kontextu problematiky tzv. zaměstnaneckých benefitů, že je z hlediska daňového práva nerozhodné pojetí plnění z hlediska pracovněprávního; jakýkoliv příjem poskytovaný zaměstnavatelem zaměstnanci je příjmem zaměstnance a otázkou je pouze to, zda jde zároveň o příjem osvobozený od daně.

[10] Stěžovatelka též namítla, že je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný. Ačkoliv totiž krajský soud uvedl, že jsou podmínky zákona o daních z příjmů pro osvobození příspěvku od daně splněny jen zdánlivě, neuvedl, které z podmínek se měla tato zdánlivost týkat.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Podle žalovaného je rozsudek krajského soudu přezkoumatelný a zákonný. Částky sražené z hrubé mzdy zaměstnanců poskytnuté na penzijní připojištění nejsou od daně osvobozeny podle § 6 odst. 9 písm. p) zákona o daních z příjmů, neboť tyto částky měly být předmětem daně podle § 6 odst. 1 téhož zákona – jednalo se o příjem ze závislé činnosti. Žalovaný podotkl, že je zavedeným standardem, že zaměstnavatel odvede dohodnutý příspěvek

pokračování

zaměstnance na penzijní připojištění či životní pojištění z čisté mzdy zaměstnance (po zdanění) a k tomu přidá svůj příspěvek, který je při dodržení zákonných podmínek osvobozen od daně. Stěžovatelka postupovala v rozporu se zákonem, pokud zaměstnancům snížila hrubou mzdu o částku ve výši příspěvku zaměstnance na penzijní připojištění či životní pojištění, přestože snížení hrubé mzdy nemělo žádnou návaznost na výkon práce. Bylo jisté na stěžovatelce a jejích zaměstnancích, aby si dohodli výši mzdy (případně její snížení), důsledkem takového ujednání však nemůže být vyvedení části příjmů zaměstnanců z dosahu daně z příjmů. Na závěr, že příspěvek na připojištění minimálně zčásti představoval mzdu zaměstnanců, poukazuje i to, že bylo poskytnutí příspěvku *de facto* navázáno na odvedenou práci.

4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud (NSS) nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté NSS přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval stěžovatelčinou námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť nepřezkoumatelnost představuje závažnou vadu rozhodnutí, která znemožňuje jeho věcný přezkum a k níž zdejší soud přihlíží i bez námítky. Nejvyšší správní soud 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, či 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).

[15] V posuzované věci krajský soud srozumitelným způsobem vysvětlil, proč žádnému z žalobních bodů nepřisvědčil, a jedná se tedy o odůvodněné a srozumitelné rozhodnutí. Na tom nic nemění ani to, pokud krajský soud nevysvětlil, kterou z konkrétních podmínek pro osvobození od daně stěžovatelka nenaplnila. Z napadeného rozsudku se totiž podává, že podle názoru krajského soudu k nenaplnění podmínek pro osvobození od daně došlo proto, že stěžovatelka ve skutečnosti hradila část penzijního připojištění či životního pojištění z nezdaněné mzdy zaměstnanců, což podle něj nebylo možno připustit. Rozsudek tedy vadou nepřezkoumatelnosti netrpí. Otázkou však zůstává jeho věcná správnost.

[16] Podle § 6 odst. 9 písm. p) zákona o daních z příjmů platí, že „[o]d daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny...

platba zaměstnavatele v celkovém úhrnu nejvýše 50 000 Kč ročně [30 000 Kč ročně do 31. 12. 2016] jako

1. příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem poukázaný na účet jeho zaměstnance u penzijní společnosti, příspěvek zaměstnavatele na doplňkové penzijní spoření poukázaný na účet jeho zaměstnance u penzijní společnosti,
2. příspěvek na penzijní pojištění poukázaný ve prospěch jeho zaměstnance na penzijní pojištění u instituce penzijního pojištění, na základě smlouvy uzavřené mezi zaměstnancem a institucí penzijního pojištění, nebo na základě jinak sjednané účasti zaměstnance na penzijním pojištění, za podmínky, že byla sjednána výplata plnění z penzijního pojištění až po 60 kalendářních měsících a současně nejdříve v roce dosažení věku 60 let, a dále za podmínky, že právo na plnění z penzijního pojištění má zaměstnanec, a v případě smrti zaměstnance jiná osoba, kromě zaměstnavatele, který hradil příspěvek na penzijní pojištění, nebo
3. příspěvek na pojistné, který hradí zaměstnavatel pojišťovně za zaměstnance na jeho pojištění pro případ dožití nebo pro případ smrti nebo dožití, nebo na důchodové pojištění, a to i při sjednání dřívějšího plnění v případě vzniku nároku na starobní důchod, nebo invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně, nebo v případě, stane-li se pojištěný invalidním ve třetím stupni podle zákona o důchodovém pojištění, nebo v případě smrti [za podmínek podrobně stanovených v tomto bodě]“.

[17] Podle názoru krajského soudu, potažmo žalovaného, nelze za osvobozený považovat příspěvek, jde-li ve skutečnosti o mzdu zaměstnance navázanou na výkon práce. Stěžovatelka měla postupovat v rozporu se zákonem tím, že účelově snížila hrubou mzdu zaměstnanců, aby jim v odpovídající částce poskytla nezdaněný příspěvek na penzijní připojištění či životní pojištění. Daňové orgány proto za osvobozenou nepovažovaly tu část příspěvku, která dle jejich názoru byla materiálně součástí mzdy, za osvobozenou pak považovaly tu část příspěvku, který byl poskytnut nad její rámec.

[18] Pro lepší srozumitelnost zdejší soud uvádí ilustrativní příklad snížení hrubé mzdy zaměstnance o 1 000 Kč. V takovém případě náklad stěžovatelky na zaměstnance před snížením mzdy činil 1 340 Kč (1 000 Kč hrubá mzda, 340 Kč pojistné na sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem). Při snížení hrubé mzdy o 1 000 Kč poskytla stěžovatelka zaměstnanci jako příspěvek na životní pojištění či penzijní připojištění částku ve výši 1 340 Kč, její náklady tak zůstaly nezměněny. Podle daňových orgánů však z této částky 689 Kč činila ve skutečnosti čistá mzda zaměstnance (částka, o kterou se snížila čistá mzda zaměstnance při snížení hrubé mzdy o 1 000 Kč), za kterou ovšem nebyla odvedena záloha na daň ani na povinná pojištění, a pouze zbývajících 651 Kč bylo příspěvkem stěžovatelky coby zaměstnavatele, který byl od daně z příjmů správně osvobozen.

[19] Nejvyšší správní soud ohledně právního posouzení odkazuje na výše označený rozsudek č. j. 6 Afs 354/2023-48 (týkající se totožných platebních výměrů), v němž sice řešil otázku osvobození od daně tzv. zaměstnaneckých benefitů [§ 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů], vycházel však z těchto předpokladů, které lze *mutatis mutandis* aplikovat i v nyní posuzované věci: „Zákon o daních z příjmů v § 6 odst. 9 písm. d) nerozlišuje, zda je

pokračování

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) 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 [Odvolacího finančního ředitelství], zda se jednalo o mzdu či plnění nad rámec mzdy, mívají s vymezením, které stěžovatel měl v daném případě posuzovat.“ Ke shodným závěrům dospěl zdejší soud i v rozsudku ze dne 14. 10. 2024, č. j. 5 Afs 295/2023-67, v němž posuzoval osvobození od daně u příjmu zaměstnance ve formě připsání bodů v systému Benefit plus.

[20] Nejvyšší správní soud v obou uvedených případech vycházel z toho, že § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů nerozlišuje mezi mzdou a jinými příjmy; pro nyní posuzovanou věc je podstatné, že i § 6 odst. 9 písm. p) zákona o daních z příjmů pracuje pouze s pojmem příjem a nerozlišuje, zda se má jednat o součást mzdy (zda může být jeho poskytnutí přímo navázáno na faktický výkon práce). Již jen z toho je zřejmé, že je rozsudek krajského soudu založen na nesprávném právním názoru, neboť je podle něj rozhodné právě to, že část příspěvku byla poskytována coby součást mzdy. To je přitom zcela irelevantní – příspěvek zaměstnavatele představuje příjem zaměstnance podle § 6 odst. 1 a 3 zákona o daních z příjmů a jedinou otázkou je, zda jsou naplněny podmínky pro uplatnění osvobození od daně, a to bez ohledu na to, zda lze považovat plnění za součást mzdy, či nikoliv.

[21] Aby bylo zajištěno, že bude příjem ve formě příspěvku na životní pojištění či penzijní připojištění sledovat účel, pro který je osvobozen od daně z příjmů, stanovil zákonodárce celou řadu podmínek (příkladmo výplatu plnění z penzijního pojištění po 60 kalendářních měsících a současně nejdříve v roce dosažení věku 60 let zaměstnance). K zamezení nadužívání tohoto institutu stanovil maximální úhrnnou výši osvobozeného příspěvku 30 000 Kč ročně na zdaňovací období let 2015 a 2016 a 50 000 Kč ročně pro zbylá nyní řešená zdaňovací období. Úkolem daňových orgánů tak bylo v zásadě pouze ověřit nepřekročení uvedeného limitu a naplnění podmínek stanovených v § 6 odst. 9 písm. p) body 1.-3. zákona o daních z příjmů.

[22] Žalovanému tedy nelze přisvědčit, že stěžovatelka jednala v rozporu se zákonem, pokud pro účely stanovení daně z příjmů považovala příspěvek na penzijní připojištění či na životní pojištění za osvobozený. Zákon o daních z příjmů totiž nestanoví jako podmínku, že osvobozené příjmy zaměstnance nesmějí být poskytovány jako mzda (či jinak v návaznosti na odvedenou práci), jak dovozuje žalovaný. Na uvedeném nemůže ničeho změnit ani tvrzení žalovaného, že je zavedeným standardem, že zaměstnavatel přispívá na penzijní připojištění či životní pojištění zaměstnance částkou osvobozenou od daně z příjmů, kterou přidává k příspěvku samotného zaměstnance odvedenému na tyto finanční produkty z čisté mzdy zaměstnance (tj. po zdanění).

[23] Takový „zavedený standard“ nemůže vytvořit novou podmínku (odvedení části příspěvku na penzijní připojištění či životní pojištění zaměstnance z jeho čisté mzdy), kterou § 6 odst. 9 písm. p) zákona o daních z příjmů neobsahuje. Vyloučit určitý druh příjmu z osvobození od daně (a tím rozšiřovat okruh zdanitelných příjmů) v rozporu s jasnou dikcí zákona ostatně nemůže ani rozhodovací praxe, 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.*“ Ani případná rozhodovací praxe (resp. žalovaným tvrzený „zavedený standard“) daňových orgánů tedy nemohla založit novou – zákonem nepředvídanou – podmínku pro osvobození od daně z příjmů.

[24] Pokud by zákonodárce považoval za podstatné, aby příspěvek osvobozený od daně neměl přímou vazbu na vykonanou práci (resp. aby se fakticky nejednalo o mzdu), bylo by na něm, aby tuto podmínku v zákoně o daních z příjmů výslovně uvedl – obdobně, jako s účinností od 1. 1. 2026 učinil u tzv. zaměstnaneckých benefitů [srov. § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů ve znění účinném k 1. 1. 2026]. Absenci této podmínky ovšem pouhým výkladem nahradit nelze.

[25] Příjmem stěžovatelčiných zaměstnanců osvobozeným od daně z příjmů je tedy jejich veškerý příjem splňující podmínky pro osvobození podle § 6 odst. 9 písm. p) zákona o daních z příjmů, nikoliv pouze ta část, kterou stěžovatelka zaměstnancům poskytovala „nad rámec“ částky, o kterou se snížila čistá mzda zaměstnanců po ujednání o snížení hrubé mzdy a současného poskytování příspěvku na penzijní připojištění či životní pojištění.

5. Závěr a náklady řízení

[26] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil.

[27] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před tímto soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V dané věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost než obě rozhodnutí žalovaného zrušit a věci mu vrátit k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. rozhodl tak, že sám rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení; v nich bude žalovaný postupovat podle závazného právního názoru vysloveného v tomto rozsudku NSS [srov. § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení § 78 odst. 5 s. ř. s.].

pokračování

[28] V případě, že Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu a současně zruší i rozhodnutí žalovaného správního orgánu podle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (srov. § 110 odst. 3 větu druhou s. ř. s.). Náklady řízení tvoří v tomto případě jeden celek, a Nejvyšší správní soud tak rozhodl o jejich náhradě výrokem vycházejícím z § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka byla ve věci úspěšná, a soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložila.

[29] Stěžovatelčiny náklady řízení jsou v první řadě tvořeny náklady na zastoupení. Pro určení výše nákladů na zastoupení se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“). Některé z úkonů učinil zástupce stěžovatelky přede dnem nabytí účinnosti novely advokátního tarifu provedené vyhláškou č. 258/2024 Sb., a tudíž se odměna za ně stanoví podle advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024 (čl. II vyhlášky č. 258/2024 Sb.). Jedná se o dva úkony právní služby, a to převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024], za něž náleží odměna ve výši 6 200 Kč [3 100 Kč za každý úkon, srov. § 7 bod 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 600 Kč (300 Kč za každý úkon - viz § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024), celkově tedy 6 800 Kč. Za účinnosti advokátního tarifu v aktuálním znění učinil zástupce stěžovatelky jeden úkon právní služby spočívající v podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Při stanovení výše odměny za uvedený úkon vycházel soud z § 7 ve spojení s § 10b odst. 5 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025, podle něhož „[v]e věcech žalob, kasačních stížností a dalších právních věcí projednávaných podle soudního řádu správního, jde-li o rozhodnutí vydané správcem daně, se považuje za tarifní hodnotu a) výše peněžitého plnění nebo cena věci anebo práva, nejvýše však částka 500 000 Kč, nebo b) částka 113 000 Kč, nelze-li hodnotu věci nebo práva vyjádřit v penězích nebo lze-li ji zjistit jen s nepoměrnými obtížemi“. S ohledem na výši doměřených (vyměřených) daňových povinností se v posuzované věci za tarifní hodnotu pro účely stanovení odměny za zastupování považuje částka 500 000 Kč. Odměna za jeden úkon právní služby tedy činí 10 300 Kč. K té je dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu třeba připočíst paušální částku náhrady hotových výdajů ve výši 450 Kč. Za veškeré úkony náleží zástupci stěžovatelky tedy částka 17 550 Kč, která se zvyšuje o DPH ve výši 21 % na částku 21 236 Kč (po zaokrouhlení).

[30] Stěžovatelčiny důvodně vynaložené náklady na řízení se dále stávají ze zaplacených soudních poplatků: 6 000 Kč za žalobu proti dvěma rozhodnutím žalovaného a 5 000 Kč za kasační stížnost, celkem tedy 11 000 Kč.

[31] Žalovaný je tedy povinen zaplatit na náhradě nákladů řízení k rukám stěžovatelčina zástupce celkem 32 236 Kč, a to do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

Poučení:

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

V Brně dne 7. listopadu 2025

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu