



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupíčkové v právní věci žalobce: **RIM CZ Service, s. r. o.**, se sídlem Mánesova 885, Tlumačov, proti žalované: **Česká správa sociálního zabezpečení**, se sídlem Křížová 1292/25, Praha, v řízení o kasační stížnosti žalované proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 1. 2021, č. j. 31 Ad 8/2019-45,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 1. 2021, č. j. 31 Ad 8/2019-45, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 1. 7. 2019, č. j. 47000/007297/19/47091/010/KK-96/2019/PVM2 (dále též „napadené rozhodnutí“) žalovaná podle § 90 odst. 5 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „správní řád“), zamítla odvolání žalobce a potvrdila platební výměr ze dne 10. 5. 2019, č. 26/179/19/775, č. j. 47014/028733/19/010/BJ (dále též „platební výměr“), jímž byla žalobci jakožto zaměstnavateli uložena povinnost uhradit dlužné pojistné ve výši 1 890 Kč a penále ve výši 219 Kč.

II.

[2] Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který jí vyhověl v záhlaví označeným rozsudkem (dále též „napadený rozsudek“), a rozhodnutí žalované zrušil a věc jí vrátil k dalšímu řízení. V podané žalobě žalobce namítal, že žalovaná svévolně zachází s terminologií obsaženou v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“). Zákon o daních z příjmů nerozlišuje žádné kategorie plnění, jak tvrdí

žalovaná. Považuje za bezpředmětné zjišťovat, z jakých prostředků bylo nepeněžní plnění ve formě rekreace nebo zájezdu poskytnuto. Namítal, že není jasné, jakým způsobem došla žalovaná k závěru, že poskytnuté příspěvky jsou peněžním plněním.

[3] Krajský soud uvedl, že žalovaná zjevně vychází z toho, že jakmile zaměstnanec obdrží od zaměstnavatele finanční částku, jde o peněžní plnění, přičemž tento názor považuje za chybný. Ačkoliv zákon o daních z příjmů používá spojení „peněžní plnění“ a „nepeněžní plnění“, tyto pojmy nedefinuje, v kontextu zákona nelze využít ryze gramatického (jazykového) výkladu těchto pojmů, neboť takový výklad by popíral smysl právní úpravy a její historický vývoj.

[4] Konstatoval, že již ze samotného § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů je zcela zřejmé, že nepeněžním plněním není myšleno vždy pouze samotné pořízení určité věci či služby přímo zaměstnavatelem a jejich následné poskytnutí zaměstnanci, nýbrž také poskytnutí příspěvku na určité zboží či služby. V případě pořízení zdravotnických prostředků na předpis je jiná možnost z povahy věci vyloučena. Stejný závěr dovodil i z § 25 odst. 1 písm. h) téhož zákona, z něž má plynout, že poskytnutí příspěvku je jednou z forem nepeněžního plnění. Souhlasil s žalobcem v tom, že § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů má přímou vazbu na § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, neboť fakticky vede k tomu, že je lhotečné, z jakých zdrojů je příspěvek poskytován, neboť je v každém případě poskytován na vrub daňově neuznatelných výdajů. Zakotvení § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů považuje za nepřímou novelizaci § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů. Ačkoliv bod 1. citovaného ustanovení hovoří toliko o nepeněžním plnění ve formě pořízení zboží či služby, shodný daňový režim nutně musí mít také nepeněžní plnění ve formě poskytnutí příspěvku za shodným účelem.

[5] Nadto poukázal na ustanovení § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů, z něhož vyplývá, že ne každou finanční částku, kterou zaměstnanec od zaměstnavatele obdrží, je možné považovat za příjem zaměstnance, který by byl předmětem daně (např. částky na úhradu prokazatelných výdajů zaměstnance aj.). Vždy je nutno zjišťovat, za jakým účelem byla tato finanční částka poskytnuta. Uzavřel, že nepeněžní plnění ve prospěch zaměstnance může mít formu jak poskytnutí osobně pořízené služby či zboží definovaných zákonem, tak poskytnutí příspěvku na tento účel, tj. fakticky poskytnutí téhož benefitu formou účelově vázaných finančních prostředků, ať již zálohově nebo oproti již prokazatelně vynaloženým výdajům. Rozhodné pak je, že zaměstnanec vynakládá poskytnuté prostředky způsobem, jak je vyčlenil zaměstnavatel. U poskytnutí příspěvku se jedná o dvě operace – přijatá částka není vůbec předmětem daně [jde o plnění dle § 6 odst. 7 písm. c) ZDP] a samotný benefit zaměstnance je od daně osvobozen [jde o plnění dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP]. Krajský soud tak zhodnotil, že jsou splněny všechny podmínky pro osvobození tohoto příjmu od daně z příjmů, a tento příjem tedy není součástí vyměřovacího základu dle § 5a ve spojení s § 5 odst. 1 zákona o pojistném na sociální zabezpečení.

III.

pokračování

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalovaná (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[7] V první řadě namítá, že v řešeném případě se jedná o zaměstnanecké benefity, tedy plnění, které nepředstavuje zákonnou povinnost zaměstnavatele. Stěžovatelka se neztotožňuje s argumentací krajského soudu poukazující na § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů. Uvedené ustanovení nepojednává o finančních částkách, ze kterých by měl zaměstnanec prospěch, jako je tomu právě u zaměstnaneckých benefitů, které jsou poskytovány nad rámec vyplácené mzdy. Tyto částky jsou pak záměrně zákonodárcem vyjmuty z režimu příjmů ze závislé činnosti.

[8] Nesouhlasí s názorem krajského soudu, že faktická forma poskytnutí příspěvku není zcela relevantní. Je zřejmé, že v případě, kdy zaměstnanec od zaměstnavatele obdrží finanční částku, jedná se o peněžní plnění. Je přesvědčena, že nepeněžní charakter poskytovaného plnění je zde zřejmý již z formy poskytovaného plnění – zaměstnavatel poskytuje rekreaci. Přitom uvádí, že za nepeněžní plnění lze považovat případy, kdy zaměstnavatel hradí peněžní částku osobě odlišné od zaměstnance, aby tato poskytla zaměstnanci určitou výhodu (prostřednictvím vystavené faktury). Za nepeněžní plnění lze rovněž považovat poukázky na odběr služby či jiných plnění obdobného charakteru (nesměnitelné za peníze). Ani § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů nemění vymezení nepeněžitého plnění, pouze upravuje výčet daňově uznatelných výdajů zaměstnavatele. Stěžovatelka proto nesdílí názor, že zakotvení tohoto ustanovení je nepřímou novelou ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů. Jedná se o jiné instituty daně z příjmů, a to daňově uznatelného výdaje zaměstnavatele a osvobození od daně z příjmů ze závislé činnosti. Nadto stěžovatelka dále uvádí, že z rozsudku není zřejmé, co je myšleno „zakotvením § 25 odst. 1 písm. h) ZDP“, neboť § 25 odst. 1 písm. h) byl již obsažen v zákoně o daních z příjmů v původním znění. Pravděpodobně je myšleno znění uvedeného ustanovení s účinností od 1. 1. 2008. Jedná se o jednu ze změn, která měla dopad do zaměstnaneckých benefitů. Navrhovanou úpravou v roce 2009 se dle důvodové zprávy sjednotilo posuzování výdajů (nákladů) na straně zaměstnavatele při poskytování rekreací a zájezdů s obecně platným pravidlem pro používání rekreačních zařízení. Ani jednu z uvedených novelizací nepovažuje stěžovatelka za nepřímou novelu ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů. V intencích uvedeného nelze dovozovat, že poskytnutí finančního příspěvku na rekreaci zaměstnavatelem zaměstnanci je nepeněžním plněním, které je osvobozeno od daně z příjmů.

[9] Neztotožňuje se ani s názorem, že se v daném případě jedná o opomenutí zákonodárce. Jako příklad uvádí, že dle ustanovení § 6 odst. 9 písm. b) zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2020 byla od daně z příjmů osvobozena hodnota stravování poskytovaného jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci závodního stravování zajišťovaného prostřednictvím jiných subjektů. Jedná se tedy ze strany zaměstnavatele o příspěvek na stravování, který byl zohledněn jako daňově uznatelný výdaj. Od 1. 1. 2021 je tímto daňově uznatelným výdajem příspěvek na stravování poskytovaný jako nepeněžní plnění a dále peněžitý příspěvek na stravování. Zákonodárce výslovně rozlišuje příspěvek na stravování poskytovaný ve formě nepeněžního plnění (stravenek) a příspěvek na stravování

poskytovaný ve formě peněžní, což přisvědčuje výkladu peněžní versus nepeněžní plnění zastávaného stěžovatelkou. Dle stěžovatelky nelze vyplňovat tvrzené opomenutí zákonodárce aplikací veřejnoprávních norem podle analogie a rozšiřujícím výkladem, který mění podstatu pojmu nepeněžní plnění. Rozšířením skupiny příjmů osvobozených od daně by došlo k rozšíření nad vyjádřený úmysl zákonodárce. S ohledem na shora uvedené navrhl, aby kasační soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[10] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti předně uvedl, že spor je zapříčiněn rozdílným pohledem na výklad zákona, kdy pohled žalobce a soudu je více věcný, logický a komplexní, naproti tomu pohled stěžovatelky je výlučně formalistický a blíží se tradičnímu vidění právních norem ze strany správních orgánů.

[11] Ke stěžovatelkou tvrzenému nesprávnému užití § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů krajským soudem žalobce uvádí, že aplikace tohoto ustanovení na pořízení zaměstnaneckých benefitů nepopírá systematiku zákona. V zákoně nejsou uvedena žádná omezení platnosti tohoto ustanovení na „zákonné výdaje zaměstnavatele“ a stejně tak zde není uvedeno, že na pořizování zaměstnaneckých benefitů by se nevztahovalo.

[12] K tvrzení, že zaměstnanecké benefity lze kategoricky třídit podle toho, zda jde o plnění peněžní nebo nepeněžní povahy zdůrazňuje, že zákon o daních z příjmů žádné kategorie ani skupiny plnění tak jak je chápe stěžovatelka, nedefinuje. Souhlasí s názorem soudu, že podmínka nepeněžního plnění je splněna použitím na účel, ke kterému byly prostředky poskytnuty, a způsob vypořádání závazku z druhé strany na tuto skutečnost nemůže mít žádný vliv. Žalobce současně poukazuje na to, že § 6 odst. 9 písm. d) bod 1 zákona o daních z příjmů hovoří o formách plnění, z nichž pouze u jediné zákon jasně říká, kým může být tato forma plnění poskytnuta, a to jsou zdravotnická zařízení. U dalších dvou žádná podobná podmínka není. K teorii o fakturách s odkazem na své odvolání a podanou žalobu dodává, že tuto bez dalšího nelze přijmout, neboť vede k neomluvitelné diskriminaci pracovníků, kteří nechtějí svoji rekreaci realizovat prostřednictvím cestovní kanceláře.

[13] Ke stěžovatelčině odmítání, že by novelizace § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů měla jakýkoliv dopad na § 6 odst. 9 písm. d) téhož zákona uvádí, že tomuto závěru nelze přisvědčit, neboť § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů zohledňuje režim zdanění podle toho, jak je tento výdaj uplatněn na straně zaměstnavatele. Řeší tedy úplně stejnou věc jako § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů. Oba se zabývají daňovou uznatelností výdajů spojených s pořízením nepeněžního plnění v podobě poskytnutí možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, kdy tyto výdaje jsou nedaňové.

[14] Konečně uvádí, že v řízení nedošlo k rozšíření příjmů, které nebudou podléhat dani z příjmů. Souhlasí s tím, že účel poskytnutí uvedeného benefitu zajišťuje vydání poukázky, nicméně v tu chvíli jde o plnění poskytnutá zaměstnanci nebo rodinnému příslušníkovi a využití tohoto benefitu oprávněnou osobou nelze poskytnutím poukázky vystavené na

pokračování

doručitele zabezpečit. V této souvislosti se vyjádřil i k argumentaci stěžovatelky, která na projednávanou věc aplikuje režim zdanění v oblasti stravování. V kontextu uvedeného uvádí, že dříve byl zaměstnanec při poskytnutí příspěvku v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů povinen prokázat, že k poskytnutí plnění došlo, přičemž novela zákona umožňuje poskytnout namísto stravování zaměstnanci peněžní příspěvek, u něhož se nesleduje, za jakým účelem ho zaměstnanec použil. S ohledem na shora uvedené navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

V.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] Podstatou sporu je otázka, zda je peněžní příspěvek na dovolenou (resp. rekreaci či zájezd) vyplacený zaměstnanci alternativně: v penězích na pokrytí jeho výdajů prokazatelně vynaložených za tímto účelem osvobozen od daně z příjmů na základě § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, a není tudíž součástí vyměřovacího základu dle § 5a ve spojení s § 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pojistném na sociální zabezpečení“).

[18] Podle § 5 odst. 1 zákona o pojistném na sociální zabezpečení platí, že *vyměřovacím základem zaměstnance pro pojistné na důchodové pojištění je úhrn příjmů, které jsou nebo by byly, pokud by podléhaly zdanění v České republice, předmětem daně z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů a nejsou od této daně osvobozeny a které mu zaměstnavatel zúčtoval v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na nemocenském pojištění.*

[19] Podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů jsou od daně z příjmů mimo jiné *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 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 20000 Kč za zdaňovací období.*

[20] Podle § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů *za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě příspěvku na kulturní pořady, zájezdy, sportovní akce a tištěné knihy, včetně obrázkových knih pro děti, mimo knih, ve kterých reklama přesahuje 50 % plochy ani ve formě 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.*

[21] Krajský soud postavil argumentaci primárně na tom, že žalobcem poskytnuté peněžní prostředky ve výši 3 000 Kč na účet jeho dvou zaměstnanců představují z pohledu zákona o daních z příjmů tzv. „nepeněžité plnění“, ačkoliv bylo poskytnuto v penězích, a to přímo na účet uvedených zaměstnanců. Konstatoval, že nepeněžním plněním není míněno vždy pouze samotné pořízení určité věci či služby přímo zaměstnavatelem a jejich následné poskytnutí zaměstnanci (jak explicitně uvádí zákonné znění předmětného ustanovení), nýbrž také poskytnutí příspěvku na určité zboží či služby, a to buď hotovostním, nebo bezhotovostním způsobem přímo zaměstnanci. Shodně se žalobcem přitom poukázal na poskytnutí příspěvku na pořízení zdravotnických prostředků na předpis, u něhož předpokládá, že jiná možnost, než poskytnout finanční příspěvek přímo zaměstnanci, je vyloučena. Přitom uvedl, že z § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů plyne, že poskytnutí příspěvku je jednou z forem nepeněžního plnění.

[22] S tímto závěrem Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit. Ze zákona o daních z příjmů neplyne závěr, který by podporoval úvahy krajského soudu. Ze znění § 6 odst. 9 písm. d) bodu 1 plyne, že pro osvobození od daně z příjmů u poskytnutí rekreace je nutné splnění následujících předpokladů: 1) jedná se o nepeněžité 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) na poskytnutí rekreace a zájezdu zaměstnanci. Je na zákonodárci, aby vymezil předpoklady, které je třeba pro osvobození od daně z příjmů splnit. I při vymezení uvedených předpokladů je však třeba nadále rozlišovat, zda se jedná o zákonný požadavek formy, v níž musí být plnění poskytnuto nebo o vymezení účelu, ke kterému bylo poskytnuto. Předmětné ustanovení je v tomto ohledu nepřesné, pokud v závěru návětí hovoří o formě, ačkoli minimálně v některých ze čtyř následně uvedených případů jde zřetelně nikoli o formu, ale o účel, pro který bylo plnění v (nepeněžní) formě poskytnuto.

[23] V projednávané věci nebyl splněn již první předpoklad, a to forma poskytnutého plnění. Výklad krajského soudu v podstatě 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 (jak již bylo uvedeno) 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 směřitelné za peníze či jiné obdobné prostředky či plnění. Zákon o daních z příjmů sice tento pojem blíže nedefinuje, nicméně tento se jeví naprosto jednoznačným. Pokud zákon o daních z příjmů pracuje v § 6 odst. 9 písm. h) s pojmem „peněžité plnění“ v souvislosti s přímou platbou za výstrojní a proviantní náležitosti poskytované příslušníkům ozbrojených sil, lze dovodit, že zákon předpokládá, že zaměstnavatel poskytne zaměstnanci finanční obnos, přičemž tento příspěvek je od daně osvobozen, ačkoliv se jedná o platbu zaměstnavatele přímo na účet zaměstnance. Pokud naopak v § 6 odst. 9 písm. d) téhož zákona používá pojem „nepeněžité plnění“, nelze pod tento pojem podřadit naprosto totožnou formu poskytnutí příspěvku. Žalobce při výkladu těchto pojmů pracuje primárně s pojmem „poskytnutí příspěvku“, přičemž jej ve smyslu

pokračování

§ 6 odst. 9 písm. d) v kombinaci s § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů, považuje i za finanční částku, resp. zaměstnanecký benefit, u nějž není podstatné, komu je (přímo) poskytován, a v jaké formě, nýbrž za jakým účelem. Z toho důvodu má za to, že pokud poskytl tento příspěvek za určitým účelem, prolamuje tím hranici mezi peněžním plněním (jehož charakter odvozuje od toho, že u něj není dán účel jeho poskytnutí) a nepeněžním plněním (jehož charakter je určen tím, že je omezeno na určitý účel).

[24] Povahu nepeněžitého plnění posuzoval již Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 29. 3. 2018, č. j. 57 A 29/2017-54, kde se zabýval povahou poukázek Flexipass. V uvedeném rozsudku soud mimo jiné dospěl k závěru, že poukázku Flexipass lze považovat za nepeněžní plnění v případě, že tato bude užita k určenému účelu a za podmínky, že ji bude zaměstnavatel hradit z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění nebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Stejný názor zastává i Generální finanční ředitelství ve svých metodických pokynech. Z uvedeného je patrné, že ačkoliv je účel poskytnutí finančních prostředků důležitý, nelze opomenout, že je třeba zajistit jeho dodržování. Nejvyšší správní soud aprobuje, že poskytnutí plnění formou účelově vázaných poukázek lze považovat za nepeněžité 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, resp. formou poskytnutí tohoto benefitu. 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. U poukázek dochází ke standardní situaci, kdy zaměstnavatel zpravidla prostřednictvím třetí strany poskytne zaměstnanci určitý benefit, který je svým způsobem již „hotovou“ službou. Z povahy tohoto benefitu není pochyb o tom, že se jedná o benefit nepeněžní povahy.

[25] Pokud by však bylo stejnou optikou nahlíženo na poskytnutí finanční částky přímo na účet zaměstnance, nelze dospět ke stejnému závěru jako u poukázek. Za předpokladu, že zaměstnavatel poskytne k výplatě určitou finanční částku, ač určenou ke konkrétnímu účelu, není plnění tohoto účelu v okamžiku jeho poskytování nijak zajištěno a je čistě na vůli zaměstnance, zda tyto peníze „navíc“ využije právě k rekreaci. Není podstatné, že v tomto případě k faktickému využití k rekreaci došlo (zda byly opravdu využity přímo poskytnuté prostředky na rekreaci k rekreaci, nebo byla rekreace hrazena z jiných prostředků daného zaměstnance, nelze s ohledem na povahu peněz zjistit). V podstatě dochází k tomu, že je-li plnění poskytnuto ve formě finančních prostředků, není dispozice s nimi nijak fakticky omezena a jedná se o standardní součást mzdy, tedy o zdanitelný příjem podléhající zdanění a sociálnímu pojištění. V projednávané věci tak musí být částka 3 000 Kč připočtena zaměstnanci ke zdanitelné mzdě pro účely stanovení zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti a současně bude zahrnuta do vyměřovacího základu zaměstnance pro odvod pojistného (§ 5a ve spojení s § 5 odst. 1 zákona o pojistném na sociálním zabezpečení). Těmto závěrům odpovídá i příslušná komentářová literatura, v níž se uvádí, že peněžní příplatky „nejsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny, jsou zdaňovaným dílčím základem daně, součástí obecného základu daně zaměstnance. Zaměstnavatel má dvě zákonné možnosti - buď bude takový peněžní příspěvek vyplácet ze sociálního fondu, nebo, což je hospodářsky racionálnější, bude příspěvek vyplácet jako

pracovníprávní nárok, tedy daňově účinný výdaj.“ (srov. Pelc, V. *Zákon o daních z příjmů*. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, 1403 s.)

[26] S ohledem na shora uvedené lze uzavřít, že za nepeněžní plnění lze v tomto smyslu 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 (a to jak do budoucna, tak za určitých okolností i zpětně). Jedině tak lze dosáhnout toho, že „zaměstnavatel poskytne rekreaci“ – zaměstnavatel poskytne nebo zařídí již hotovou službu, kterou je rekreace nebo zájezd. Na uvedeném závěru nic nemění ani soudem uváděný § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů, neboť ten pouze upravuje výčet daňově uznatelných výdajů zaměstnavatele, tj. daňové ošetření daného nákladu na straně zaměstnavatele. Nelze tak souhlasit se závěrem krajského soudu, že uvedené ustanovení je nepřímou novelou § 6 odst. 9 písm. d) téhož zákona. Ačkoliv spolu tato dvě ustanovení souvisí, 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. V projednávané věci tedy žalobce poskytl zaměstnancům peněžní příspěvek na rekreaci, což je třeba považovat za zdanitelný příjem, a tento výdaj byl na straně zaměstnavatele výdajem daňově uznatelným. Nelze bez dalšího dospět k závěru, že z § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů plyne, že poskytnutí finančního příspěvku na rekreaci zaměstnavatelem přímo zaměstnanci je nepeněžním plněním, které je osvobozeno od daně z příjmů. Tento závěr z uvedeného ustanovení neplyne, ani nemá oporu v jiné části zákona.

[27] Nelze přijmout ani závěr krajského soudu, v němž dovozuje povahu finančního příspěvku jakožto nepeněžitého plnění z povinnosti zaměstnavatele poskytnout zaměstnanci na *pořízení zdravotnických prostředků na lékařský předpis* benefit v podobě finančního obnosu, neboť jiná forma je vyloučena. Nejvyššímu správnímu soudu není zcela zřejmé, jakým způsobem k takovému závěru krajský soud dospěl, neboť z napadeného rozsudku a spisového materiálu se jeví, že tento argument bez dalšího převzal od žalobce, aniž by blíže upřesnil, z jakého důvodu jej považuje za pravdivý. I v případě zdravotnických potřeb na předpis je možné nechat si ve specializované prodejně zdravotnických potřeb vystavit fakturu, která bude následně zaměstnavatelem proplacena. Není proto zřejmé, z jakého důvodu krajský soud přisvědčil argumentaci žalobce a rozšířil výklad tohoto ustanovení nad rámec jeho smyslu a účelu.

[28] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje i se stěžovatelčinou námitkou stran nevhodného podpůrného užití § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů. Tento hovoří o částkách přijatých zaměstnancem zálohově od zaměstnavatele, aby je jménem zaměstnavatele vydal, nebo částkách náhrad za prokázané výdaje ze strany zaměstnance, které jsou ve prospěch zaměstnavatele (jako by je vynaložil sám zaměstnavatel), z nichž nemá žádný prospěch. O tato plnění se však v projednávané věci nejedná. Žalobce zaměstnancům neposkytl žádné zálohové platby, náhrady za prokázané výdaje ani z ničeho neplyne, že by zaměstnavatel zaměstnance pověřil k nákupu jeho jménem. Z toho důvodu nelze ani uvažovat o možnosti uplatnění tohoto ustanovení. Žalobce zaměstnancům poskytl zaměstnanecký benefit (jak to sám nazývá), tedy určitou výhodu poskytnutou nad rámec mzdy, ze které má zaměstnanec nějaký prospěch. Aplikaci uvedeného ustanovení

pokračování

tak brání to, že na jedné straně stojí poskytnutí zaměstnaneckého benefitu osvobozeného od daně podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů oproti druhé straně, která podle § 6 odst. 7 písm. c) téhož zákona není považována za příjem ze závislé činnosti a není předmětem daně, neboť se jedná o částku poskytnutou zaměstnanci zaměstnavatelem, aby jeho jménem uhradil zboží či službu přímo nebo nepřímo související s jeho činností. Účel poskytnutí finančních částek podle odst. 7 je tak zcela odlišný od účelu poskytnutí plnění dle odst. 9.

[29] Stěžovatelka také zcela přiléhavě argumentuje poukazem na novelizovanou úpravu příspěvku na stravování, kdy zákoník práce pracuje jak s příspěvkem v peněžní, tak v nepeněžní formě, což se následně odráží v § 6 odst. 9 písm. b) zákona o daních z příjmů. Za nepeněžité plnění se typicky považují stravenky (obdoba jiných poukázek poskytovaných k určitému účelu). S účinností od 1. 1. 2021 byl novelizován § 24 odst. 2 písm. j) bod 4, který připouští příspěvek zaměstnavatele na stravování jak v nepeněžní podobě, tak v podobě peněžitého příspěvku na stravování. Výslovně je zde rozlišeno, že se jedná o dvě různé a nezaměnitelné formy plnění, což přisvědčuje shora vysloveným závěrům. Pokud by byl přijat závěr krajského soudu o rozšíření výkladu pojmu „nepeněžité plnění“ i na poskytnutí finančních prostředků (nad vyjádřený úmysl zákonodárce), nebylo by třeba žádných novelizací v této oblasti, neboť by bylo lze obdobné situace řešit pouhým rozšiřujícím výkladem. Rozšíření této uzavřené skupiny osvobozených příjmů bez opory v platné právní úpravě, je však nepřijatelné.

[30] Je proto třeba uzavřít, že sporné plnění je plněním peněžitým, čímž nemohly být splněny podmínky pro osvobození od daně z příjmů ve smyslu § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů.

[31] Pro shora uvedené Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. 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 s. ř. s.).

[32] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 15. listopadu 2022

David Hipšr
předseda senátu