

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Jana Kratochvíla a Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **AccArt, s. r. o.**, se sídlem Křižíkova 70, Brno, zastoupená Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2021, č.j. 29 Af 89/2018-68,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2021, č. j. 29 Af 89/2018-68, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Předmětem sporu v této věci je, zda poskytnutí peněžní částky zaměstnanci, ať již předem ve formě zálohy nebo zpětně proplacením účtenky, je osvobozeno od daně z příjmů jako nepeněžní plnění podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku potvrdil svou judikaturu, že v takovém případě se o příjem osvobozený od daně nejedná, a to i když je prokázáno, že peněžní částku zaměstnanec použil na úhradu benefitu v tomto ustanovení uvedeného.

I. Vymezení věci

[2] Dodatečnými platebními výměry Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) dodatečně stanovil žalobkyni k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015, a to v souhrnné výši 160 585 Kč a současně žalobkyni sdělil vznik povinnosti uhradit penále z doměřené daně v souhrnné výši 32 117 Kč. Na základě daňové kontroly totiž dospěl k závěru, že zaměstnanecké benefity, které žalobkyně poskytovala svým zaměstnancům, nebyly poskytovány ve formě nepeněžního plnění osvobozeného od daně dle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů.

Správce daně dospěl k závěru, že tyto zaměstnanecké benefity ve formě příspěvku na zdravotní péči, využití sportovních zařízení nebo kulturní akce byly ze strany žalobkyně jejím zaměstnancům poskytovány jako peněžitá plnění, jež měla být zahrnuta do příjmů ze závislé činnosti jednotlivých zaměstnanců.

[3] Žalovaný rozhodnutími uvedenými v záhlaví tohoto rozsudku změnil výši doměřené daně na 159 100 Kč a penále na 31 820 Kč. Jinak však prvostupňová rozhodnutí potvrdil.

[4] Krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění uvedl, že esencí daného sporu je pojem „nepeněžní plnění" uvedený v § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů. Výkladem tohoto ustanovení se přitom krajský soud již zabýval v rozsudku ze dne 12. 1. 2021, č. j. 31 Ad 8/2019-45. V tomto případě tedy pouze odkázal na odůvodnění tohoto rozsudku a zopakoval, že nepeněžní plnění ve prospěch zaměstnance může mít i podobu, kdy si zaměstnanec službu či zboží definované zákonem pořídí sám a zaměstnavatel mu pouze poskytne účelově vázané finanční prostředky, ať již zálohově nebo oproti již prokazatelně vynaloženým výdajům.

[5] Podle krajského soudu rozlišování mezi peněžním a nepeněžním plněním totiž nelze činit na základě toho, zda jsou zaměstnanci poskytnuty finanční prostředky, neboť při splnění podmínek § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů a naplnění účelu prostředků dle § 6 odst. 9 písm. d) téhož zákona se při popisované variantě poskytnutí nepeněžního plnění ve skutečnosti jedná o dvě operace – přijatá částka není vůbec předmětem daně [jde o plnění dle § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů] a samotný (prokazatelně nefinanční) benefit zaměstnance je od daně osvobozen [jde o plnění dle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů]. Ustanovení § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů pak nevyžaduje, aby zaměstnanec prostředky zaměstnavatele hradil třetí osobě explicitně jménem zaměstnavatele. Rozhodné je, že je vynakládá tak, jako by je vynakládal zaměstnavatel, tj. hradí něco, na co vyčlenil finanční prostředky zaměstnavatel. Z hlediska citovaného ustanovení je lhostejné, zda je třetí osoba s těmito skutečnostmi obeznámena.

[6] Krajský soud dále shledal, že žalovaný nesprávně navýšil odměny jednatelky žalobkyně o příjmy v podobě příspěvků na zaměstnanecké benefity. Žalovaný pochybil, jestliže implicitně rozhodl, že příjem ze zaměstnaneckých benefitů nemůže souviset s pracovněprávním vztahem, pokud jednatelce z tohoto pracovněprávního vztahu v období 1/2013 až 8/2014 neplynuly žádné příjmy. Čerpání rodičovské dovolené, tedy překážka v práci na straně zaměstnance, nevylučuje, aby i v takovém období byly tomuto zaměstnanci zaměstnavatelem poskytovány benefity.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[7] Žalovaný (stěžovatel) se proti rozsudku krajského soudu bránil kasační stížností. Trvá na tom, že nepeněžní plnění osvobozené od daně z příjmů dle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů nemůže mít za žádných okolností povahu peněžní částky vyplacené zaměstnanci. Krajský soud tedy rozhodl v rozporu se zákonem.

[8] Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, jak krajský soud posoudil jeho hodnocení zaměstnaneckých benefitů jednatelky žalobkyně. Zdůraznil, že interní směrnice žalobkyně nepočítá s poskytováním benefitů zaměstnancům na rodičovské dovolené.

pokračování

[9] Žalobkyně navrhla zamítnutí kasační stížnosti. Ztotožnila se s názorem krajského soudu, že podstatné je faktické čerpání účelově určených služeb či zboží zaměstnancem, nikoliv forma úhrady.

III. Právní hodnocení

III.1 Výklad § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů

[10] Jádrem sporu mezi účastníky je výklad § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů. Podle něj jsou od daně z příjmů osvobozeny

> *nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci nebo jeho rodinnému příslušníkovi z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě*
>
> *1. pořízení zboží nebo služeb zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru od zdravotnických zařízení, pořízení zdravotnických prostředků na lékařský předpis a použití vzdělávacích nebo rekreačních zařízení; při poskytnutí rekreace a zájezdu je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za zdaňovací období,*
>
> *2. použití zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školy podle školského zákona, knihovny zaměstnavatele, tělovýchovných a sportovních zařízení,*
>
> *3. příspěvku na kulturní nebo sportovní akce,*
>
> *4. příspěvku na tištěné knihy, včetně obrázkových knih pro děti, mimo knih, ve kterých reklama přesahuje 50 % plochy,*

[11] Krajský soud měl za to, že toto ustanovení je nutno vyložit tak, že nebrání tomu, aby zaměstnanec zde uvedené benefity hradil sám a zaměstnavatel mu je proplatil buď předem formou zálohy, nebo poté na základě doložení účtenky. Přitom odkázal na svůj rozsudek ze dne 12. 1. 2021, č. j. 31 Ad 8/2019-45, kde se touto otázkou již zabýval. Tento rozsudek krajského soudu byl již předmětem přezkumu Nejvyšším správním soudem. Ten se v rozsudku ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Ads 31/2021-28, s tímto výkladem krajského soudu neztotožnil a rozsudek krajského soudu zrušil. Nejvyšší správní soud nemá důvod se v nyní posuzované věci od tohoto svého názoru odchýlit. Níže proto pouze zopakuje hlavní důvody tohoto rozhodnutí a v podrobnostech odkazuje na odůvodnění citovaného rozsudku, se kterým se ztotožňuje.

[12] Výklad krajského soudu nepřípustně stírá rozdíl mezi účelem plnění a formou, ve které bylo plnění poskytnuto a akcentuje především vymezený účel. Takový přístup však neodpovídá platné právní úpravě. Je pravdou, že při posuzování poskytovaného plnění je v souvislosti s nepeněžitým plněním třeba zkoumat účel, k jakému je plnění poskytnuto, nicméně tento předpoklad není jediný. Podstatou nepeněžitého plnění je kromě omezeného účelu, na který je poskytován, i právě ona forma, ve které je poskytnut. Z povahy věci je za nepeněžité 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, kdy zaměstnavatel hradí peněžní částku osobě odlišné od zaměstnance a jeho

rodinného příslušníka (pokud není poskytovatelem rekreačního zařízení přímo zaměstnavatel), a tato osoba poskytne těmto osobám určitou výhodu či službu.

[13] V nyní posuzovaném případě benefit zaměstnavatel zaměstnanci poskytoval prostřednictvím třetí osoby. V tomto kontextu se právě uvedený názor Nejvyššího správního soudu vztahuje jak na situace, kdy je zaměstnanci na úhradu benefitů vyplacena předem peněžní záloha, tak i na situace, kdy je mu zpětně proplacen účet za benefity. V obou případech není splněna podmínka formy poskytování benefitů. Tedy, že peněžní částku zaměstnavatel neposkytuje na účet zaměstnance, ale vždy přímo osobě odlišné od zaměstnance.

[14] Krajský soud tedy i v této věci dospěl k nesprávnému závěru ohledně výkladu podmínek pro uplatnění § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů.

III. 2 Zdanění zaměstnaneckých benefitů jednatelky žalobkyně

[15] V daném případě lze podstatu sporu mezi účastníky shrnout následovně. Jednatelka žalobkyně měla se žalobkyní uzavřenou také pracovní smlouvu. V období 1/2013-8/2014 však byla na rodičovské dovolené a z této zaměstnanecké smlouvy ji neplynul žádný příjem. V tomto období její příjem od žalobkyně činila měsíčně odměna jednatelky ve výši 2 499 Kč a příjem na základě dohody o provedení práce ve výši 10 000 Kč. V tomto období jednatelka byla příjemkyní různých zaměstnaneckých benefitů. V momentě, kdy se správce daně rozhodl, že poskytnuté „zaměstnanecké benefity“ nejsou od daně osvobozeny, vznikla otázka, k jakému příjmu tento příjem přiřadit pro účely zdanění. Jednalo se přitom o příjem podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů (příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle písmen a) až c) tohoto ustanovení). Finanční orgány tyto příjmy přiřadily k odměně jednatelky. To mělo za následek, že základ daně navýšily o 25 % pojistného na sociální pojištění (tzv. superhrubá mzda) jak z hodnoty „benefitů“, tak odměny jednatelky. Přitom z odměny jednatele do výše 2 500 Kč se sociální pojištění neodvádělo. Odměna jednatelky v součtu s „benefity“ však částku 2 500 Kč přesáhla.

[16] Krajský soud tento postup nepovažoval za zákonný. Žalovanému vytkl, že nemůže autoritativně určit, se kterou závislou činností příjem dle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů souvisí. Především však uvedl, že v rozhodnutí žalované je implicitní předpoklad, že zaměstnanec na rodičovské dovolené, kterému neplyne z pracovní smlouvy příjem, nemůže pobírat ani příjem s tímto pracovněprávním vztahem související. To však považoval za chybný předpoklad, neboť ze zákona neplyne, že by z těchto činností musel plynout příjem v době, kdy plyne poplatníkovi související příjem dle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů.

[17] Nejvyšší správní soud konstatuje, že s touto argumentací krajského soudu kasační stížnost stěžovatele nepolemizuje. Stěžovatel argumentuje, že poskytování benefitů osobám na rodičovské dovolené nebylo v souladu s vnitřní směrnicí žalobkyně. V tomto ohledu se tak jeho argumentace míjí s důvody rozhodnutí krajského soudu. Kasační stížnost je přitom opravný prostředek proti rozhodnutí krajského soudu (§ 102 soudního řádu správního). Je

tedy třeba, aby stěžovatel cíleně reagoval právě na rozhodnutí krajského soudu a krajským soudem vyslovené závěry. Nicméně k samotné argumentaci stěžovatele lze uvést následující.

[18] Argumentace vnitřní směrnicí žalobkyně pro poskytování nepeněžních benefitů zaměstnanců v odůvodnění napadeného rozhodnutí není obsažena. Krajský soud tedy mohl důvodně předpokládat, že důvodem pro nezdanění benefitů jako samostatného příjmu souvisejícího s pracovněprávním vztahem bylo, že dané zaměstnankyni žádný příjem neplynul. V momentě, kdy jí totiž plynul (od 9/2014), tak benefity byly správcem daně přiřazeny k příjmům z pracovní smlouvy. Názor stěžovatele, že poskytování nepeněžních benefitů se musí zakládat na nějakém vnitřním předpisu nemá oporu v právní úpravě. Stěžovatel žádný právní předpis v tomto kontextu necituje. Se stěžovatelem lze souhlasit, že diskriminace při poskytování zaměstnaneckých benefitů je nepřípustná. Otázka diskriminace však nemá vazbu na otázku danění benefitů.

[19] Nejvyššímu správnímu soudu také není jasné, proč je pro stěžovatele podstatné, zda interní směrnice žalobkyně předvídala poskytování zaměstnaneckých benefitů zaměstnancům na rodičovské dovolené, když podstatou rozhodnutí stěžovatele bylo, že ve skutečnosti se o zaměstnanecké benefity nejednalo.

[20] Obecně k příjmům podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů lze uvést, že jedinou podmínkou, kterou je nutno splnit, je okolnost, že takovýto druh plnění musí být poskytnut v souvislosti s výkonem závislé činnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 7 Afs 29/2005-91). Pro tento typ příjmů není nutné, aby byl vyplácen ve stejné době, jako některý z příjmů podle písm. a) až c) tohoto ustanovení. Toto ustanovení se uplatní i v případě příjmů souvisejících s *budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti*. Nakonec typickým příkladem příjmů podle tohoto ustanovení je příjem fyzické osoby od bývalého zaměstnavatele, u něhož již tato osoba závislou činnost nevykonává.

[21] Tyto kasační námitky stěžovatele tedy důvodné nejsou.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 soudního řádu správního rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 soudního řádu správního).

[23] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první soudního řádu správního).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. srpna 2023

David Hipšr
předseda senátu