



Generální finanční ředitelství
Lazarská 7, 117 22 Praha 1



GFR07037925
ESS

Sekce metodiky daní

Č.j.: 69636/25/7100-10114-709494

Informace k upravenému znění § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů s cílem odlišení daňového režimu zaměstnaneckých benefitů od naturální mzdy a obdobných plnění zaměstnavatele zaměstnancům

1. Úvod

Generální finanční ředitelství vydává tuto informaci v reakci na změnu ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) provedenou návrhem zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o jednotném měsíčním hlášení zaměstnavatele, přijatým Poslaneckou sněmovnou ve znění schváleném Senátem Parlamentu České republiky.

Novelizace předmětného ustanovení reaguje na judikaturu Nejvyššího správního soudu (viz rozsudky č. j. 6 Afs 354/2023-48 ze dne 11. října 2024 a č. j. 5 Afs 295/2023-67 ze dne 14. října 2024), ze které vyplývá, že stávající právní úprava umožňuje uplatnění osvobození od daně z příjmů fyzických osob i u těch příjmů, které mají charakter naturální mzdy, resp. odměny za výkon práce.

Záměrem zákonodárce však nikdy nebylo zakotvit v zákoně o daních z příjmů odlišný daňový režim mzdy, platu či jiné odměny za výkon práce podle toho, zda je zaměstnanci vyplácena v peněžitě nebo v jiné formě. Při formulování pravidel v zákoně o daních z příjmů byla dlouhodobě uplatňována základní konstrukce zdanění příjmů ze závislé činnosti, podle níž jsou od daně osvobozena plnění dobrovolně poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům nad rámec běžné mzdy, platu či odměn z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, která zároveň směřují do zákonem vyjmenovaných oblastí naplňujících určité celospolečenské zájmy (vzdělání, kultura, sport, zdravotní prevence apod.). Výjimka ze zdanění příjmů ze závislé činnosti v podobě osvobození se tedy vždy měla vztahovat na tzv. zaměstnanecké benefity.

Novelizovaná úprava má proto za cíl pro účely uplatňování osvobození příjmů zaměstnanců výslovně odlišit zaměstnanecké benefity od takových druhů příjmů, které jsou vázány na pracovní výkon zaměstnance, ať už jsou poskytovány v jakékoliv formě.

2. Změna ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů

Předchozí znění § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů stanovilo, že od daně z příjmů fyzických osob jsou osvobozena „**nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci**“, pokud splňují další zákonné podmínky. Nově toto ustanovení obsahuje

dovětek, který blíže specifikuje povahu nepeněžních plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci, která jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozena, jako „**nepeněžní plnění, která nejsou mzdou, platem, odměnou ani náhradou za ušlý příjem**“.

Z novelizovaného znění ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů tak již jednoznačně vyplývá, že osvobození od daně z příjmů fyzických osob nelze uplatnit v případě nepeněžního plnění poskytovaného zaměstnavatelem zaměstnanci, které svým charakterem představuje mzdu, plat, odměnu nebo náhradu za ušlý příjem, tedy plnění poskytovaná zaměstnanci za vykonanou práci.

3. Základní rozlišení zaměstnaneckých benefitů od plnění poskytovaných v souvislosti s výkonem práce

Základem pro odlišení zaměstnaneckých benefitů od plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci, která jsou vázána na jeho pracovní výkon, je zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“). Z praktického hlediska je důležité, že toto rozlišování není pro zaměstnavatele nijak nové, naopak je v praxi běžně aplikováno. Zaměstnavatel totiž plnění poskytovaná v souvislosti s výkonem práce (viz bod 3.1. níže) zohledňuje při výpočtu průměrného výdělku (využívaného například při čerpání dovolené), zatímco zaměstnanecké benefity (viz bod 3.2. níže) při výpočtu průměrného výdělku nezohledňuje.

3.1. Plnění poskytovaná v souvislosti s výkonem práce

Odměňování za práci a další odměny obdobného charakteru jsou upraveny v části šesté zákoníku práce.

Ustanovení § 109 zákoníku práce stanoví, že za vykonanou práci přísluší zaměstnanci mzda, plat nebo odměna z dohody za podmínek stanovených tímto zákonem, pokud nestanoví zákoník práce či jiný zvláštní právní předpis jinak.

Obdobný charakter mají další plnění přímo vázaná na pracovní výkon zaměstnance, jako příklad lze uvést poskytnutí odměny za splnění mimořádného nebo zvlášť významného pracovního úkolu nebo předem stanoveného mimořádně náročného úkolu výslovně upravené v § 134 a § 134a zákoníku práce pro zaměstnance odměňované platem. V soukromé sféře se může jednat o klasické čtvrtletní, pololetní či roční odměny vyplácené zaměstnancům ve vazbě na jejich pracovní výkon. Tato plnění bývají v praxi poskytována převážně peněžní formou, mohou však být poskytována i jako nepeněžní plnění (např. naturální mzda ve smyslu § 119 zákoníku práce).

Tato plnění podléhají nejen zdanění daní ze závislé činnosti v souladu s ustanovením § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale i odvodům na sociální a zdravotní pojištění. S ohledem na to, že jsou tato plnění poskytována v přímé souvislosti s pracovním výkonem zaměstnance, z povahy věci by související náklady měly být na straně zaměstnavatele výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

3.2. Zaměstnanecké benefity

Jako zaměstnanecké benefity jsou v praxi označována plnění poskytovaná zaměstnavatelem nad rámec běžné mzdy, platu či odměn z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, přičemž jejich poskytnutí nesouvisí s vykonanou prací zaměstnance. Nárok zaměstnance na tato plnění je tedy typicky spojen s existencí jeho pracovněprávního vztahu se zaměstnavatelem. Rozsah a podmínky těchto plnění bývají zpravidla upraveny kolektivní

smlouvou, vnitřní směrnici zaměstnavatele nebo jiným druhem smlouvy zaměstnavatele se zaměstnanci.

Smyslem poskytování zaměstnaneckých benefitů je nejen zvýšení motivace zaměstnanců, jejich loajality a spokojenosti, ale i zvýšení atraktivity zaměstnavatele na trhu práce. Jako příklad těchto zaměstnaneckých benefitů lze uvést Multisport karty, benefity v systému Cafeterie, nepeněžní plnění poskytnutá zaměstnanci v souvislosti s péčí o jeho zdraví, rekreací, životním či pracovním výročím apod.

Zaměstnanecké benefity poskytované jako nepeněžní plnění z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku po zdanění anebo na vrub nedaňových výdajů jsou ve smyslu ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů od daně z příjmů fyzických osob do zákonem stanovené výše osvobozeny. Na straně zaměstnavatele nemohou být související náklady uplatněny jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů.

4. Závěr

Generální finanční ředitelství vydává tuto informaci s cílem předejít výkladovým nejasnostem ohledně dopadů novelizace ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, které provázely legislativní proces při přijímání této úpravy.

Daňový režim zaměstnaneckých benefitů, které zaměstnavatel poskytuje jako nepeněžní plnění z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku po zdanění anebo na vrub nedaňových výdajů, nad rámec vyplacené mzdy nebo platu či jiných odměn za výkon práce na účely stanovené v ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, není touto novelizací nijak dotčen. Zaměstnanecké benefity tedy zůstávají za zákonem daných podmínek od daně z příjmů fyzických osob i nadále osvobozeny.

Ing. Radek Novotný
ředitel sekce